

Příručka mezinárodních  
účetních standardů  
pro veřejný sektor

*Vydání 2016*  
*Svazek II*

International Federation of Accountants®  
529 Fifth Avenue  
New York, New York 10017 USA

Tuto publikaci vydala organizace International Federation of Accountants (IFAC®). Posláním této organizace je sloužit veřejnému zájmu a prostřednictvím podpory rozvoje vysoce kvalitních mezinárodních standardů, podpory přijímání a implementace těchto standardů, vytváření kapacit profesních účetních organizací a vyjadřování se k záležitostem veřejného zájmu posilovat účetní profesi.

International Public Sector Accounting Standards, Zveřejněné návrhy, Konzultační příspěvky, Recommended Practice Guidelines a další publikace IPSASB jsou publikovány organizací IFAC, jež vlastní autorská práva.

IPSASB a IFAC nenesou odpovědnost za újmu způsobenou jakékoliv osobě, která koná nebo se zdržuje jednání s poukazem na obsah této publikace, ať již je tato újma způsobena nedbalostí či jinak.

'International Public Sector Accounting Standards Board', 'International Public Sector Accounting Standards', 'Recommended Practice Guidelines', 'International Federation of Accountants', 'IPSASB', 'IPSAS', 'RPG', 'IFAC', logo IPSASB a logo IFAC jsou ochrannými známkami organizace IFAC nebo zaregistrovanými obchodními známkami a servisními známkami organizace IFAC v USA a dalších zemích.

Copyright © červen 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Všechna práva vyhrazena. Pro kopírování, ukládání nebo šíření nebo pro jiné obdobné využití tohoto dokumentu je nutný písemný souhlas IFAC. Kontaktujte [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-80-270-2992-1

Publikovala:



“Tato *Příručka Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, vydání 2016*, rady International Public Sector Accounting Standards Board vydaná organizací International Federation of Accountants (IFAC) v anglickém jazyce v červnu 2016 byla přeložena do českého jazyka Nejvyšším kontrolním úřadem v prosinci 2017 a reprodukována je se souhlasem organizace IFAC. Organizace IFAC byla seznámena s procesem překladu *Příručky Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, vydání 2016* a překlad byl proveden v souladu s dokumentem “*Oznámení zásad - Zásady pro překládání a reprodukování standardů vydaných organizací IFAC.*” Schválený text *Příručky Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, vydání 2016* je ten, který organizace IFAC vydala v anglickém jazyce.

Text anglického znění *Příručky Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, vydání 2016*  
© 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Všechna práva vyhrazena.

Text českého znění *Příručky Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, vydání 2016*  
© 2017 International Federation of Accountants (IFAC). Všechna práva vyhrazena.

Původní název: *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2016 Edition*  
ISBN: 978-1-60815-293-3“





**INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING  
STANDARDS**

IPSAS™



## OBSAH SVAZEK II

---

	Strana
IPSAS 28 — Finanční nástroje: vykazování .....	1022
IPSAS 29 — Finanční nástroje: uznávání a oceňování .....	1110
IPSAS 30 — Finanční nástroje: zveřejňování .....	1373
IPSAS 31 — Nehmotná aktiva .....	1422
IPSAS 32 — Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: zadavatel .....	1475
IPSAS 33 — První přijetí standardů IPSAS na akuální bázi .....	1532
IPSAS 34 — Samostatná účetní závěrka .....	1651
IPSAS 35 — Konsolidovaná účetní závěrka .....	1666
IPSAS 36 — Investice do přidružených jednotek a společných podnikání .....	1774
IPSAS 37 — Společná ujednání .....	1794
IPSAS 38 — Zveřejňování účastí v jiných jednotkách .....	1838
Úvod do Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor na peněžní bázi účetnictví .....	1871
IPSAS na peněžní bázi — účetní výkaznictví na peněžní bázi účetnictví .....	1872
Úvod do Doporučených praktických postupů .....	1996
RPG 1 — Vykazování informací o dlouhodobé udržitelnosti financí účetní jednotky .....	1997
RPG 2 — Diskuse a analýza účetní závěrky .....	2026
RPG 3 — Vykazování informací o výkonnosti služeb .....	2037
Významový slovník termínů pro standardy IPSAS 1–38 .....	2070
Standardy IPSAS na akuální bázi vydané k 31. lednu 2016 .....	2125

---

## IPSAS 28 — FINANČNÍ NÁSTROJE: VYKAZOVÁNÍ

### Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 32 *Finanční nástroje: vykazování* a z interpretace Výboru pro výklad Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC 2) *Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje*, které vydala Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 32 a z IFRIC 2.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je ten, který je publikovaný IASB v anglickém jazyce, jeho kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS, IAS, zveřejněné návrhy a jiné publikace IASB jsou chráněny autorským právem Nadace IFRS.

„IFRS“, „IAS“, „IASB“, „IFRS Foundation“, „International Accounting Standards“ a „International Financial Reporting Standards“ jsou ochrannými známkami Nadace IFRS a nesmí být používány bez jejího souhlasu.

## IPSAS 28 — FINANČNÍ NÁSTROJE: VYKAZOVÁNÍ

### Historie standardu

*Tato verze obsahuje změny vyplývající z jiných standardů IPSAS vydaných do 31. ledna 2016.*

IPSAS 28 *Finanční nástroje: vykazování* byl vydán v lednu 2010.

Následně byl IPSAS 28 pozměněn těmito standardy IPSAS:

- IPSAS 37 *Společná ujednání* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2014* (vydáno v lednu 2015)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)

### Přehled změn odstavců IPSAS 28

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
Úvodní část	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
3	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015 IPSAS 35 leden 2015
40	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015
40A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015
42	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015
44	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015
56	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
57	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
58	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
60A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015

<b>Ovlivněný odstavec</b>	<b>Jak je ovlivněn</b>	<b>Čím je ovlivněn</b>
60B	Nový	IPSAS 33 leden 2015
60C	Nový	IPSAS 37 leden 2015 IPSAS 35 leden 2015
61	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015
AG53	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015

**IPSAS 28 — FINANČNÍ NÁSTROJE: VYKAZOVÁNÍ****OBSAH**

	Odstavec
Cíl .....	1–2
Rozsah působnosti .....	3–8
Definice .....	9–12
Vykazování .....	13–37
Závazky a čistá aktiva/jmění .....	13–24
Nástroje s prodejní opcí.....	15–16
Nástroje či složky nástrojů, které účetní jednotce ukládají povinnost dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky pouze při likvidaci .....	17–18
Reklasifikace nástrojů s prodejní opcí a nástrojů, které účetní jednotce ukládají povinnost dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky pouze při likvidaci .....	19–20
Neexistence smluvní povinnosti dodat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum .....	21–24
Úhrada vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky .....	25–29
Ustanovení o podmíněném vypořádání .....	30
Možnost vypořádání .....	31–32
Složené finanční nástroje.....	33–37
Vlastní akcie .....	38–39
Úroky, dividendy nebo podobné výnosy k rozdělení, újmami a přínosy .....	40–46
Započtení finančních aktiv a finančních závazků .....	47–55
Přechodná ustanovení .....	56–58
Datum účinnosti .....	59–61
Ukončení a nahrazení IPSAS 15 (2001) .....	62

Dodatek A: Aplikační příručka

Dodatek B: Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje

Dodatek C: Změny jiných standardů IPSAS

Zdůvodnění závěrů

Ilustrativní příklady

Srovnání s IAS 32

---



Mezinárodní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 28 *Finanční nástroje: vykazování* je obsažen v odstavcích 1–62. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 28 je nutné číst v kontextu jeho cíle, *Zdůvodnění závěrů, Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

## Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit zásady vykazování finančních nástrojů jako závazků nebo jako čistých aktiv/jmění a zásady zápočtu finančních aktiv a finančních závazků. Požadavky na vykazování se týkají klasifikace finančních nástrojů z pohledu jejich emitenta, a to na finanční aktiva, finanční závazky a kapitálové nástroje, klasifikace souvisejících úroků, dividend nebo podobných výnosů k rozdělení, újem a přínosů a dále okolností, za kterých by finanční aktiva a finanční závazky měly být započteny.
2. Zásady uvedené v tomto standardu jsou doplněním zásad uznávání a oceňování finančních aktiv a finančních závazků uvedených v IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování* a zásad zveřejňování údajů o nich uvedených v IPSAS 30 *Finanční nástroje: zveřejňování*.

## Rozsah působnosti (viz též odstavce AG3–AG9)

3. Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na akruální bázi účetnictví, použije tento standard pro všechny typy finančních nástrojů, s výjimkou:
  - (a) Podílů v ovládaných jednotkách, přidružených jednotkách nebo ve společném podnikání, o nichž se účtuje v souladu s IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IPSAS 34 *Samostatná účetní závěrka* nebo IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání*. V určitých případech však IPSAS 35, IPSAS 34 nebo IPSAS 36 vyžadují nebo umožňují účetní jednotce, aby o podílech v ovládaných jednotkách, přidružených jednotkách nebo ve společném podnikání účtovala podle IPSAS 29. V těchto případech musí účetní jednotky uplatnit požadavky tohoto standardu, tj. IPSAS 28. Účetní jednotky také uplatní tento standard na všechny deriváty týkající se podílů v ovládaných jednotkách, přidružených jednotkách nebo ve společném podnikání.
  - (b) Práv a povinností zaměstnavatelů vůči zaměstnancům vyplývajících z plánů zaměstnaneckých výhod, které upravuje IPSAS 25 *Zaměstnanecké požitky*.
  - (c) Povinností vyplývajících z pojistných smluv. Avšak tento standard platí pro:
    - (i) deriváty, které jsou vloženy do pojistných smluv, pokud o nich účetní jednotka musí v souladu s IPSAS 29 účtovat odděleně, a
    - (ii) smlouvy o finanční záruce, a to v případě, že ručitel tyto smlouvy uznává a oceňuje podle IPSAS 29. Nicméně pokud zvolí možnost použít pro uznávání a oceňování těchto smluv příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard upravující pojistné smlouvy, uplatní příslušný standard.

Vedle bodů (i) a (ii) výše může účetní jednotka použít tento standard rovněž pro pojistné smlouvy zahrnující převod finančního rizika.

- (d) **Finančních nástrojů, které spadají do působnosti příslušného mezinárodního nebo národního účetního standardu upravujícího pojistné smlouvy, protože obsahují prvek dobrovolné spoluúčasti. Emitent těchto finančních nástrojů není povinen postupovat v souladu s ustanoveními odstavců 13–37 a AG49–AG60 tohoto standardu, které se týkají rozlišování finančních závazků a kapitálových nástrojů. Všechny ostatní požadavky tohoto standardu však pro tyto finanční nástroje platí. Tento standard se vztahuje rovněž na deriváty vložené do těchto finančních nástrojů (viz IPSAS 29).**
- (e) **Finančních nástrojů, smluv a povinností vyplývajících z úhrad vázaných na akcie, pro které platí příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard upravující úhrady vázané na akcie, s výjimkou:**
  - (i) **smluv spadajících do působnosti odstavců 4–6 tohoto standardu, pro které platí tento standard, nebo**
  - (ii) **odstavců 38 a 39 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.**

4. **Tento standard je nutno aplikovat na ty smlouvy o koupi nebo prodeji nefinanční položky, které lze vypořádat čistou částkou v peněžních prostředcích nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů, jako by tyto smlouvy byly finančními nástroji, s výjimkou smluv, které účetní jednotka uzavřela kvůli příjmu nebo výdeji nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání.**

5. Existují různé způsoby, kterými lze smlouvu o koupi nebo prodeji nefinanční položky vypořádat čistou částkou v peněžních prostředcích 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 peněžních prostředcích nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů,**
- (b) **když možnost vypořádat smlouvu čistou částkou v peněžních prostředcích 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 protistranou, 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,
- (d) když nefinanční položka, která je předmětem smlouvy, je snadno převoditelná na peněžní prostředky.

Smlouvu, na kterou se vztahuje bod (b) nebo (c), účetní jednotka neuzavírá kvůli příjmu nebo výdeji nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání, a proto spadá pod tento standard. U dalších smluv, na které se vztahuje odstavec 4, se posuzuje, zda je účetní jednotka uzavřela kvůli příjmu nebo výdeji nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání, a zda tedy spadají do působnosti tohoto standardu, či nikoliv.

- 6. Vystavená opce na koupi nebo prodej nefinanční položky, kterou lze vypořádat čistou částkou v peněžních prostředcích nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů podle odstavce 5(a) nebo (d), spadá do působnosti tohoto standardu. Takovou smlouvu účetní jednotka nemůže uzavřít kvůli příjmu nebo výdeji nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání.
- 7. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
- 8. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.

## **Definice (viz též odstavec AG10–AG48)**

- 9. Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:

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

**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) peněžní prostředky,
- (b) kapitálový nástroj jiné účetní jednotky,
- (c) smluvní právo:

- (i) **přijmout peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum od jiné účetní jednotky, nebo**
  - (ii) **směnit finanční aktiva nebo závazky s jinou účetní jednotkou za podmínek, které jsou pro účetní jednotku potenciálně výhodné, nebo**
- (d) **smlouva, která bude nebo může být vypořádána 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 peněžních prostředků nebo jiných finančních aktiv za pevný počet vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky. Za tímto účelem vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky nezahrnují finanční nástroje s prodejní opcí, které jsou zaříděny jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 15 a 16, nástroje, které ukládají účetní jednotce povinnost dodat jiné jednotce poměrný podíl na čistých aktivech pouze při likvidaci a jsou zaříděny jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 17 a 18, nebo nástroje, které jsou samy smlouvami o budoucím přijetí nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky.**

**Finančním závazkem je:**

- (a) **Smluvní povinnost:**
  - (i) **dodat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum jiné účetní jednotce, nebo**
  - (ii) **směnit finanční aktiva nebo závazky s jinou jednotkou za podmínek, které jsou pro účetní jednotku potenciálně nevýhodné, nebo**
- (b) **smlouva, která bude 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 peněžních prostředků nebo jiných finančních aktiv za pevný počet vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky. Za tímto účelem vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky nezahrnují finanční nástroje**

**s prodejní opcí, které jsou zaříděny jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 15 a 16, nástroje, které účetní jednotce ukládají povinnost předat jiné straně poměrný podíl na čistých aktivech jednotky pouze při likvidaci a jsou zaříděny jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 17 a 18, nebo nástroje, které jsou samy smlouvami o budoucím přijetí nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky.**

Výjimkou je, že nástroj, který splňuje definici finančního závazku, se zařídí jako kapitálový nástroj, jestliže má všechny znaky, které splňují podmínky uvedené v odstavcích 15 a 16 anebo v odstavcích 17 a 18.

**Nástroj s prodejní opcí je finanční nástroj, který držitele opravňuje k tomu, aby nástroj prodal zpět emitentovi za peněžní prostředky 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.**

**Termíny definované jinými standardy IPSAS jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném *Významovém slovníku termínů*.**

10. Následující termíny jsou definovány v odstavci 10 IPSAS 29 a v tomto standardu se používají ve významu definovaném v IPSAS 29.

- naběhlá hodnota finančního aktiva nebo finančního závazku,
- realizovatelná finanční aktiva,
- oduznání,
- derivát,
- metoda efektivní úrokové míry,
- finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku,
- smlouva o finanční záruce,
- závazný příslib,
- očekávaná transakce,
- účinnost zajištění,
- zajištěná položka,
- zajišťovací nástroj,
- finanční investice držené do splatnosti,
- úvěry a jiné pohledávky,
- koupě nebo prodej s obvyklým termínem dodání,
- transakční náklady.

11. Výrazy „smlouva“ a „smluvní“ odkazují v tomto standardu na dohodu uzavřenou mezi dvěma nebo více smluvními stranami, která má jednoznačné ekonomické důsledky, jimž se smluvní strany nemohou libovolně vyhnout obvykle proto, že dohoda je právně vymahatelná. Smlouvy, a tedy i finanční nástroje, mohou mít celou řadu forem a nemusí existovat v písemné podobě.
12. V tomto standardu „účetní jednotka“ znamená účetní jednotku veřejného sektoru, fyzickou osobu, osobní společnost, korporaci a svěřenecký fond.

## Vykazování

### Závazky a čistá aktiva/jmění (viz též odstavce AG49–AG54)

13. **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.**
14. Pokud emitent aplikuje definice odstavce 9 k určení toho, zda je finanční nástroj kapitálovým nástrojem, a nikoli finančním závazkem, je nástroj kapitálovým nástrojem právě tehdy, když jsou splněny obě z níže uvedených podmínek (a) a (b):
  - (a) nástroj nezahrnuje smluvní povinnost:
    - (i) dodat peněžní prostředky 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 emitentovu smluvní povinnost dodat proměnný počet vlastních kapitálových nástrojů, nebo
    - (ii) derivátem, který bude vypořádán pouze směnou pevné částky peněžních prostředků nebo jiného finančního aktiva za pevný počet vlastních kapitálových nástrojů emitenta. Za tímto účelem vlastní kapitálové nástroje emitenta nezahrnují nástroje, které mají všechny znaky a splňují podmínky uvedené v odstavcích 15 a 16 nebo v odstavcích 17 a 18, ani nástroje, které jsou samy smlouvami o budoucím přijetí nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů emitenta.

Smluvní povinnosti, včetně povinností plynoucích z derivátových finančních nástrojů, které budou nebo mohou v budoucnu mít za následek přijetí nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů emitenta, ale nespĺňují 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 15 a 16 nebo v odstavcích 17 a 18 a splňuje podmínky uvedené tamtéž.

### *Nástroje s prodejní opcí*

15. Finanční nástroj s prodejní opcí zahrnuje smluvní povinnost emitenta zpětně odkoupit či umořit tento nástroj za peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum při uplatnění prodejní opce. Odchylně od definice finančního závazku je nástroj, který zahrnuje takovou povinnost, 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 části 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 smluvní povinnosti, podle níž musí emitent zpětně odkoupit či umořit nástroj za peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum, nezahrnuje tento nástroj žádnou smluvní povinnost dodat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum jiné účetní jednotce nebo směniti 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 pododstavec (b) definice finančního závazku.
  - (e) Celkové očekávané peněžní toky přiřaditelné nástroji během celé doby jeho trvání vycházejí do velké míry z přebytku nebo schodku, ze změny v uznaných čistých aktivech nebo změny v reálné hodnotě uznaných



a neuznaných čistých aktiv účetní jednotky během celé doby trvání nástroje (vyjma veškerých dopadů nástroje).

16. 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:
- (a) celkové peněžní toky vycházejí do velké míry z přebytku nebo schodku, ze změny v uznaných čistých aktivech nebo změny v reálné hodnotě uznaných a neuznaných čistých aktiv účetní jednotky (kromě dopadů takového nástroje či smlouvy) a
  - (b) dopad se projeví podstatným omezením či pevným stanovením zbytkového výnosu držitelů nástroje s prodejní opcí.

Pro účely uplatnění této podmínky účetní jednotka nepřihlédne k nefinančním smlouvám s držitelem nástroje popsaného v odstavci 15, 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 prokázat, 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*

17. Některé finanční nástroje zahrnují smluvní povinnost, podle níž musí emitující účetní jednotka dodat jiné účetní jednotce poměrný podíl svých čistých aktiv pouze při likvidaci. Povinnost vzniká, protože je jisté, že k likvidaci dojde, a likvidace je mimo kontrolu účetní jednotky (např. v případě účetní jednotky s omezenou dobou existence), nebo není jisté, že nastane, likvidace však záleží na rozhodnutí držitele nástroje. Odchylně od definice finančního závazku je nástroj, který zahrnuje takovou povinnost, klasifikován jako kapitálový nástroj, pokud má všechny tyto znaky:
- (a) Dává 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 aktiva jednotky. 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 zařazené do třídy nástrojů, která je podřízená všem ostatním třídám nástrojů, musí mít stejnou smluvní povinnost, podle níž musí emitující účetní jednotka dodat při likvidaci poměrný podíl svých čistých aktiv.
18. 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:
- (a) celkové peněžní toky vycházejí do velké míry z přebytku nebo schodku, ze změny v uznaných čistých aktivech nebo změny v reálné hodnotě uznaných či neuznaných čistých aktiv účetní jednotky (kromě dopadů takového nástroje či smlouvy), a
  - (b) dopad se projeví podstatným omezením či pevným stanovením zbytkového výnosu držitelů nástroje.

Pro účely uplatnění této podmínky účetní jednotka nepřihlédne k nefinančním smlouvám s držitelem nástroje popsaného v odstavci 17, 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 prokázat, 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*

19. Účetní jednotka klasifikuje finanční nástroj jako kapitálový nástroj v souladu s odstavci 15 a 16 nebo odstavci 17 a 18 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 umožní všechny své emitované nástroje bez prodejní opce a pokud mají nástroje s prodejní opcí, které zůstávají nesplacené, všechny znaky popsané v odstavcích 15 a 16 a splňují všechny podmínky uvedené tamtéž, účetní jednotka reklasifikuje nástroje s prodejní opcí jako kapitálové nástroje od data, kdy umožní nástroje bez prodejní opce.
20. Účetní jednotka zaúčtuje reklasifikaci nástroje podle odstavce 19 takto:
- (a) Kapitálový nástroj reklasifikuje jako finanční závazek od data, kdy nástroj přestane mít všechny znaky popsané v odstavcích 15 a 16 nebo v odstavcích 17 a 18 nebo přestane splňovat podmínky stanovené tamtéž. Finanční závazek se ocení reálnou hodnotou nástroje v den

reklasifikace. Účetní jednotka uzná v čistých aktivech/jmění jakýkoli rozdíl mezi účetní hodnotou kapitálového nástroje a reálnou hodnotou finančního závazku v den reklasifikace.

- (b) Finanční závazek reklasifikuje jako kapitálový nástroj od data, kdy nástroj získá všechny znaky uvedené v odstavcích 15 a 16 nebo v odstavcích 17 a 18 a splní podmínky stanovené tamtéž. Kapitálový nástroj se ocení účetní hodnotou finančního závazku v den reklasifikace.

*Neexistence smluvní povinnosti dodat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum (odstavec 14(a))*

21. S výjimkou okolností popsaných v odstavcích 15 a 16 nebo v odstavcích 17 a 18 je základním kritériem pro odlišení finančního závazku od kapitálového nástroje to, zda existuje smluvní povinnost jedné strany (tj. emitenta) dodat protistraně (tj. držiteli) peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum nebo směniti jiný finanční nástroj za podmínek, které jsou pro emitenta potenciálně nevýhodné. I když vlastník kapitálového nástroje může mít nárok na poměrný podíl dividend nebo podobných výnosů k rozdělení či jiné výplaty čistých aktiv/jmění, emitent nemá smluvní povinnost tyto výplaty provádět, protože od něj nelze požadovat, aby dodal peněžní prostředky nebo jiná finanční aktiva jiné straně.
22. Pro zařazení finančního nástroje ve výkazu finanční situace účetní jednotky 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 kapitálového nástroje, 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 peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum zpět („nástroj s prodejní opcí“), je finančním závazkem, vyjma nástrojů klasifikovaných jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 15 a 16 nebo odstavci 17 a 18. Finanční nástroj je finančním závazkem i tehdy, je-li částka peněžních prostředků 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 peněžní prostředky 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 15 a 16 nebo odstavci 17 a 18. Například otevřené investiční fondy, podílové fondy, osobní společnosti a některá družstva mohou poskytovat svým podílníkům nebo členům právo kdykoli podíly emitentovi odprodat za peněžní prostředky, a tudíž jsou podíly podílníků nebo členů klasifikovány jako finanční závazky, to však neplatí pro nástroje klasifikované jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 15 a 16 nebo odstavci 17 a 18. Avšak i když účetní jednotka, která nemá vložená čistá aktiva/jmění (např. některé investiční fondy nebo podílové fondy, viz ilustrativní příklad 7), klasifikuje nástroj s prodejní opcí jako finanční závazek, může mít v účetních výkazech řádky typu „čistá hodnota aktiv náležejících podílníkům“ a „změna čisté hodnoty aktiv náležejících podílníkům“ nebo může zveřejňovat další informace ukazující, že celkové členské podíly obsahují položky, které splňují definici čistých aktiv/jmění, např. fondy, a nástroje s prodejní opcí, které ji nespĺňují (viz ilustrativní příklad 8).

23. Pokud účetní jednotka nemá nepodmíněné právo vyhnout se dodání peněžních prostředků nebo jiných finančních aktiv pro vypořádání smluvní povinnosti, pak taková povinnost splňuje definici finančního závazku, to však neplatí pro nástroje klasifikované jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 15 a 16 nebo odstavci 17 a 18. Například:
- (a) pokud je účetní jednotka v souvislosti se splněním své smluvní povinnosti 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 povinnost účetní jednotky ani smluvní právo držitele na tento nástroj,
  - (b) smluvní povinnost, která je podmíněna výkonem práva protistrany na umoření, je finančním závazkem, protože účetní jednotka nemá nepodmíněné právo vyhnout se dodání peněžních prostředků nebo jiného finančního aktiva.
24. Finanční nástroj, který výslovně nestanoví smluvní povinnost dodat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum, může tuto povinnost stanovit nepřímou ve svých smluvních podmínkách. Například:
- (a) finanční nástroj může obsahovat nefinanční závazek, který musí být vypořádán právě tehdy, pokud účetní jednotka neprovede výplatu nebo umoření nástroje. Pokud se účetní jednotka může vyhnout převodu peněžních prostředků 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) peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum, nebo

- (ii) své vlastní akcie, jejichž hodnota je určena ve výši, která významně překračuje výši peněžních prostředků nebo jiného finančního aktiva.

Ačkoliv účetní jednotka nemá výslovnou smluvní povinnost dodat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum, hodnota alternativy vypořádání v akciích je taková, že účetní jednotka raději zvolí úhradu peněžními prostředky. V každém případě má držitel v podstatě právo obdržet částku, která je nejméně rovna částce odpovídající vypořádání peněžními prostředky (viz odstavec 25).

Úhrada vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky (odstavec 14 (b))

25. 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 povinnosti. Takové smluvní právo nebo povinnost může znít na pevnou částku nebo na částku, která se částečně nebo zcela mění v reakci na změny jiných proměnných než tržní ceny vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky (jako je například úroková míra, cena komodity nebo cena finančního nástroje). Dva příklady jsou (a) smlouva na dodání tolika vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky, které se rovnají hodnotě 100 MJ, a (b) smlouva na dodání tolika vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky, jejichž hodnota se rovná hodnotě 100 barelů ropy. 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.
26. S výjimkou ustanovení odstavce 27 je smlouva, která bude vypořádána tím, že účetní jednotka dodá (nebo přijme) pevný počet svých vlastních kapitálových nástrojů výměnou za pevnou částku peněžních prostředků nebo jiných finančních aktiv, kapitálovým nástrojem. Například vystavená opce na akcie, která dává protistraně právo koupit pevný počet akcií účetní jednotky za pevnou cenu nebo za pevně stanovenou částku dluhopisu, je kapitálovým nástrojem. Změny v reálné hodnotě smlouvy vznikající ze změn tržních úrokových měr, které nemají vliv na výši peněžních prostředků nebo finančních aktiv, která mají 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 přidává přímo do čistých aktiv/jmění. Zaplacená úhrada (jako například prémie zaplacená za drženou opci) se odečítá přímo

z čistých aktiv/jmění. Změny v reálné hodnotě kapitálového nástroje se neuznávají v účetní závěrce.

27. 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 15 a 16 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 17 a 18 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 peněžních prostředků nebo jiného finančního aktiva.
28. Vyjma okolností popsaných v odstavcích 15 a 16 nebo v odstavcích 17 a 18 zakládá smlouva, která obsahuje povinnost účetní jednotky koupit vlastní kapitálové nástroje za peněžní prostředky 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 např. povinnost účetní jednotky podle forwardové smlouvy koupit vlastní kapitálové nástroje výměnou za peněžní prostředky. Pokud je finanční závazek prvotně uznán podle IPSAS 29, jeho reálná hodnota (současná hodnota umořovací částky) je oduznána z čistých aktiv/jmění. Následně se finanční závazek oceňuje podle IPSAS 29. Pokud smlouva vyprší bez dodávky, pak je účetní hodnota finančního závazku znovu překlasifikována do čistých aktiv/jmění. Smluvní povinnost účetní jednotky koupit vlastní kapitálové nástroje dává vznik finančnímu závazku ve výši současné hodnoty umořovací částky i tehdy, pokud je povinnost koupě podmíněna realizací práva protistrany na umoření (např. vystavená prodejní opce, která dává protistraně právo prodat vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky této účetní jednotce za pevnou cenu).
29. Smlouva, která bude vypořádána tím, že účetní jednotka přijme nebo vydá pevný počet svých vlastních kapitálových nástrojů výměnou za proměnnou částku peněžních prostředků nebo jiných finančních aktiv, je finančním aktivem nebo závazkem. Příkladem je smlouva, že účetní jednotka vydá 100 svých vlastních kapitálových nástrojů výměnou za částku v peněžních prostředcích, která je vypočítána tak, aby se rovnala hodnotě 100 barelů ropy.

#### Ustanovení o podmíněném vypořádání

30. Finanční nástroj může od účetní jednotky vyžadovat, aby dodala peněžní prostředky 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 cen, úrokové sazby či daňových požadavků nebo budoucích tržeb emitenta, jeho přebytek či schodek nebo poměr cizích zdrojů a vlastního kapitálu. Emitent takového nástroje nemá nepodmíněně právo vyhnout se dodání peněžních prostředků 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 peněžních prostředcích nebo jiným finančním aktivem (nebo jiným způsobem, aby se jednalo o finanční závazek), není autentická,
- (b) od emitenta lze požadovat, aby uhradil povinnost v peněžních prostředcích 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 15 a 16 a splňuje podmínky stanovené tamtéž.

#### *Možnost vypořádání*

- 31. **Pokud derivátový finanční nástroj umožňuje jedné ze stran zvolit si formu vypořádání (například emitent nebo držitel si může vybrat vypořádání v peněžních prostředcích nebo směnu akcií za peněžní prostředky), jedná se o finanční aktivum nebo finanční závazek, kromě případů, kdy všechny alternativy vypořádání vedou ke kapitálovému nástroji.**
- 32. Příkladem derivátového finančního nástroje s možností vypořádání, který je finančním závazkem, je opce, kterou emitent může podle své volby vypořádat čistou částkou v peněžních prostředcích nebo směnou vlastních akcií za peněžní prostředky. 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 peněžních prostředků, nebo formou jiného finančního nástroje (viz odstavce 4–6). Takové smlouvy jsou finanční aktiva nebo závazky, a nikoliv kapitálové nástroje.

#### **Složené finanční nástroje**

**(viz též odstavce AG55–AG60 a ilustrativní příklady 9–12)**

- 33. **Emitent nederivátového finančního nástroje musí vyhodnotit podmínky finančního nástroje, aby určil, zda obsahují jak závazkovou složku, tak složku čistých aktiv/jmění. Takové složky budou klasifikovány samostatně jako finanční závazky, finanční aktiva nebo kapitálové nástroje podle odstavce 13.**
- 34. Účetní jednotka uznává odděleně složky finančního nástroje, které (a) vytvářejí 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 povinnost dodat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum) a kapitálový nástroj (kupní opce, na jejímž základě má držitel po určitou dobu právo přeměnit tento nástroj na pevný počet kmenových akcií účetní jednotky). Ekonomické důsledky emise takového nástroje jsou v zásadě stejné jako paralelní emise dluhového nástroje s opcí předčasného splacení a opčních poukázek na koupi kmenových akcií nebo jako emise dluhového nástroje s oddělitelnými opčními poukázkami. Ve všech případech účetní jednotka vykáže závazkovou složku a složku čistých aktiv/jmění ve výkazu finanční situace odděleně.

35. Klasifikace konvertibilního nástroje na závazkovou složku a složku čistých aktiv/jmění se v souvislosti se změnami v pravděpodobnosti uplatnění opce nemění, 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. Smluvní povinnost účetní jednotky provádět v budoucnu platby trvá do doby, než je vyrovnána konverzí, do splatnosti finančního nástroje nebo do uskutečnění nějaké jiné transakce.
36. IPSAS 29 se zabývá oceňováním finančních aktiv a závazků. Kapitálový nástroj dokládá zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků. Proto když je počáteční účetní hodnota složeného finančního nástroje přiřazena oběma jeho složkám, složka čistých aktiv/jmění je oceněna zbytkovou hodnotou po odečtení závazkové složky od celkové reálné hodnoty nástroje. Derivátové prvky (jako například kupní opce) složeného finančního nástroje se zahrnují do závazkové složky, kromě případů, kdy se jedná o součást složky čistých aktiv/jmění (jako například převodní opce). Součet účetních hodnot přiřazených závazkové složce a složce čistých aktiv/jmění při prvotním uznání je vždy roven reálné hodnotě nástroje jako celku. Z odděleného prvotního uznání jednotlivých složek finančního nástroje samostatně nevznikají žádné přínosy ani újmy.
37. Podle přístupu popsaného v odstavci 36 emitent dluhopisu převoditelného na kmenové akcie nejprve určí účetní hodnotu závazkové složky oceněním reálné hodnoty podobného závazku (včetně případných vložených nekapitálových derivátových prvků), který neobsahuje složku čistých aktiv/jmění. Účetní hodnota kapitálového nástroje, který představuje opci na přeměnu finančního nástroje na kmenové akcie, je stanovena tak, že se od celkové reálné hodnoty složeného finančního nástroje odečte reálná hodnota finančního závazku.



**Vlastní akcie (viz též odstavec AG61)**

38. **Pokud účetní jednotka zpětně odkoupí své vlastní kapitálové nástroje, musí tyto nástroje („vlastní akcie“) být odečteny od čistých aktiv/jmění. V souvislosti s koupí, prodejem, vydáním nebo zrušením vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotka neuznává do přebytku, resp. schodku žádný přínos ani újmu. Takové akcie mohou být získány a drženy účetní jednotkou nebo jiným členem ekonomické jednotky. Zaplacená úhrada bude uznána přímo do čistých aktiv/jmění.**
39. Částka držených vlastních akcií se v souladu s IPSAS 1 uvádí odděleně buď ve výkazu finanční situace, nebo v komentáři. Pokud účetní jednotka získá své vlastní kapitálové nástroje od spřízněných stran, zveřejnění se provede v souladu s IPSAS 20 *Zveřejňování spřízněných stran*.

**Úroky, dividendy nebo podobné výnosy k rozdělení, újmy a přínosy (viz též odstavec AG62)**

40. **Úroky, dividendy nebo podobné výnosy k rozdělení, újmy a přínosy týkající se finančních nástrojů nebo složek, které jsou finančním závazkem, se uznávají jako výnos nebo náklad do přebytku nebo schodku. Rozdělení držitelům kapitálového nástroje uznává účetní jednotka přímo v čistých aktivech/jmění. Transakční náklady vzniklé v souvislosti s transakcemi s čistými aktivy/jměním se zaúčtují jako odpočet čistých aktiv/jmění.**
- 40A Daň ze zisku týkající se rozdělení držitelům kapitálového nástroje a transakčních nákladů kapitálové transakce se zaúčtuje v souladu s příslušným mezinárodním nebo národním účetním standardem upravujícím daně ze zisku.
41. Klasifikace finančních nástrojů jako finančních závazků nebo kapitálových nástrojů určuje, zda úroky, dividendy nebo podobné výnosy k rozdělení, újmy a přínosy týkající se tohoto nástroje jsou uznány jako výnos nebo náklad do přebytku nebo schodku. Proto dividendy z akcií a podobné výnosy k rozdělení zcela uznané jako závazky jsou uznávány jako náklady stejně jako úroky z dluhopisů. Podobně přínosy a újmy spojené s umovením nebo refinancováním finančních závazků jsou uznávány do přebytku nebo schodku, zatímco umovení nebo refinancování kapitálových nástrojů je uznáváno jako změna čistých aktiv/jmění. Změny v reálné hodnotě kapitálového nástroje se v účetní závěrce neuznávají.
42. Účetní jednotka obvykle vynakládá různé výdaje na vydání nebo pořízení vlastních kapitálových nástrojů. Tyto výdaje mohou zahrnovat registraci a další regulační poplatky, částky zaplacené právním, účetním a jiným profesionálním poradcům, náklady na tisk a kolky. Veškeré související náklady jsou účtovány jako odpočet čistých aktiv/jmění do té míry, do jaké jsou přírůstkovými náklady přímo přiřaditelnými kapitálové transakci, kterým by se

jinak bylo možno vyhnout, pokud by se transakce neuskutečnila. Výdaje na nerealizovanou transakci jsou uznávány do nákladů.

43. Náklady na transakce, které se vztahují k vydání složeného finančního nástroje, jsou přiřazeny závazkové složce a složce čistých aktiv/jmění proporcionálně k přiřazení jejich výtěžku. Transakční náklady, které souvisejí s více transakcemi, se přiřazují k těmto transakcím způsobem, který je racionální a konzistentní s obdobnými transakcemi.
44. Částka transakčních nákladů zaúčtovaná jako odpočet čistých aktiv/jmění v daném období se v souladu s IPSAS 1 uvádí samostatně.
45. Dividendy nebo podobné výnosy k rozdělení klasifikované jako náklad se vykazují ve výkazu finanční výkonnosti, a to buď spolu s úroky z jiných závazků, nebo jako samostatná položka. Kromě požadavků podle tohoto standardu se zveřejňování úroků a dividend nebo podobných výnosů k rozdělení řídí požadavky IPSAS 1 a IPSAS 30. V některých případech je vzhledem k rozdílnosti úroků a dividend nebo podobných výnosů k rozdělení, např. z hlediska daňové uznatelnosti, vhodné vykázat je ve výkazu finanční výkonnosti odděleně.
46. Přínosy a újmy vztahující se ke změnám účetní hodnoty finančního závazku jsou uznávány jako výnos nebo náklad v přebytku nebo schodku i tehdy, pokud se vztahují k nástroji, který zahrnuje právo na zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky realizovatelný výměnou za peněžní prostředky nebo jiná finanční aktiva (viz odstavec 22(b)). Podle IPSAS 1 vykazuje účetní jednotka přínos nebo újmu z přecenění takového nástroje ve výkazu finanční výkonnosti samostatně, pokud to má význam pro výklad výkonnosti účetní jednotky.

#### **Započtení finančních aktiv a finančních závazků (viz též odstavce AG63 a AG64)**

47. **Finanční aktivum a finanční závazek lze započíst a ve výkazu finanční situace uvádět v čisté částce jen tehdy, pokud účetní jednotka:**
  - (a) **má právně vymahatelné právo uznané částky započítat, a**
  - (b) **má v úmyslu vypořádat příslušné aktivum a příslušný závazek v čisté výši nebo realizovat příslušné aktivum a zároveň vypořádat příslušný závazek.**

**Při účtování převodu finančního aktiva, který nesplňuje podmínky pro oduznání, nesmí účetní jednotka započítat převedené aktivum s příslušným závazkem (viz IPSAS 29, odstavec 38).**

48. V souladu s tímto standardem se finanční aktiva a finanční závazky vykazují v čisté výši 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 povinnosti účetní jednotky vykázat odděleně finanční aktivum a finanční závazek.

49. Započtení finančního aktiva a finančního závazku a uznání čisté částky ve výkazu finanční situace nelze ztotožňovat s případem, kdy jsou finanční aktivum nebo finanční závazek z výkazu finanční situace oduznány. Při započtení totiž nevzniká žádný přínos ani újma, zatímco při oduznání dříve uznaného finančního nástroje dochází nejen k jeho vyřazení z výkazu finanční situace, ale může dojít i k uznání přínosu nebo újmy.
50. 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.
51. Existence právně vymahatelného práva na započtení finančního aktiva a finančního závazku ovlivňuje smluvní práva a povinnosti související s finančním aktivem a finančním závazkem a může mít významný vliv na úvěrové riziko a likvidní riziko, jemuž se účetní jednotka vystavuje. Toto právo samo o sobě však není dostatečným podkladem pro započtení aktiv a závazků. Pokud totiž účetní jednotka nemá v úmyslu toto právo v budoucnu uplatnit nebo realizovat příslušné aktivum a zároveň vypořádat příslušný závazek, nebude to mít vliv na výši a dobu budoucích peněžních toků účetní jednotky. Pokud účetní jednotka má v úmyslu toto právo v budoucnu uplatnit nebo realizovat příslušné aktivum a zároveň vypořádat příslušný závazek, vykázání aktiva a závazku v čisté výši přesněji odráží výši a dobu předpokládaných budoucích peněžních toků i rizika, která těmto peněžním tokům hrozí. Pokud má jedna nebo obě smluvní strany v úmyslu vypořádat aktiva a závazky v čisté výši, aniž by na to měly právní nárok, není to dostatečným podkladem pro započtení, protože práva a povinnosti související s finančním aktivem a finančním závazkem zůstávají nezměněna.
52. Na záměr účetní jednotky týkající se vypořádání určitých aktiv a závazků má vliv běžná provozní 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 42 IPSAS 30 v komentáři informace o důsledcích této skutečnosti pro úvěrové riziko.

53. Příkladem paralelního vypořádání dvou finančních nástrojů je fungování clearingové instituce na organizovaném finančním trhu nebo přímé obchody. V těchto případech se peněžní toky „de facto“ rovnají čisté částce a účetní jednotka se nevystavuje úvěrovému riziku ani likvidnímu riziku. V ostatních případech účetní jednotka může vypořádat dva finanční nástroje přijetím a vyplacením oddělených částek, čímž se vystaví úvěrovému riziku rovnajícímu se plné výši aktiva nebo likvidnímu riziku rovnajícímu se plné výši závazku. Takové riziko může být významné, i když poměrně krátkodobé. Realizace finančního aktiva a vypořádání finančního závazku se tudíž považují za současné pouze v případě, že k oběma transakcím dojde ve stejném okamžiku.
54. Podmínky definované v odstavci 47 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 finančních nástrojů, u nichž je primární riziko stejné (například aktiva a závazky v rámci portfolia forwardových smluv nebo jiné derivátové nástroje), ale zahrnují jiné protistrany,
  - (c) finanční nebo jiná aktiva jsou poskytnuta jako kolaterál za nezaručené finanční závazky,
  - (d) finanční aktiva jsou dlužníkem dána do svěřenecké správy pro účely zajištění splnění povinnosti, aniž by byla věřitelem přijata jakožto vypořádání povinnosti (např. dohoda o umořovacím fondu), nebo
  - (e) povinnosti, které účetní jednotce vznikly v souvislosti se škodnými událostmi, které by měly být uhrazeny třetí stranou v rámci plnění pojistné smlouvy.
55. Účetní jednotka, která realizuje velký počet transakcí s finančními nástroji s jedinou protistranou, může s touto protistranou uzavřít „rámcovou smlouvu o započtení“. Podstatou této smlouvy je jednorázové vypořádání všech finančních nástrojů v případě, že jedna ze smluvních stran nesplní nebo ukončí kteroukoliv ze smluv. Takové smlouvy se běžně používají jako ochrana před újmou v případě konkurzu nebo jiné události, v jejímž důsledku protistrana nemusí být schopna dostát svým povinnostem. 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 povinnosti, resp. za jiných okolností, které se při běžné provozní činnosti nepředpokládají. Pokud však nejsou obě kritéria definovaná v odstavci 47 splněna, nebude rámcová smlouva o započtení podkladem pro započtení. Pokud započtení finančních aktiv a finančních závazků, které jsou předmětem rámcové smlouvy o započtení,

není provedeno, účetní jednotka v souladu s odstavcem 42 IPSAS 30 v účetní závěrce zveřejní dopady této smlouvy na úvěrové riziko.

## Přechodná ustanovení

56. [Zrušen]

57. [Zrušen]

58. [Zrušen]

## Datum účinnosti

59. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2013 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2013, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
60. Účetní jednotka nesmí použít tento standard před 1. lednem 2013, pokud současně nepoužije IPSAS 29 a IPSAS 30.
- 60A. Odstavce 40, 42 a 44 byly změněny a odstavec 40A doplněn *Vylepšením standardů IPSAS 2014*, vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2015 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny v období začínajícím před 1. lednem 2015, pak tuto skutečnost zveřejní.
- 60B. Odstavce 56, 57, 58 a 61 byly změněny IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 v období začínajícím před 1. lednem 2017, pak změny výše uvedených odstavců budou použity pro toto dřívější období.
- 60C. V důsledku IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* a IPSAS 37 *Společná ujednání*, vydaných v lednu 2015, došlo ke změně odstavců 3(a) a AG53. Účetní jednotka použije tyto změny ve stejném období, kdy uplatní IPSAS 35 a IPSAS 37.
61. Pokud účetní jednotka přijme pro účely finančního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro své roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS anebo později.

## **Ukončení a nahrazení IPSAS 15 (2001)**

62. Tento standard a IPSAS 30 nahrazují IPSAS 15, vydaný v roce 2001. IPSAS 15 zůstává v platnosti, dokud účetní jednotka nepřijme IPSAS 28 a IPSAS 30, resp. dokud tyto standardy nenabydou účinnosti.

## Aplikační příručka

*Tento dodatek je nedílnou součástí IPSAS 28.*

- AG1. Tato aplikační příručka vysvětluje aplikaci konkrétních aspektů standardu.
- AG2. Tento standard se nezabývá uznáváním a oceňováním finančních nástrojů. Požadavky na uznávání a oceňování finančních aktiv a finančních závazků jsou stanoveny v IPSAS 29.

### Rozsah působnosti (odstavce 3–6)

*Smlouvy o finanční záruce*

- AG3. Smlouvy o finanční záruce jsou smlouvy, na jejichž základě je ručitel povinen provést určité platby, aby odškodnil věřitele za újmu, kterou utrpěl v důsledku selhání určitého dlužníka, jenž neprovedl platbu v řádné lhůtě splatnosti dluhového nástroje. Vlády poskytují finanční záruky z nejrůznějších důvodů. Častým důvodem je prosazování politických cílů, například podpora infrastrukturních projektů nebo stabilizace finančního trhu během ekonomických potíží. Pravomoc vlády nebo jednotek veřejného sektoru vystavit finanční záruky může být stanovena legislativním nebo jiným orgánem. Při posuzování toho, zda záruka má smluvní či nesmluvní charakter, účetní jednotka rozlišuje mezi právem na vystavení záruky a jejím faktickým vystavením. Právo vystavit záruku dané legislativním nebo jiným orgánem je nesmluvní, v případě faktického vystavení záruky by se měl smluvní charakter záruky posuzovat podle zásad vymezených v odstavci AG20.
- AG4. Vystavením finančních záruk ve prospěch třetí strany, ať už výslovných, nebo implicitních, může vzniknout smluvní ujednání. Jak ilustrují následující dva příklady, finanční záruky mohou být vystaveny buď pro určitou stranu, nebo pro držitele nástroje:
- V souvislosti s ujednáním o poskytování koncesovaných služeb může vláda vystavit finanční záruku přímo subjektům financujícím danou transakci, s tím, že v případě selhání uhradí celou nesplacenou jistinu úvěru a platby úroků. V takovém případě bude finanční záruka vystavena výslovně ve prospěch konkrétní protistrany.
  - Silniční úřad A má na starosti výstavbu a údržbu silniční infrastruktury daného státu. Výstavbu nových silnic financuje emisí dlouhodobých dluhopisů. Vláda A vykonává své pravomoci v oblasti legislativy a ručí za emisí dluhopisů vydaných silničním úřadem A. V době vystavení záruky nejsou identifikovány žádné konkrétní protistrany,

záruka je vystavena implicitně ve prospěch držitelů konkrétního nástroje.

Za předpokladu, že budou naplněny všechny ostatní znaky smlouvy, bude mít finanční záruka u obou těchto scénářů smluvní charakter.

### *Pojistné smlouvy*

- AG5. Některé ekonomické jednotky ve veřejném sektoru mohou zahrnovat účetní jednotky vystavující pojistné smlouvy. Tyto účetní jednotky spadají do působnosti tohoto standardu, nicméně pojistné smlouvy jako takové do jeho působnosti nespádají.
- AG6. Pro účely tohoto standardu je pojistná smlouva smlouvou, která vystavuje pojišťovatele identifikovatelnému riziku ztráty v případě událostí nebo okolností, které nastanou nebo budou zjištěny během stanoveného období. Tyto události a okolnosti zahrnují úmrtí (v případě renty je to případ, že se pojištěný dožije určitého data), nemoc, invaliditu, škodu na majetku, újmu na zdraví způsobenou jiným nebo přerušení provozování činností. Další návodné informace k pojistným smlouvám jsou uvedeny v příslušném mezinárodním nebo národním účetním standardu upravujícím pojistné smlouvy.
- AG7. Některé finanční nástroje mají formu pojistných smluv, ale v zásadě představují převod finančních rizik, jako např. tržního či úvěrového rizika nebo rizika likvidity. Příkladem těchto nástrojů jsou smlouvy o finanční záruce, zajištěné smlouvy a zaručené investiční smlouvy vystavené pojišťovnami veřejného sektoru nebo jinými účetními jednotkami. Účetní jednotka je povinna použít tento standard pro některé smlouvy o finanční záruce. Dále je povoleno použít jej na ostatní pojistné smlouvy zahrnující převod finančního rizika.
- AG8. Smlouvy o finanční záruce se účtují jako finanční nástroje, s výjimkou případů, kdy účetní jednotka zvolí možnost účtovat je jako pojistné smlouvy v souladu tímto odstavcem, a to při dodržení požadavků odstavce AG9. Účetní jednotka má možnost volby v následujících případech:
- (a) Pokud dříve používala účtování relevantní pro pojistné smlouvy a přijala účetní pravidlo, podle níž se smlouvy o finanční záruce účtují jako pojistné smlouvy, může tyto smlouvy nadále účtovat jako pojistné smlouvy nebo jako finanční nástroje v souladu s tímto standardem.
  - (b) Pokud účtování relevantní pro pojistné smlouvy dříve nepoužívala, může smlouvy o finanční záruce od přijetí tohoto standardu účtovat buď jako pojistné smlouvy, nebo jako finanční nástroje.
- Jak v případě podle bodu (a), tak v případě podle bodu (b) výše se volba provádí jednotlivě pro každou smlouvu a je nevratná.



AG9. V souladu s odstavcem 3(c) účetní jednotka účtuje smlouvy o finanční záruce jako finanční nástroje, s výjimkou případů, kdy zvolí možnost účtovat je jako pojistné smlouvy podle příslušného mezinárodního nebo národního účetního standardu upravujícího pojistné smlouvy. Účetní jednotka může smlouvu o finanční záruce účtovat jako pojistnou smlouvu podle národního účetního standardu pouze v případě, že pojistné závazky se podle takového standardu oceňují částkou, která není nižší než účetní hodnota, jež by byla stanovena v případě, že by příslušné pojistné závazky spadaly do působnosti IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. Při stanovení účetní hodnoty pojistných závazků účetní jednotka zohledňuje současné odhady veškerých peněžních toků plynoucích z jejich pojistných smluv a rovněž souvisejících peněžních toků.

### Definice (odstavce 9–12)

#### *Finanční aktiva a finanční závazky*

AG10. Měna (peněžní prostředky) je finančním aktivem, protože představuje nástroj směny, a je tudíž základem pro oceňování všech transakcí a pro jejich uznávání v účetní závěrce. Vklady v bankách nebo podobných finančních institucích jsou finančním aktivem, protože představují smluvní právo vkladatele získat peněžní prostředky od této instituce zpět nebo vystavit pro účely úhrady finančního závazku ve prospěch věřitele šek či jiný podobný nástroj až do výše vkladu. Nevydaná měna definici finančního nástroje nespĺňuje, účtuje se v souladu s odstavcem 13 IPSAS 12 *Zásoby*. Měna vydaná z hlediska emitenta jako zákonné platidlo není předmětem tohoto standardu.

AG11. Běžné typy finančních aktiv, jež představují smluvní právo v budoucnu získat peněžní prostředky, a finančních závazků, jež představují odpovídající smluvní povinnost v budoucnu peněžní prostředky dodat, jsou:

- (a) pohledávky a závazky,
- (b) směnky přijaté a vystavené,
- (c) úvěry poskytnuté a přijaté, a
- (d) dluhopisy přijaté a vydané.

Ve všech případech smluvní právo jedné strany peněžní prostředky získat (resp. její povinnost zaplatit) odpovídá smluvní povinnosti protistrany zaplatit (resp. právu získat peněžní prostředky).

AG12. 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 povinnost dodat vládní dluhopisy, nikoliv peněžní prostředky. Dluhopisy jsou finančním

aktivem, protože představují povinnost státu jakožto emitenta vyplatit peněžní prostředky. Také tato směnka je tudíž finančním aktivem pro svého držitele a finančním závazkem pro svého emitenta.

- AG13. „Věčné“ dluhové nástroje (jako např. „věčné“ dluhopisy, nezajištěné 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 podmíněk, které návrat jistiny činí značně nepravděpodobným nebo vzdáleným. Například účetní jednotka může emitovat finanční nástroj, který od ní vyžaduje provádění ročních plateb po neomezenou dobu rovnajících se jmenovité úrokové míře 8 % ze jmenovité hodnoty 1 000 MJ. Za předpokladu, že 8 % je tržní úroková míra pro daný nástroj v okamžiku jeho vydání, přebírá jeho emitent smluvní povinnost 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).
- AG14. 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 přijetí nebo výdeji peněžních prostředků nebo k pořízení či vydání kapitálového nástroje.
- AG15. Možnost uplatnit smluvní právo nebo požadavek splnit smluvní povinnost může být buď absolutní, nebo může být podmíněna budoucí událostí. Například finanční záruka je smluvní právo věřitele získat peněžní prostředky od ručitele a současně je to smluvní povinnost 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 podmíněná smluvní povinnost splňují definici finančního aktiva a finančního závazku, i když podmínky pro uznání v účetních výkazech mnohdy splňovat nebudou. Některá podmíněná práva a povinnosti mohou být pojistnými smlouvami.
- AG16. Podle IPSAS 13 *Leasingy* se finanční leasing primárně považuje za nárok pronajímatele získat a za smluvní povinnost nájemce zaplatit řetězec plateb, které se v zásadě rovnají splátkám jistiny a úroků stanoveným smlouvou o půjčce. Pronajímatel zaúčtuje částku, kterou obdrží na základě smlouvy o leasingu, nikoliv pronajatý majetek jako takový. Naproti tomu operativní leasing se primárně považuje za otevřenou smlouvu, na jejímž základě se pronajímatel zavázal poskytnout nájemci po určitou dobu majetek výměnou za úplatu, která se podobá poplatku za služby. Pronajímatel nadále účtuje o pronajímaném aktivu jako takovém, nikoliv o souvisejících budoucích pohledávkách podle nájemní smlouvy. Z tohoto důvodu se finanční leasing

za finanční nástroj považuje, operativní leasing nikoliv (s výjimkou jednotlivých aktuálně splatných částek).

- AG17. Aktiva, která mají fyzickou podobu (jako např. zásoby, hmotný majetek, technologie a vybavení), najatá aktiva ani nehmotná aktiva (jako např. patenty a ochranné známky) nejsou finančními aktivy. Kontrola nad těmito hmotnými a nehmotnými aktivy dává účetní jednotce možnost nabýt peněžní prostředky či jiná finanční aktiva, ale na jejím základě nevzniká účetní jednotce momentální právní nárok obdržet peněžní prostředky nebo jiná finanční aktiva.
- AG18. Aktiva (jako například náklady příštích období), jejichž budoucím ekonomickým přínosem, který účetní jednotce poplyne, je přijetí zboží nebo služeb, nikoliv právní nárok na peněžní prostředky 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 pozbuje ekonomický přínos, bude to formou dodání zboží nebo služeb, nikoli formou peněžních prostředků nebo jiného finančního aktiva.
- AG19. Ve veřejném sektoru aktiva a závazky vznikají na základě smluvních i nesmluvních ujednání. Aktiva a závazky z nesmluvních ujednání nesplňují definici finančního aktiva, resp. finančního závazku.
- AG20. Při posuzování toho, zda ujednání je pro účely tohoto standardu „smlouvou“, účetní jednotka zohledňuje jeho podstatu, nikoli právní formu. O existenci smlouvy pro účely tohoto standardu obecně svědčí následující faktory (které se nicméně mohou jurisdikci od jurisdikce lišit):
- smlouva zahrnuje strany ochotné uzavřít ujednání,
  - podmínky smlouvy zakládají práva a povinnosti smluvních stran, přičemž tato práva a povinnosti nemusí vést k tomu, že obě strany budou plnit rovnocenně. Například donátorské ujednání zakládá povinnost dárce převést na příjemce prostředky v souladu s podmínkami sjednané smlouvy a současně právo příjemce tyto prostředky obdržet. Tyto typy ujednání mohou mít smluvní charakter, i když příjemce dárci výměnou neposkytuje rovnocennou protihodnotu, tj. ujednání nevede k tomu, že obě strany plní rovnocenně,
  - prostředky nápravy v případě neplnění jsou právně vymahatelné.
- AG21. Smluvní a nesmluvní ujednání ve veřejném sektoru mohou mít nesměnný charakter. Aktiva a závazky vyplývající z nesměnných výnosových transakcí se účtují v souladu s IPSAS 23 *Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)*. V případě nesměnných výnosových transakcí, které jsou smluvní, účetní jednotka na základě odstavců 10 a AG10–AG18 tohoto standardu posoudí, zda aktiva nebo závazky vyplývající z těchto transakcí

jsou finančními aktivy, resp. finančními závazky. Pro posouzení toho, zda nesměnná transakce zakládá závazek nebo kapitálový nástroj (vklady vlastníků), účetní jednotka použije návodné informace v tomto standardu a v IPSAS 23.

AG22. Při posuzování toho, zda přítok prostředků v souvislosti se smluvní nesměnnou výnosovou transakcí je svou podstatou závazek nebo kapitálový nástroj, účetní jednotka zohlední především klasifikační požadavky tohoto standardu.

AG23. Povinnosti dané zákonem se mohou účtovat různým způsobem:

- Povinnost hradit daně ze zisku se účtuje v souladu s příslušným mezinárodním nebo národním standardem upravujícím účtování daní ze zisku.
- Povinnost poskytovat sociální dávky se účtuje v souladu s IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby* a v souladu s IPSAS 19.
- Jiné zákonné povinnosti se účtují v souladu s IPSAS 19.

AG24. Jinak než právně závazné povinnosti ve smyslu definice v IPSAS 19 rovněž nevyplyvají ze smluv, a nejedná se tudíž o finanční závazky.

#### Kapitálové nástroje

AG25. Pro účetní jednotky veřejného sektoru není běžné, aby měly vložený kapitál zahrnující kapitálové nástroje, jako jsou např. akcie či jiné formy jednotkového kapitálu. Pokud tyto účetní jednotky vydávají kapitálové nástroje, jejich vlastnictví a použití může být omezeno zákonem. Zákon může například stanovit, že akcie účetní jednotky veřejného sektoru může vlastnit výhradně jiná účetní jednotka veřejného sektoru, a není je tudíž možné používat jako protihodnotu pro účely vypořádání transakcí.

AG26. Dokladem o vloženém kapitálu ve veřejném sektoru mohou být rovněž převody prostředků mezi stranami. Emise kapitálových nástrojů v souvislosti s převodem prostředků není nezbytnou podmínkou pro to, aby převod splňoval definici vkladu vlastníků. Převody prostředků zakládající podíl na čistých aktivech/jmění účetní jednotky se odlišují od ostatních převodů prostředků, protože je lze doložit následujícími faktory:

- Převod prostředků (nebo třída takových převodů) je stranami transakce formálně označen jako součást čistých aktiv/jmění účetní jednotky, a to buď ještě před provedením vkladu, nebo při jeho provedení. Například při založení nové účetní jednotky může rozpočtové oddělení ministerstva financí usoudit, že prvotní převody prostředků na účetní jednotku zakládají účast na jejich čistých

aktivech/jmění a že se nejedná o financování jejich provozních požadavků.

- Formální smlouva v souvislosti s převodem zakládá nebo zvyšuje stávající finanční podíl na čistých aktivech/jmění účetní jednotky a tuto účast lze prodat, převést nebo vyplatit.

I když převody prostředků mohou být doloženy formálním označením nebo formální smlouvou, účetní jednotka posuzuje charakter těchto převodů na základě jejich podstaty, nikoli pouze na základě právní formy.

AG27. Pro účely tohoto standardu lze termín „kapitálový nástroj“ používat pro označení:

- formy jednotkového kapitálu, jako jsou kmenové nebo prioritní akcie,
- převodů prostředků (označených nebo sjednaných např. mezi stranami transakce), které dokládají zbytkový podíl na čistých aktivech jiné účetní jednotky, a/nebo
- finančních závazků, které mají právní formu dluhu a v podstatě představují podíl na čistých aktivech účetní jednotky.

#### *Nástroje s prodejní opcí*

AG28. V případech, kdy se vložený kapitál účetní jednotky skládá z akcií nebo jiné formy jednotkového kapitálu, mohou mít tyto nástroje celou řadu forem, může se například jednat o kmenové akcie bez možnosti prodeje, některé nástroje s prodejní opcí (viz odstavce 15 a 16), některé nástroje, které účetní jednotce ukládají povinnost dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky pouze při likvidaci (viz odstavce 17 a 18), některé typy prioritních akcií (viz odstavce AG49 a AG50), opční poukázky nebo vystavené kupní opce, které umožňují držiteli upsat nebo koupit pevný počet kmenových akcií emitující účetní jednotky bez možnosti prodeje výměnou za pevnou částku peněžních prostředků nebo jiné finanční aktivum. Povinnost účetní jednotky emitovat nebo koupit pevný počet vlastních kapitálových nástrojů výměnou za pevnou částku peněžních prostředků nebo jiné finanční aktivum je kapitálovým nástrojem účetní jednotky (s výjimkou ustanovení odstavce 27). Avšak pokud taková smlouva obsahuje povinnost účetní jednotky dodat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum (jiné než smlouvu klasifikovanou jako kapitálový nástroj v souladu s odstavci 15 a 16 nebo odstavci 17 a 18), je též závazkem ve výši současné hodnoty splatné částky (viz odstavec AG51(a)). Emitent kmenových akcií bez možnosti prodeje přebírá závazek, jakmile podniká formální kroky k rozdělení výnosů a stává se právně vázaným 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.

AG29. 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 částky peněžních prostředků nebo jiného finančního aktiva, není finančním aktivem účetní jednotky (s výjimkou ustanovení odstavce 27). Místo toho se úhrada takové smlouvy odečítá z čistých aktiv/jmění.

**Třída nástrojů podřízená všem ostatním třídám  
(odstavec 15(b) a 17(b))**

AG30. Jedním ze znaků podle odstavců 15 a 17 je skutečnost, že je finanční nástroj zařazen do třídy, která je podřízená všem ostatním třídám.

AG31. 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 umožní jiný finanční nástroj, může tím být ovlivněno zařazení dotčeného nástroje do třídy nástrojů, která je podřízená všem ostatním třídám.

AG32. 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 dodává 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.

AG33. Pokud má účetní jednotka pouze jedinou třídu finančních nástrojů, je tato třída považována za podřízenou všem ostatním třídám.

**Celkové očekávané peněžní toky přiřaditelné nástroji během celé doby jeho trvání (odstavec 15(e))**

AG34. Celkové očekávané peněžní toky nástroje během celé doby jeho trvání musí do velké míry vycházet z přebytku nebo schodku, ze změny v uznaných čistých aktivech nebo v reálné hodnotě uznaných a neuznaných čistých aktiv účetní jednotky během celé doby trvání nástroje. Přebytek nebo schodek a změny v uznaných čistých aktivech se ocení v souladu s příslušnými standardy IPSAS.

**Transakce prováděné držitelem nástroje v jiném postavení než jako vlastník účetní jednotky (odstavce 15 a 17)**

- AG35. Držitel finančního nástroje s prodejní opcí nebo nástroje, který účetní jednotce ukládá povinnost 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 toho, zda by měl být nástroj klasifikován jako kapitálový podle odstavce 15 nebo odstavce 17, se zváží pouze peněžní toky a smluvní podmínky nástroje, které se týkají držitele nástroje jakožto vlastníka účetní jednotky.
- AG36. Příkladem je komanditní společnost („limited partnership“) se společníky-komanditisty a společníky-komplementáři. Někteří 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 komplementáři považováni za podřízené -komanditistům, a při posouzení, zda jsou smluvní podmínky nástrojů komanditní společnosti („limited partnership“) a nástrojů veřejné obchodní společnosti („general partnership“) totožné, se nezohlední.
- AG37. Jiným příkladem je režim sdílení přebytku nebo schodku, který přebytek nebo schodek 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 15 nebo odstavci 17 by neměly být vzaty v úvahu. Režimy sdílení přebytku nebo schodku, které přidělují přebytek nebo schodek 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 15 nebo odstavci 17 se zohlední.
- AG38. 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 zbytkový výnos držitele nástroje (odstavce 16 a 18)**

- AG39. Podmínkou k tomu, aby byl finanční nástroj, který jinak splňuje kritéria stanovená v odstavci 15 nebo odstavci 17, klasifikován jako kapitálový, je, aby účetní jednotka nedisponovala jiným finančním nástrojem nebo smlouvou, jejichž (a) celkové peněžní toky ve velké míře vycházejí z přebytku nebo schodku, ze změny v uznaných čistých aktivech nebo změny

reálné hodnoty uznaných a neuznaných čistých aktiv účetní jednotky a (b) dopad se projeví podstatným omezením či pevným stanovením zbytkového výnosu. Je nepravděpodobné, že tomu, aby byly nástroje, které jinak splňují kritéria stanovená v odstavci 15 nebo odstavci 17, byly klasifikovány jako kapitálové, zabrání následující nástroje, které jsou uzavřeny za běžných obchodních podmínek s nespřízněnými 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 nevýznamného podílu zisku.

#### *Derivátové finanční nástroje*

AG40. 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.

AG41. Podstatou derivátového finančního nástroje je vznik práv a závazků, jimiž se mezi stranami nástroje převádí jedno nebo více finančních rizik souvisejících s podkladovým primárním finančním nástrojem. Při uzavření smlouvy o derivátovém finančním nástroji získává jedna strana smluvní právo vyměnit finanční aktivum nebo závazek s jinou stranou za podmínek, které jsou pro ni potenciálně příznivé, nebo smluvní povinnost jedné strany vyměnit s jinou stranou finanční aktivum nebo finanční závazek za podmínek, které jsou pro ni potenciálně nepříznivé. Avšak při uzavření derivátové smlouvy<sup>1</sup> nedochází obvykle 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 provést výměnu. Protože podmínky výměny 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.

AG42. Prodejní nebo kupní opce na výměnu finančních aktiv nebo závazků (tj. finančních nástrojů, s výjimkou vlastních kapitálových nástrojů účetní

<sup>1</sup> To platí pro většinu, ale nikoliv pro všechny deriváty, například při některých úrokových swapech v různých měnách je jistina směněna při uzavření smlouvy (a znovu k datu splatnosti).



jednotky) dává držiteli právo získat v budoucnu potenciální ekonomický užitek vyplývající ze změn v reálné hodnotě podkladového finančního nástroje. Naproti tomu výstavce opce na sebe bere závazek vzdát se potenciálního budoucího ekonomického prospěchu nebo nést potenciální ztráty budoucího ekonomického prospěchu vyplývající ze změn v reálné hodnotě podkladového finančního nástroje. Smluvní právo držitele opce a povinnost výstavce splňují definici finančního aktiva (držitel) a finančního závazku (výstavce). Jako podkladový finanční nástroj použitý pro účely opční smlouvy může sloužit jakékoliv finanční aktivum, včetně akcií v jiných účetních jednotkách 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 finančním aktivem, které má být vyměněno v případě uplatnění opce. Podstata práva držitele a závazku výstavce není ovlivněna pravděpodobností uplatnění opce.

- AG43. 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 protistrana (prodávající) se zaváže dodat 1 mil. MJ jmenovité hodnoty státního dluhopisu s pevnou úrokovou mírou za částku 1 mil. MJ v peněžních prostředcích. Během tohoto šestiměsíčního období mají obě smluvní strany smluvní právo, resp. smluvní povinnost vyměnit si finanční nástroje. Pokud se tržní cena státních dluhopisů zvýší nad 1 mil. MJ, budou podmínky výhodné pro kupujícího a nevýhodné pro prodávajícího. Pokud tržní cena klesne pod 1 mil. MJ, situace bude opačná. Kupující má jak smluvní právo (finanční aktivum) podobné právu vyplývajícímu z držené kupní opce, tak smluvní povinnost (finanční závazek) podobnou povinnosti vyplývající z vystavené prodejní opce. Proávající má smluvní právo (finanční aktivum) podobné právu vyplývajícímu z držené prodejní opce a smluvní povinnost (finanční závazek) podobnou povinnosti vyplývající 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 peněžních prostředcích, jež budou předmětem výměny). 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.
- AG44. 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 peněžních prostředků, 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 zejména v tom, že se jedná o standardizované smlouvy obchodovatelné na burze.

Smlouvy na koupi nebo prodej nefinančních položek (odstavce 4–6)

AG45. Smlouvy na koupi nebo prodej nefinančních položek nespĺňují definici finančního nástroje, protože smluvní právo jedné strany obdržet nefinanční aktivum nebo službu a odpovídající závazek protistrany nestanoví momentální právo nebo povinnost žádné ze stran obdržet, dodat nebo směnit finanční aktivum. Například smlouvy, které umožňují vypořádání výlučně přijetím nebo dodáním nefinančního aktiva (jako je opce, nebo forward na ropu) 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 koupěna za peněžní prostředky, protože je kotována 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 peněžní prostředky a že lze povinnost obdržet nebo dodat komoditu vyrovnat peněžními prostředky, nemění zásadní charakter této smlouvy tak, aby zakládala vznik finančního nástroje. Nicméně některé smlouvy na koupi nebo prodej nefinančních položek, které lze vypořádat v čisté hodnotě nebo směnou finančních nástrojů nebo jejichž nefinanční položka je převoditelná na peněžní prostředky, spadají do působnosti tohoto standardu, jako by byly finančními nástroji (viz odstavec 4).

AG46. Smlouva, jejímž předmětem je příjem nebo výdej 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 úvěr.

AG47. Některé smlouvy jsou spojeny s komoditami, ale nezahrnují vypořádání fyzickým příjmem nebo výdejem komodity. Vypořádávají se platbami peněžních prostředků, jejichž výše závisí na vzorci uvedeném ve smlouvě, 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 peněžními prostředky. Taková smlouva je finančním nástrojem.

AG48. Definice finančního nástroje zahrnuje také smlouvu, na jejímž základě vzniká kromě finančního aktiva a závazku také nefinanční aktivum nebo závazek. Takové finanční nástroje často poskytují jedné ze stran možnost směnit finanční aktivum za nefinanční aktivum. Například dluhopis spojený s ropou může pro držitele znamenat právo na řadu pravidelných pevných splátek úroků a na pevnou částku peněžních prostředků 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 peněžních prostředků (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.

### Vykazování

*Závazky a čistá aktiva/jmění (odstavce 13–32)*

#### **Neexistence smluvní povinnosti dodat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum (odstavce 21–24)**

AG49. 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 umožnění 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 umožnit prioritní akcií k datu stanovenému smlouvou, ať už z důvodu nedostatku finančních prostředků nebo kvůli zákonným omezením nebo kvůli nedostatečnému přebytku nebo rezervám, neruší platnost tohoto závazku. Opční právo emitenta směnit akcie za peněžní prostředky nespĺňuje definici finančního závazku, protože emitent nemá současný závazek převést na akcionáře finanční aktivum. Umožnění 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 umožnit.

AG50. Pokud u prioritních akcií právo umožnění neexistuje, bude jejich klasifikace vycházet z posouzení jiných práv, která jsou s nimi spojena. Tato klasifikace je založena 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. Klasifikace prioritních akcií mezi kapitálové nástroje nebo finanční závazky není ovlivněna 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 přebytku nebo schodku emitenta,
- (f) možností nebo nemožností emitenta ovlivnit svůj přebytek nebo schodek v daném období.

### **Úhrada vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky (odstavce 25–29)**

AG51. Jak je uvedeno v odstavci AG25, není běžné, aby účetní jednotky veřejného sektoru vydávaly kapitálové nástroje, jako jsou akcie či jiné formy jednotkového kapitálu. A pokud takové kapitálové nástroje existují, jejich vlastnictví a použití obvykle bývá omezeno zákonem. Protože kapitálová struktura účetních jednotek veřejného sektoru se obecně liší od účetních jednotek soukromého sektoru a vzhledem k právnímu prostředí, ve kterém účetní jednotky veřejného sektoru působí, není pravděpodobné, že by se transakce vypořádané vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky vyskytovaly v tomto sektoru tak často jako v sektoru soukromém. Nicméně v případě výskytu těchto transakcí následující příklady mohou pomoci ilustrovat 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 peněžních prostředků nebo jiného finančního aktiva, je kapitálovým nástrojem (s výjimkou ustanovení odstavce 27). Proto jakákoliv úhrada přijatá nebo zaplacená v rámci takové smlouvy je přičtena nebo odečtena přímo od čistých aktiv/jmění. Příkladem může být vydaná opce, která dává protistraně právo na koupi pevného počtu akcií účetní jednotky za pevnou částku peněžních prostředků. Avšak pokud smlouva vyžaduje, aby účetní jednotka koupila (zpětně odkoupila) vlastní akcie za peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum, a to k pevnému či určitelnému 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 15 a 16 nebo v odstavcích 17 a 18 a splňují podmínky stanovené tamtéž). Příkladem může být povinnost účetní jednotky plynoucí z forwardové smlouvy na zpětnou koupi pevného počtu vlastních akcií za pevnou částku peněžních prostředků.

- (b) Povinnost účetní jednotky koupit vlastní akcie za peněžní prostředky 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 povinnost podmíněna uplatněním práva protistrany na umoření (s výjimkou ustanovení odstavců 15 a 16 nebo odstavců 17 a 18). Příkladem podmíněné povinnosti je vystavená opce vyžadující od účetní jednotky odkoupit vlastní akcie za peněžní prostředky, pokud protistrana opci uplatní.
- (c) Smlouva, která má být vypořádána peněžními prostředky nebo jiným finančním aktivem, je finanční aktivum nebo finanční závazek i v případě, že částka peněžních prostředků nebo jiného finančního aktiva, která bude obdržena nebo dodána, závisí na změnách tržní ceny vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky (s výjimkou ustanovení odstavců 15 a 16 nebo odstavců 17 a 18). Příkladem je akciová opce vypořádaná čistou částkou v peněžních prostředcích.

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 ropy, 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 finančním závazkem i tehdy, pokud je příslušnou proměnnou cena vlastních akcií účetní jednotky, nikoliv cena ropy. 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 30)**

- AG52. Pokud část ustanovení o podmíněném vypořádání, která vyžaduje vypořádání v peněžních prostředcích nebo jiným finančním aktivem (nebo jiným způsobem, při němž se nástroj stane finančním závazkem), není autentická, ustanovení o vypořádání nebude podle odstavce 30 ovlivňovat klasifikaci finančního nástroje. Proto smlouva, která vyžaduje vypořádání v peněžních prostředcích 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**

- AG53. V konsolidované účetní závěrce účetní jednotka uvede neovládací podíly, tj. podíly jiných stran na čistých aktivech/jmění a výnosech jejich ovládaných jednotek, v souladu s IPSAS 1 a IPSAS 35. Při klasifikaci finančního nástroje (nebo jeho složky) v konsolidované účetní závěrce uvažuje účetní jednotka všechny podmínky dohodnuté mezi členy ekonomické jednotky a držiteli nástroje při určování, zda ekonomická jednotka jako celek má povinnost dodat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum ve vztahu k tomuto nástroji nebo jej vypořádat způsobem, který odpovídá definici závazku. Pokud ovládaná jednotka vydá finanční nástroj a ovládající nebo jiná jednotka ekonomické jednotky si dohodne další podmínky přímo s držiteli nástroje (například záruku), ekonomická jednotka nemusí mít možnost rozhodovat o výplatách nebo umoření. Ačkoliv ovládaná jednotka může správně klasifikovat nástroj ve své nekonsolidované účetní závěrce bez ohledu na tyto další podmínky, dopad jiných dohod mezi členy ekonomické jednotky a držiteli nástroje musí být zvažován pro účely konsolidované účetní závěrky, aby bylo zajištěno, že konsolidovaná účetní závěrka bude zohledňovat smlouvy a transakce ekonomické jednotky jako celku. Pokud existuje takový závazek nebo ustanovení o vypořádání, pak je takový nástroj (nebo jeho část, která je předmětem tohoto závazku) klasifikován v konsolidované účetní závěrce jako finanční závazek.
- AG54. Některé druhy nástrojů, které účetní jednotce ukládají smluvní povinnost, jsou v souladu s odstavci 15 a 16 nebo odstavci 17 a 18 klasifikovány jako kapitálové nástroje. Klasifikace podle uvedených odstavců je výjimkou ze zásad, které se jinak v tomto standardu uplatňují při klasifikaci nástroje, a nelze ji uplatnit analogicky na jiné finanční nástroje. Tato výjimka se nevztahuje na klasifikaci neovládacích podílů v konsolidované účetní závěrce. Proto jsou nástroje, které jsou buď v souladu s odstavci 15 a 16, nebo odstavci 17 a 18 v samostatných nebo nekonsolidovaných účetních závěrkách klasifikovány jako kapitálové nástroje, které jsou neovládacími podíly, klasifikovány v konsolidovaných účetních závěrkách ekonomické jednotky jako závazky.

*Složené finanční nástroje (odstavce 33–37)*

- AG55. Odstavec 33 se vztahuje jen na emitenty nederivátových složených finančních nástrojů, nezabývá se složenými finančními nástroji z hlediska jejich držitelů. Oddělením vložených derivátů z pohledu držitelů složených finančních nástrojů, které obsahují jak prvky dluhových, tak kapitálových nástrojů, se zabývá IPSAS 29.
- AG56. Složené finanční nástroje nejsou ve veřejném sektoru vzhledem ke kapitálové struktuře účetních jednotek tohoto sektoru běžné. Následující informace nicméně ilustrují, jak by se složené finanční nástroje analyzovaly na své jednotlivé složky. Běžným typem složeného finančního nástroje je dluhový

nástroj s vloženou konverzní opcí, jako např. konvertibilní dluhopis směnitelný na kmenové akcie emitenta, a bez dalších vložených derivátových charakteristik. V souladu s odstavcem 33 tohoto standardu musí emitent takového finančního nástroje vykazovat ve výkazu finanční situace odděleně závazkovou složku a složku čistých aktiv/jmění 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 peněžních prostředků diskontovaných tržní úrokovou mírou momentálně uplatňovanou u srovnatelných finančních nástrojů z pohledu úvěrové kvality, tj. u finančních nástrojů, z nichž vyplývají přibližně stejné peněžní toky, které mají stejné podmínky, ale které nemají konverzní opci.
- (b) Kapitálový nástroj představuje vložená opce na konverzi závazku na složku čistých aktiv/jmění emitenta. Reálná hodnota opce zahrnuje její časovou hodnotu a její vnitřní hodnotu, pokud existuje. Tato opce má při prvotním uznání hodnotu, i když je v tomto okamžiku mimo peníze („out of the money“).

AG57. Při konverzi konvertibilního nástroje k datu splatnosti oduzná účetní jednotka závazkovou složku a uzná ji jako čistá aktiva/jmění. Původní složka čistých aktiv/jmění zůstává (i když může být převedena z jednoho řádku výkazu změn čistých aktiv/jmění na jiný). Z konverze k datu splatnosti neplyne žádný přínos ani újma.

AG58. Když účetní jednotka zruší konvertibilní nástroj před splatností předčasným uměním nebo zpětnou koupí, při níž zůstanou původní možnosti konverze nezměněny, zaúčtuje účetní jednotka zaplacenou úhradu a náklady na transakci do obou složek 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 33–37.

AG59. Jakmile je přijatá úhrada rozdělena, veškeré následné přínosy nebo újmy jsou účtovány v souladu s účetními principy aplikovatelnými na příslušnou složku takto:

- (a) částka přínosu nebo újmy týkající se závazkové složky se uzná do přebytku nebo schodku, a
- (b) částka úhrady vztahující se ke složce čistých aktiv/jmění je uznána do čistých aktiv/jmění.

AG60. 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 újma do přebytku nebo schodku.

*Vlastní akcie (odstavce 38 a 39)*

AG61. Vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky se neuznávají jako finanční aktiva, bez ohledu na důvod jejich zpětného získání. Odstavec 38 požaduje, aby účetní jednotka získající zpět tyto kapitálové nástroje je odečetla od čistých aktiv/jmění. Avšak pokud účetní jednotka drží své kapitálové nástroje jménem jiných, například drží-li finanční instituce své kapitálové nástroje jménem klienta, vzniká vztah agent–principál, v jehož důsledku není tato držba zahrnuta do výkazu finanční situace účetní jednotky.

*Úroky, dividendy nebo podobné výnosy k rozdělení, újmy a přínosy (odstavce 40–46)*

AG62. Následující příklad ilustruje aplikaci odstavce 40 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 umořované částky. Postupná úprava diskontu této složky se uznává do přebytku nebo schodku a klasifikuje se jako úrokový náklad. Všechny vyplacené dividendy se vztahují ke složce čistých aktiv/jmění, a podle toho se uznávají jako rozdělení přebytku nebo schodku. 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 nebo podobné výnosy k rozdělení přiřítají k umořovací částce, stává se celý nástroj závazkem. V takových případech jsou dividendy nebo podobné výnosy k rozdělení klasifikovány jako úrokový náklad.

*Započtení finančních aktiv a závazků (odstavce 47–55)*

AG63. Aby účetní jednotka mohla provést vzájemné započtení finančního aktiva proti finančnímu závazku, musí mít aktuálně vymahatelné právo započítat uznané částky. Účetní jednotka může mít podmíněné právo započtení, jako například právo stanovené rámcovou smlouvou o započtení nebo u některých forem neodvolatelného dluhu, ale takové právo je vymahatelné pouze v případě určité budoucí události, kterou je obvykle nesplnění povinností protistrany. Proto takové ustanovení nesplňuje podmínky pro započtení.



AG64. 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 jinou jednotku nebo vypořádat. Každý finanční nástroj je vystaven rizikům, která mohou být odlišná od rizik, kterým jsou vystaveny jiné finanční nástroje. Proto když jeden finanční nástroj syntetického nástroje je aktivem a jiný je závazkem, nelze je započíst a uvést ve výkazu finanční situace účetní jednotky v čisté částce po započtení, pokud nesplňují kritéria pro započtení podle odstavce 47.

## **Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje**

*Tento dodatek je nedílnou součástí IPSAS 28.*

### **Úvod**

- B1. Družstva a jiné podobné účetní jednotky jsou vytvářeny skupinami osob za účelem uspokojování ekonomických nebo společenských potřeb. Národní právo obvykle definuje družstvo jako společenství usilující o prosazování ekonomického pokroku svých členů 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“. Tento dodatek se použije pro finanční nástroje emitované členům družstevních účetních jednotek, které dokládají vlastnický podíl členů na takové účetní jednotce. Nepoužije se na finanční nástroje, které budou nebo mohou být vypořádány vlastním kapitálovým nástrojem účetní jednotky.
- B2. IPSAS 28 stanoví zásady pro klasifikaci finančních nástrojů na finanční závazky nebo čistá aktiva/jmění. Tyto zásady se použijí zejména na nástroje s prodejní opcí, které držitelé umožňují předat takové nástroje emitentovi za peněžní prostředky nebo jiný finanční nástroj. Použití této zásady na členské podíly v družstevních účetních jednotkách a na podobné nástroje je obtížné. Smyslem tohoto dodatku je ilustrovat aplikaci zásad definovaných v IPSAS 28 na členské podíly a podobné nástroje, které mají určité znaky, a okolnosti, za nichž tyto znaky ovlivňují klasifikaci na závazky nebo na čistá aktiva/jmění.
- B3. Mnohé finanční nástroje, včetně členských podílů, mají vlastnosti kapitálových nástrojů, což platí mimo jiné pro hlasovací práva a práva účastnit se na rozdělování dividend a podobných výnosů k rozdělení. Některé finanční nástroje dávají držiteli právo požadovat zpětný odkup za peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum, ale mohou obsahovat nebo podléhat omezení možnosti umožnění tohoto finančního nástroje. Následující odstavce vysvětlují, jak mají být vyhodnoceny takovéto podmínky zpětného odkupu při určování toho, zda bude finanční nástroj klasifikován jako závazek nebo jako čistá aktiva/jmění.

### **Aplikace standardů IPSAS na členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje**

- B4. Smluvní právo držitele finančního nástroje (včetně členských podílů v družstevních účetních jednotkách) požadovat zpětný odkup samo o sobě nezakládá požadavek klasifikovat finanční nástroj jako finanční závazek. Účetní jednotka musí při určení klasifikace finančního nástroje jako finanční závazek nebo kapitálový nástroj 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.

- B5. Členské podíly, které by byly klasifikovány jako kapitálové nástroje, pokud by členové neměli právo požadovat zpětný odkup, jsou kapitálovým nástrojem, pokud je splněna jedna z podmínek popsanych v odstavcích B6 a B7 nebo pokud členské podíly mají všechny znaky uvedené v odstavcích 15 a 16 nebo v odstavcích 17 a 18 IPSAS 28 a splňují podmínky stanovené tamtéž. Vklady splatné na požádání, včetně běžných účtů, depozitních účtů a podobných smluv, které vznikají, když členové vystupují jako zákazníci, jsou finančními závazky účetní jednotky.
- B6. Členské podíly jsou kapitálovým nástrojem, pokud má účetní jednotka nepodmíněně právo odmítnout zpětný odkup členských podílů.
- B7. Místní zákony, předpisy a stanovy účetní jednotky mohou klást různé typy zákazů týkajících se zpětného odkupu členských podílů, například nepodmíněně zakazy nebo zakazy založené na kritériu likvidity. Je-li zpětný odkup nepodmíněně zakázán místními zákony, předpisy nebo stanovami účetní jednotky, členské podíly jsou kapitálovým nástrojem. 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 kapitálovým nástrojem.
- B8. Nepodmíněný zákaz může být absolutní, pak je veškerý zpětný odkup zakázán. Nepodmíněný zákaz může být dílčí, pak zakazuje zpětný odkup členských podílů, pokud by zpětný odkup způsobil, že počet členských podílů nebo částka vloženého kapitálu z členských podílů klesne pod určitou úroveň. Členské podíly nad rámec zákazu zpětného odkupu jsou závazky, pokud účetní jednotka nemá nepodmíněně právo odmítnout zpětný odkup tak, jak je popsáno v odstavci B6 nebo pokud členské podíly mají všechny znaky uvedené v odstavcích 15 a 16 nebo v odstavcích 17 a 18 IPSAS 28 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 čistými aktivy/jměním.
- B9. Při prvotním uznání účetní jednotka ocení svůj finanční závazek ze zpětného odkupu reálnou hodnotou. V případě členských podílů s charakterem 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).

- B10. V souladu s odstavcem 40 IPSAS 28 se podíly vyplácené držitelům kapitálových nástrojů uznávají přímo v čistých aktivech/jmění, očištěné o jakýkoli prospěch z daně ze zisku. Úroky, dividendy nebo podobné výnosy k rozdělení a jiné výnosy spjaté s finančními nástroji klasifikovanými jako finanční závazky jsou náklady bez ohledu na to, zda jsou tyto vyplácené částky právně charakterizovány jako dividendy nebo podobné výnosy k rozdělení, úroky nebo jinak.
- B11. Pokud změna zákazu zpětného odkupu vede k přesunu mezi finančními závazky a čistými aktivy/jměním, zveřejní účetní jednotka samostatně částku, termín a důvod tohoto přesunu.
- B12. Aplikaci předchozích odstavců ilustrují následující příklady.

### **Ilustrativní příklady**

Příklady nepředstavují úplný výčet, možné jsou i jiné případy. Každý příklad předpokládá, že neexistují jiné podmínky než ty, které jsou vymezeny v zadání příkladu a na jejichž základě by musel být finanční nástroj klasifikován jako finanční závazek, a že finanční nástroj nemá všechny znaky uvedené v odstavcích 15 a 16 nebo v odstavcích 17 a 18 IPSAS 28 nebo nespĺňuje podmínky stanovené tamtéž.

*Nepodmíněné právo odmítnout zpětný odkup (odstavec B6)*

#### **Příklad 1**

##### *Zadání*

- B13. Stanovy účetní jednotky stanoví, že zpětné odkupy jsou prováděny 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*

- B14. Účetní jednotka má nepodmíněné právo odmítnout zpětný odkup a členské podíly jsou kapitálovým nástrojem. IPSAS 28 stanoví zásady pro klasifikaci, která vychází z podmínek finančního nástroje, a upozorňuje, že minulá historie plateb provedených na základě volné úvahy nebo záměr je provést nemůže vyvolat klasifikaci tohoto nástroje jako závazku. Odstavec AG50 IPSAS 28 uvádí:

Pokud u prioritních akcií právo umožení neexistuje, bude jejich klasifikace vycházet z posouzení jiných práv, která jsou s nimi spojena. Tato klasifikace je založena 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. Klasifikace prioritních akcií mezi kapitálové nástroje nebo finanční závazky není ovlivněna 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 přebytku nebo schodku emitenta,
- (f) možností nebo nemožností emitenta ovlivnit svůj přebytek nebo schodek v daném období.

## Příklad 2

### Zadání

- B15. 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

- B16. 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 IPSAS 28 vést ke klasifikaci finančního nástroje jako kapitálového. Odstavec AG49 IPSAS 28 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 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 přebytku nebo rezervám, neruší platnost tohoto závazku.* [Zvýraznění přidáno]*

### Zákazy zpětného odkupu (odstavce B7 a B8)

## Příklad 3

### Zadání

- B17. 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, že celková částka vydaných podílů činí 3 000 000 MJ).

Podíly jsou zpětně vykupitelné na požádání za částky, za něž byly vydány.

- B18. Stanovy účetní jednotky uvádějí, že kumulativní zpětný odkup nemůže převýšit 20 % 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 % z nejvyššího počtu svých kdykoli předtím vydaných členských podílů.

### *Klasifikace*

#### Před změnou stanov

- B19. 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 zpětně vykupitelné na požádání, stanoví družstevní účetní jednotka reálnou hodnotu takového finančního závazku dle požadavků odstavce 52 IPSAS 29, který uvádí: „Reálná hodnota finančního závazku, který obsahuje prvek na požádání (např. vklad na požádání) není nižší než částka splatná na požádání...“. Proto tedy tato družstevní účetní jednotka klasifikuje jako finanční závazky maximální částku dluhu splatného na požádání podle ustanovení o zpětném odkupu.
- B20. 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 kapitálové nástroje. 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 % z celkových vydaných podílů (200 000) oceněných po 20 MJ, neboli 800 000 MJ. To vyžaduje uznání dalšího závazku 600 000 MJ. V tomto příkladu není uznán žádný přínos ani újma. Proto nyní účetní jednotka klasifikuje 800 000 MJ jako finanční závazky a 2 200 000 MJ jako kapitálové nástroje. V tomto příkladu se předpokládá, že se částky mezi 1. lednem 20X1 a 31. prosincem 20X2 nezměnily.

#### Po změně stanov

- B21. Po změně ve svých stanovách může být družstevní účetní jednotka vyzvána ke zpětnému odkupu maximálně 25 % 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 52 IPSAS 28. Proto převede 1. ledna 20X3 z čistých aktiv/jmění do finančních závazků částku 200 000 MJ s tím,

že 2 000 000 MJ zůstávají klasifikovány jako kapitálové nástroje. V tomto příkladu účetní jednotka neuzná žádný přínos ani újmu z tohoto převodu.

#### **Příklad 4**

##### *Zadání*

- B22. Místní zákon upravující působení družstev nebo podmínky stanov účetní jednotky zakazují účetní jednotce zpětný odkup členských podílů, pokud by se tímto odkupem snížil vložený kapitál z členských podílů pod 75 % 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*

- B23. V tomto případě bude 750 000 MJ klasifikováno jako kapitálové nástroje a 150 000 MJ jako finanční závazky. K odstavcům již citovaným odstavce 22(b) IPSAS 28 navíc uvádí:

... finanční nástroj, který dává držiteli právo prodat ho emitentovi za peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum zpět („nástroj s prodejní opcí“), je finančním závazkem, vyjma nástrojů klasifikovaných jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 15 a 16 nebo odstavci 17 a 18. Finanční nástroj je finančním závazkem i tehdy, je-li částka peněžních prostředků 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 peněžní prostředky 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 15 a 16 nebo odstavci 17 a 18.

- B24. Zákaz zpětného odkupu popsany v tomto příkladu se liší od omezení popsanych v odstavcích 23 a AG49 IPSAS 28. V nich uvedené restriktce 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, přebytkům nebo rozdělitelným rezervním fondům). V důsledku toho zákaz zpětného odkupu brání účetní jednotce, aby jí vznikl jakýkoli finanční závazek ze zpětného odkupu vyšší než určená částka vloženého kapitálu. Proto není část podílů, které jsou předmětem zákazu zpětného odkupu, finančním závazkem. Zatímco každý členský podíl může být zpětně odkoupen jednotlivě, část celkových vydaných podílů není zpětně vykupitelná za žádných okolností, s výjimkou likvidace účetní jednotky.

**Příklad 5***Zadání*

B25. 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 peněžní prostředky 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*

B26. Účetní jednotka stejně jako v příkladu 4 klasifikuje 750 000 MJ jako kapitálové nástroje 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 odstavců 23 a AG49 IPSAS 28.

**Příklad 6***Zadání*

B27. Stanovy účetní jednotky jí zakazují zpětně vykoupovat 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*

B28. 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 kapitálové nástroje. 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***Zadáni*

- B29. Účetní jednotka je družstevní bankou. Místní zákony upravující působení družstevních bank stanovují, že alespoň 50 % celkových „vydaných závazků“ (termín definovaný v předpisech tak, aby zahrnoval účty členských podílů) účetní jednotky má být ve formě členských kapitálových vkladů. Dopad tohoto předpisu je takový, že pokud 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 držitelé umociťit je na požádání a ve stanovách účetní jednotky neexistují žádná omezení zpětného odkupu.

*Klasifikace*

- B30. V tomto příkladu jsou členské podíly klasifikovány jako finanční závazek. Zákaz zpětného odkupu je podobný zákazu popsanému v odstavcích 23 a AG49 IPSAS 28. 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), pokud 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.

## **Dodatek C**

### **Změny jiných standardů IPSAS**

*Originální znění příručky v anglickém jazyce obsahuje u tohoto standardu část Změny jiných standardů IPSAS, která podává přehled změn provedených v jiných standardech. Se souhlasem organizace IFAC není tato část v tomto vydání příručky do českého jazyka přeložena.*

## Zdůvodnění závěrů

*Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 28, ale nejsou jeho součástí.*

### Úvod

- BC1. Tato Zdůvodnění závěrů shrnují úvahy IPSASB, které měla při formulování závěrů v IPSAS 28 *Finanční nástroje: vykazování*. Vzhledem k tomu, že tento standard vychází z IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*, vydaného IASB, Zdůvodnění závěrů popisují jen ty oblasti, ve kterých se IPSAS 28 odchyluje od hlavních požadavků IAS 32.
- BC2. Projekt věnovaný finančním nástrojům je klíčovou součástí programu konvergence s IFRS prováděného IPSASB, jehož cílem je sblížit standardy IPSAS s IFRS. IPSASB si je vědoma toho, že existují některé aspekty finančních nástrojů, které se týkají veřejného sektoru a jimiž se IAS 32 nezabývá. Tyto aspekty budou předmětem některých budoucích projektů IPSASB. Především bude podle názoru IPSASB třeba, aby se tyto budoucí projekty zabývaly:
- některými transakcemi realizovanými centrálními bankami,
  - pohledávkami a závazky vyplývajícími z ujednání, která jsou svou podstatou podobná finančním nástrojům a mají stejné ekonomické dopady, ale nemají smluvní charakter.
- BC3. Při zpracování tohoto standardu se IPSASB dohodla, že ponechá stávající text IAS 32, provede pouze změny zajišťující terminologickou konzistentnost a konzistentnost s požadavky na vykazování stanovené v jiných standardech IPSAS a že specifické problémy týkající se veřejného sektoru budou pojednány v aplikační příručce.
- BC4. V září 2007 vydala IASB novelu IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*, která do účetních výkazů zavádí pojem „úplný výsledek“. Vzhledem k tomu, že IPSASB se úplným výsledkem ani některými dalšími změnami navrhovanými v IAS 1 zatím nezabývala, nejsou tyto změny do IPSAS 28 zahrnuty.

### Rozsah působnosti

*Pojistné smlouvy a smlouvy o finanční záruce*

- BC5. Z působnosti IAS 32 jsou vyloučeny všechny pojistné smlouvy kromě smluv o finanční záruce, které ručitel uznává a oceňuje podle IAS 39 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*. Pojistné smlouvy jsou vyloučeny rovněž z působnosti IPSAS 28, s následujícími výjimkami:
- smlouvy o finanční záruce se účtují jako finanční nástroje, s výjimkou případů, kdy účetní jednotka zvolí možnost účtovat je jako pojistné

smlouvy v souladu s příslušným mezinárodním nebo národním účetním standardem upravujícím pojistné smlouvy, a

- smlouvy, které jsou smlouvami pojistnými, ale zahrnují převod finančního rizika, lze účtovat jako finanční nástroje v souladu s IPSAS 28, IPSAS 29 a IPSAS 30.

### *Účtování finančních záruk jako finančních nástrojů*

- BC6. V souladu s IAS 32 se smlouvy o finanční záruce účtují jako finanční nástroje, kromě případů, kdy ručitel zvolí možnost postupovat podle IFRS 4. Na rozdíl od soukromého sektoru jsou ve veřejném sektoru mnohé smlouvy o finanční záruce uzavírány prostřednictvím nesměnných transakcí, tj. bez protihodnoty nebo za nominální protihodnotu. V zájmu posílení srovnatelnosti účetních závěrek a s ohledem na důležitost finančních záruk ve veřejném sektoru, které jsou poskytovány formou nesměnných transakcí, IPSASB navrhla, aby se záruky účtovaly jako finanční nástroje a aby účetní jednotky neměly možnost účtovat je jako pojistné smlouvy.
- BC7. Někteří respondenti, kteří k návrhu předložili připomínky, považují za správné, aby se smlouvy o finanční záruce sjednané v nesměnných transakcích účtovaly jako finanční nástroje, nikoli jako pojistné smlouvy, protože ekonomické modely se u směnných a nesměnných transakcí liší. Jiní zastávají názor, že účetní jednotky by měly mít možnost volby, podobně jako je tomu v IFRS 4, a účtovat smlouvy o finanční záruce buď jako pojistné smlouvy, nebo jako finanční nástroje.
- BC8. IPSASB došla k závěru, že přístup ke smlouvám o finanční záruce by měl být jednotný, bez ohledu na to, zda jsou sjednány v rámci směnných, nebo nesměnných transakcí, protože podkladový závazek, který by účetní jednotka měla uznat v účetní závěrce, je totožný. IPSASB se dohodla, že účetní jednotky by měly mít možnost volby a v případě splnění určitých podmínek mít možnost účtovat smlouvy o finanční záruce buď jako pojistné smlouvy, nebo jako finanční nástroje.
- BC9. Při posuzování okolností, za nichž si účetní jednotka může zvolit, že bude smlouvy o finanční záruce účtovat jako pojistné smlouvy, IPSASB zohlednila požadavky IFRS 4. Možnost volby mezi finančním nástrojem a pojistnou smlouvou podle IFRS 4 mají pouze ty účetní jednotky, které již dříve výslovně uvedly, že smlouvy o finanční záruce účtují jako smlouvy pojistné. IPSASB si nicméně uvědomuje, že ne všechny účetní jednotky, které používají akruální bázi účetnictví, implementovaly IFRS 4. A uznává, že je třeba zohlednit i takové scénáře, kdy například účetní jednotky používají akruální účetnictví, ale neuznávají aktiva a závazky týkající se pojistných smluv, nebo účetní jednotky, které dříve nepoužívaly akruální účetnictví. S ohledem na to se IPSASB dohodla, že stávající požadavky IFRS 4 jsou příliš přísné a je třeba je v kontextu tohoto standardu upravit.

BC10. IPSASB se tudíž dohodla, že účetní jednotky, které dříve:

- (a) používaly pojišťovací účetnictví a mají účetní pravidla, v souladu s nimiž účtují smlouvy o finanční záruce jako pojistné smlouvy, mohou nadále tyto záruky účtovat jako pojistné smlouvy, nebo jako finanční nástroje, a
- (b) nepoužívaly pojišťovací účetnictví, budou mít možnost zvolit si při přijetí tohoto standardu, zda budou smlouvy o finanční záruce účtovat jako pojistné smlouvy, nebo jako finanční nástroje.

Volba je v obou případech nevratná.

BC11. IPSASB se dále zabývala tím, zda by účetní jednotky měly mít možnost zvolit si způsob účtování u každé smlouvy o finanční záruce jednotlivě, nebo zda by byly povinny tuto volbu provést obecně jako účetní pravidlo. Dohodla se, že volbu bude možné dělat jednotlivě pro každou smlouvu, aby se účetní jednotky patřící do ekonomické jednotky mohly s ohledem na charakter své činnosti rozhodnout, zda budou finanční záruky účtovat jako pojistné smlouvy, nebo jako finanční nástroje.

BC12. IPSASB se dohodla, že předpokladem pro to, aby účetní jednotky mohly účtovat finanční záruky jako pojistné smlouvy, bude, že jejich účetní postupy používané pro pojistné smlouvy musí splňovat určité požadavky. Konkrétně, že účetní jednotky, které si zvolí, že budou smlouvy o finanční záruce účtovat jako pojistné smlouvy, musí používat IFRS 4 nebo příslušný národní standard, v souladu s nímž se pojistné závazky oceňují minimální hodnotou. Tato minimální hodnota se určí tak, jako by pojistné závazky spadaly do působnosti IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, tj. s použitím aktuálního odhadu peněžních toků plynoucích z pojistných smluv účetní jednotky a veškerých souvisejících peněžních toků.

*Možnost účtovat jako finanční nástroje pojistné smlouvy převádějící finanční riziko*

BC13. V souladu s IPSAS 15 mohou účetní jednotky účtovat smlouvy, které jsou smlouvami pojistnými a na jejichž základě dochází k převodu finančního rizika, jako finanční nástroje. Vzhledem k tomu, že pojistné smlouvy žádný standard IPSAS neupravuje, IPSASB došla k závěru, že by měla účetním jednotkám dát možnost, ale nikoli povinnost, aby na tyto smlouvy používaly IPSAS 28.

*Identifikace smluvních finančních záruk*

BC14. Finanční nástroj je v IPSAS 28 definován jako: „...jakákoli smlouva, kterou vzniká finanční aktivum jedné účetní jednotky a zároveň finanční závazek nebo kapitálový nástroj jiné účetní jednotky“. S ohledem na to, že ve veřejném sektoru mohou vznikat ujednání ze zákonem daných kompetencí, IPSASB zpracovala aplikační ustanovení týkající se identifikace toho, kdy má finanční záruka smluvní charakter. Došla k závěru, že aby finanční záruka spadala

do působnosti IPSAS 28, musí vykazovat hlavní znaky smluvního ujednání. Dále konstatovala, že účetní jednotka musí rozlišovat mezi právem na vystavení záruky, které je účetní jednotce často uděleno zákonem a podobně, a faktickým vystavením záruky ve prospěch třetí strany, bez ohledu na to, zda je tato třetí strana identifikována výslovně, nebo pouze implicitně. Zákonné právo vystavovat záruku samo o sobě nespadá do působnosti tohoto standardu.

## Definice

### *Smluvní ujednání*

BC15. IPSASB konstatovala, že v některých jurisdikcích účetní jednotky veřejného sektoru nemohou uzavírat formální smlouvy, nicméně uzavírají ujednání, která jsou svou podstatou smluvní. Tato ujednání mohou být označena jiným výrazem, např. „státní objednávky“. IPSASB proto považovala za vhodné zpracovat další aplikační ustanovení, které účetním jednotkám pomůže identifikovat ujednání, jež mají podstatu nebo právní formu smlouvy. Tato aplikační ustanovení specifikují faktory, které by účetní jednotka měla zohlednit, když posuzuje, zda nějaké ujednání má smluvní, nebo nesmluvní charakter.

BC16. IPSASB se zabývala tím, zda by se ujednání zmíněná v odstavci BC15 měla označovat výrazem „závazné ujednání“. Tento výraz sice není ve standardech IPSAS definován, ale užívá se v nich pro označení ujednání, která jsou pro strany závazná, ale nemají formu smluvního dokumentu. Příkladem může být ujednání mezi dvěma ministerstvy, která nemají právo uzavírat smlouvy. IPSASB konstatovala, že výraz „závazné ujednání“, tak jak se používá ve standardech IPSAS, zahrnuje širší okruh ujednání, než je vymezeno v odstavci BC15, a došla tudíž k závěru, že by tento výraz neměl být v tomto standardu používán.

### *Smluvní nesměnné výnosové transakce*

BC17. IPSAS 23 *Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)* upravuje prvotní uznání, ocenění a zveřejnění aktiv a závazků vyplývajících z nesměnných výnosových transakcí. IPSASB se v této souvislosti zabývala interakcí mezi IPSAS 23 a tímto standardem.

BC18. Při posuzování otázky, zda aktiva a závazky vyplývající z nesměnných výnosových transakcí jsou finančními aktivy a finančními závazky, IPSASB došla k závěru, že je třeba, aby byly splněny následující základní požadavky:

- ujednání má smluvní charakter a
- na základě ujednání vzniká smluvní právo nebo povinnost přijmout nebo dodat peněžní prostředky nebo jiné aktivum nebo směniti finanční aktiva za podmínek, které jsou výhodné nebo nevýhodné.

- BC19. IPSASB došla k závěru, že aktiva vyplývající z nesměnných výnosových transakcí by mohla tyto požadavky splňovat. Především ujednání s dárci mohou mít smluvní charakter a mohou být vypořádána převodem peněžních prostředků nebo jiného finančního aktiva mezi dárcem a příjemcem. V těchto případech jsou aktiva vyplývající z nesměnných výnosových transakcí finančními aktivy.
- BC20. IPSASB se dohodla, že na finanční aktiva vyplývající z nesměnných transakcí by účetní jednotka měla uplatnit požadavky IPSAS 23 ve spojení s požadavky IPSAS 28. Zásady IPSAS 28 jsou relevantní především při posuzování toho, zda přítok prostředků z nesměnných výnosových transakcí vede ke vzniku závazku, nebo zda jde o transakci dokládající zbytkový podíl na čistých aktivech účetní jednotky, tj. o kapitálový nástroj.
- BC21. IPSASB se dále zabývala tím, zda závazky vyplývající z nesměnných výnosových transakcí jsou finančními závazky. Podle IPSAS 23 účetní jednotka uzná závazek v případě, že obdrží přítok prostředků, který je vázán určitými podmínkami. Převáděcí může omezit převod prostředků na účetní jednotku určitými podmínkami, které vyžadují, aby prostředky byly použity konkrétním způsobem, často na nákup zboží a služeb třetím stranám. Při nesplnění podmínek musí být prostředky vráceny převáděcímu. Tím vzniká povinnost plnit podle smlouvy. Při prvotním uznání účetní jednotka uzná prostředky jako aktivum, a pokud se na poskytnutí prostředků vážou nějaké podmínky, uzná rovněž odpovídající závazek.
- BC22. IPSASB se zabývala tím, zda prvotně uznaný závazek má charakter finančního závazku, nebo zda se jedná o jiný druh závazku, například o rezervu. Shodla se na tom, že v okamžiku uznání aktiva závazek obvykle nebývá finančním závazkem, protože povinností účetní jednotky je splnit podmínky ujednání tím, že použije prostředky určeným způsobem, obvykle tak, že bude třetím stranám po stanovené období poskytovat zboží a služby. Pokud po prvotním uznání účetní jednotka není schopná splnit podmínky ujednání a musí prostředky vrátit převáděcímu, posoudí na základě požadavků definovaných v odstavci BC18 a s ohledem na definici finančního nástroje a finančního závazku, zda je závazek finančním závazkem. Ve výjimečných případech může z podmínek uvalených na převod prostředků v rámci nesměnné výnosové transakce vzniknout i finanční závazek. Touto otázkou se bude IPSASB patrně zabývat v rámci nějakého budoucího projektu.
- BC23. IPSASB rovněž konstatovala, že z nesměnných výnosových transakcí mohou po prvotním uznání vzniknout jiné než finanční závazky. Například účetní jednotka může dostat prostředky pod podmínkou, že je musí vrátit v případě, že nastane nebo nenastane nějaká budoucí událost. Účetní jednotka posoudí, zda závazky, které jí vznikly z nesměnných výnosových transakcí, jsou finančními závazky. Posouzení provede na základě požadavků vymezených v odstavci BC18 a s ohledem na to, zda je naplněna definice finančního nástroje nebo finančního závazku.

**Jiné***Interpretace Výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví*

BC24. IPSASB se zabývala také tím, zda je pro typy finančních nástrojů sjednávané vládami a účetními jednotkami veřejného sektoru relevantní interpretace Výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC) č. 2 *Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje* a interpretace Výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC) č. 11 *IFRS 2 – Skupinové transakce s vlastními akciemi*.

BC25. IPSASB došla k závěru, že IFRIC 11 není pro typy nástrojů sjednávané ve veřejném sektoru relevantní, a to proto, že se zabývá úhradami vázanými na akcie. Úhrady vázané na akcie nejsou neobvyklé v podnicích veřejné správy, nicméně u ostatních účetních jednotek veřejného sektoru se běžně nevyskytují. S ohledem na tuto skutečnost IPSASB nezařadila do IPSAS 28 žádné zásady IFRIC 11.

BC26. IFRIC 2 vysvětluje aplikaci IAS 32 na členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje. Mezi IAS 32 a IFRIC 2 je úzká návaznost týkající se finančních nástrojů s prodejní opcí a povinností vznikajících při likvidaci. Vzhledem k tomu, že ustanovení IAS 32 upravující finanční nástroje s prodejní opcí a povinnosti při likvidaci byla v IPSAS 28 ponechána, je interpretace IFRIC 2 pro uživatele IPSAS 28 relevantní, protože vysvětluje aplikaci těchto zásad na členské podíly v družstevních účetních jednotkách. Proto byla interpretace IFRIC 2 zahrnuta do IPSAS 28 jako dodatek, který je nedílnou součástí standardu.

**Novela IPSAS 28 jako důsledek Vylepšení standardů IFRS vydaného IASB v květnu 2012**

BC27. IPSASB posoudila změny IAS 32, které IASB vydala v rámci *Vylepšení standardů IFRS* v květnu 2012, a celkově se shodla na tom, že z hlediska problematiky veřejného sektoru nejsou důvody tyto změny nepřijmout.



## Ilustrativní příklady

Tyto příklady doprovázejí IPSAS 28, ale nejsou jeho součástí.

### Účtování smluv o kapitálových nástrojích účetní jednotky

IE1. Následující příklady ilustrují aplikaci odstavců 13–32 a IPSAS 29 při účtování smluv o vlastních kapitálových nástrojích účetní jednotky. Peněžní částky jsou v těchto příkladech uváděny v „měnových jednotkách“ (MJ).

*Příklad 1: Forwardová smlouva o koupi akcií*

IE2. Tento příklad ukazuje zápisy v účetním deníku pro forwardové kupní smlouvy na vlastní akcie účetní jednotky, které budou vypořádány (a) peněžními prostředky v čisté výši, (b) akciemi v čisté výši nebo (c) směnou peněžních prostředků za akcie. Příklad rovněž ilustruje důsledky smluv, u nichž má jedna ze smluvních stran možnost zvolit si způsob vypořádání (viz bod (d) níže). Pro jednoduchost se předpokládá, že u podkladových akcií se nevyplácejí žádné dividendy (tj. příjem z držby je nulový), tudíž současná hodnota forwardové ceny se rovná spotové ceně, pokud je reálná hodnota forwardové smlouvy nulová. Reálná hodnota forwardu byla kalkulována jako rozdíl mezi tržní cenou akcie a současnou hodnotou pevné forwardové ceny.

#### Předpoklady:

Datum smlouvy	1. února 20X2
Datum splatnosti	31. ledna 20X3
Tržní cena akcie 1. února 20X2	100 MJ
Tržní cena akcie 31. prosince 20X2	110 MJ
Tržní cena akcie 31. ledna 20X3	106 MJ
Pevná forwardová cena splatná k 31. lednu 20X3	104 MJ
Současná hodnota forwardové ceny k 1. únoru 20X2	100 MJ
Počet akcií, na které se vztahuje forwardová smlouva	1 000
Reálná hodnota forwardu 1. února 20X2	0 MJ
Reálná hodnota forwardu 31. prosince 20X2	6 300 MJ
Reálná hodnota forwardu 31. ledna 20X3	2 000 MJ

#### (a) Peněžní prostředky za peněžní prostředky („vypořádání peněžními prostředky v čisté výši“)

IE3. V této podsekcí bude forwardová kupní smlouva na vlastní akcie účetní jednotky vypořádána peněžními prostředky v čisté výši, tzn. že při vypořádání forwardové smlouvy nedojde k přijetí ani dodání vlastních akcií účetní jednotky.

1. února 20X2 účetní jednotka A uzavře smlouvu s účetní jednotkou B, na základě níž obdrží od účetní jednotky B reálnou hodnotu 1 000 vlastních nesplacených kmenových akcií účetní jednotky A k datu 31. ledna 20X3 výměnou za vyplacení peněžních prostředků ve výši 104 000 MJ (tj. 104 MJ za akcii). Platba se uskuteční 31. ledna 20X3. Smlouva bude vypořádána peněžními prostředky v čisté výši. Účetní jednotka A provede v účetním deníku následující zápisy.

### 1. února 20X2

Cena akcie k datu uzavření kontraktu 1. února 20X2 je 100 MJ. Prvotní reálná hodnota forwardové smlouvy 1. února 20X2 je nulová.

*Žádný zápis není třeba, protože reálná hodnota derivátu je nulová a neuskuteční se platba ani příjem peněžních prostředků.*

### 31. prosince 20X2

31. prosince 20X2 se tržní cena akcie zvýšila na 110 MJ a v důsledku toho reálná hodnota forwardové smlouvy vzrostla na 6 300 MJ.

Má dáti	Forward-aktivum	6 300 MJ	
	Dal	Přinos	6 300 MJ

*Takto se zaúčtuje zvýšení reálné hodnoty forwardové smlouvy.*

### 31. ledna 20X3

31. ledna 20X3 tržní cena akcie klesla na 106 MJ. Reálná hodnota forwardové smlouvy je 2 000 MJ ( $[106 \text{ MJ} \times 1\,000] - 104\,000 \text{ MJ}$ ).

Ve stejný den je smlouva vypořádána peněžními prostředky v čisté výši. Účetní jednotka A je povinna dodat 104 000 MJ účetní jednotce B a účetní jednotka B je povinna dodat 106 000 MJ ( $106 \text{ MJ} \times 1\,000$ ) účetní jednotce A, tudíž účetní jednotka B vyplatí účetní jednotce A čistou částku 2 000 MJ.

Má dáti	Újma	4 300 MJ	
	Dal	Forward-aktivum	4 300 MJ

*Takto se zaúčtuje snížení reálné hodnoty forwardové smlouvy (tj.  $4\,300 \text{ MJ} = 6\,300 \text{ MJ} - 2\,000 \text{ MJ}$ ).*

Má dáti	Peněžní prostředky	2 000 MJ	
	Dal	Forward-aktivum	2 000 MJ

*Takto se zaúčtuje vypořádání forwardové smlouvy.*

### (b) Akcie za akcie („vypořádání akciemi v čisté výši“)

- IE4. Předpokládejme stejnou situaci jako v příkladu (a) až na to, že vypořádání bude uskutečněno akciemi v čisté výši místo peněžních prostředků v čisté výši. Účetní zápisy účetní jednotky A jsou totožné s předešlými zápisy v příkladu (a) kromě zápisu o vypořádání forwardové smlouvy:

**31. ledna 20X3**

Smlouva je vypořádána akciemi v čisté výši. Účetní jednotka A je povinna dodat účetní jednotce B své akcie v hodnotě 104 000 MJ ( $104 \text{ MJ} \times 1\,000$ ) a účetní jednotka B je povinna dodat účetní jednotce A akcie v hodnotě 106 000 MJ ( $106 \text{ MJ} \times 1\,000$ ). Účetní jednotka B tedy dodá účetní jednotce A její akcie v hodnotě čisté částky 2 000 MJ ( $106\,000 \text{ MJ} - 104\,000 \text{ MJ}$ ), tj. 18,9 akcií ( $2\,000 \text{ MJ} / 106 \text{ MJ}$ ).

Má dáti	Čistá aktiva/jměni	2 000 MJ	
	Dal	Forward-aktivum	2 000 MJ

*Takto se zaúčtuje vypořádání forwardové smlouvy.*

**(c) Peněžní prostředky za akcie („fyzické vypořádání v hrubé výši“)**

- IE5. Předpokládejme stejnou situaci jako v příkladu (a) až na to, že vypořádání se uskuteční dodáním pevné částky peněžních prostředků a přijetím pevného počtu akcií účetní jednotky A. Obdobně jako u příkladů (a) a (b) je cena, kterou účetní jednotka A zaplatí za akcii za jeden rok, pevně stanovena na 104 MJ. Účetní jednotka A je povinna vyplatit účetní jednotce B peněžní prostředky ve výši 104 000 MJ ( $104 \text{ MJ} \times 1\,000$ ) a účetní jednotka B je povinna za jeden rok dodat účetní jednotce A 1 000 nesplacených akcií účetní jednotky A. Účetní jednotka A provede v účetním deníku následující zápisy.

**1. února 20X2**

Má dáti	Čistá aktiva/jměni	100 000 MJ	
	Dal	Závazek	100 000 MJ

*Takto se zaúčtuje povinnost dodat za jeden rok 104 000 MJ, současná hodnota této povinnosti, diskontovaná s použitím příslušné úrokové míry, je 100 000 MJ (viz IPSAS 29, odstavec AG82).*

**31. prosince 20X2**

Má dáti	Úrokový náklad	3 660 MJ	
	Dal	Závazek	3 660 MJ

*Takto se zaúčtuje naběhlý úrok u závazku umořovací částky akcií podle metody efektivní úrokové míry.*

**31. ledna 20X3**

Má dáti	Úrokový náklad	340 MJ	
	Dal	Závazek	340 MJ

*Takto se zaúčtuje naběhlý úrok u závazku umořovací částky akcií podle metody efektivní úrokové míry.*

Účetní jednotka A převede peněžní prostředky ve výši 104 000 MJ účetní jednotce B a účetní jednotka B dodá účetní jednotce A 1 000 jejích akcií.

## FINANČNÍ NÁSTROJE: VYKAZOVÁNÍ

Má dáti	Závazek	104 000 MJ
	Dal Peněžní prostředky	104 000 MJ

*Takto se zaúčtuje vypořádání povinnosti umocnit vlastní akcie účetní jednotky A peněžními prostředky.*

### (d) Možnost vypořádání

- IE6. Pokud má jedna ze smluvních stran více možností vypořádání (např. peněžními prostředky v čisté výši, akciemi v čisté výši nebo směnou peněžních prostředků za akcie), forwardová smlouva na zpětnou koupi je finančním aktivem nebo finančním závazkem. Pokud je jednou z alternativ vypořádání směna peněžních prostředků za akcie (příklad (c)), účetní jednotka A uzná závazek z titulu povinnosti dodat peněžní prostředky, jak ilustruje příklad (c). V ostatních případech účtuje o forwardové smlouvě jako o derivátu.

#### *Příklad 2: Forwardová smlouva na prodej akcií*

- IE7. Tento příklad ukazuje účetní zápisy forwardových prodejních smluv na vlastní akcie účetní jednotky, které budou vypořádány (a) peněžními prostředky v čisté výši, (b) akciemi v čisté výši nebo (c) dodáním peněžních prostředků výměnou za akcie. Příklad rovněž ilustruje důsledky smluv, u nichž má jedna ze smluvních stran možnost zvolit si způsob vypořádání (viz (d) dále). Pro jednoduchost se předpokládá, že u podkladových akcií se nevyplácejí žádné dividendy (tj. příjem z držby je nulový), tudíž současná hodnota forwardové ceny se rovná spotové ceně, pokud je reálná hodnota forwardové smlouvy nulová. Reálná hodnota forwardu byla kalkulována jako rozdíl mezi tržní cenou akcie a současnou hodnotou pevné forwardové ceny.

#### **Předpoklady:**

Datum smlouvy	1. února 20X2
Datum splatnosti	31. ledna 20X3
Tržní cena akcie 1. února 20X2	100 MJ
Tržní cena akcie 31. prosince 20X2	110 MJ
Tržní cena akcie 31. ledna 20X3	106 MJ
Pevná forwardová cena, splatná k 31. lednu 20X3	104 MJ
Současná hodnota forwardové ceny 1. února 20X2	100 MJ
Počet akcií, na které se vztahuje forwardová smlouva	1 000
Reálná hodnota forwardu on 1. února 20X2	0 MJ
Reálná hodnota forwardu on 31. prosince 20X2	-6 300 MJ
Reálná hodnota forwardu on 31. ledna 20X3	-2 000 MJ

**(a) Peněžní prostředky za peněžní prostředky („vypořádání peněžními prostředky v čisté výši“)**

- IE8. 1. února 20X2 účetní jednotka A uzavře smlouvu s účetní jednotkou B na úhradu reálné hodnoty 1 000 vlastních nespacených akcií účetní jednotky A k datu 31. ledna 20X3 výměnou za peněžní prostředky ve výši 104 000 MJ (tj. 104 MJ za akcii) splatné 31. ledna 20X3. Smlouva bude vypořádána peněžními prostředky v čisté výši. Účetní jednotka A provede v účetním deníku následující zápisy.

**1. února 20X2**

*Žádný zápis není třeba, protože reálná hodnota derivátu je nulová a neuskuteční se platba ani příjem peněžních prostředků.*

**31. prosince 20X2**

Má dáti	Újma	6 300 MJ	
	Dal Forward-závazek		6 300 MJ

*Takto se zaúčtuje snížení reálné hodnoty forwardové smlouvy.*

**31. ledna 20X3**

Má dáti	Forward-závazek	4 300 MJ	
	Dal Přínos		4 300 MJ

*Takto se zaúčtuje zvýšení reálné hodnoty forwardové smlouvy (tj.  $4\,300\text{ MJ} = 6\,300\text{ MJ} - 2\,000\text{ MJ}$ ).*

Smlouva je vypořádána peněžními prostředky v čisté výši. Účetní jednotka B je povinna dodat účetní jednotce A 104 000 MJ a účetní jednotka A je povinna dodat účetní jednotce B 106 000 MJ (106 MJ x 1 000). Účetní jednotka A tedy vyplátí účetní jednotce B čistou částku 2 000 MJ.

Má dáti	Forward-závazek	2 000 MJ	
	Dal Peněžní prostředky		2 000 MJ

*Takto se zaúčtuje vypořádání forwardové smlouvy.*

**(b) Akcie za akcie („vypořádání akciemi v čisté výši“)**

- IE9. Předpokládejme stejnou situaci jako v příkladu (a) až na to, že vypořádání bude uskutečněno akciemi v čisté výši místo peněžními prostředky v čisté výši. Záписy účetní jednotky A jsou totožné s předešlými záписy v příkladu (a), kromě:

**31. ledna 20X3**

Smlouva je vypořádána akciemi v čisté výši. Účetní jednotka A má právo obdržet své akcie v hodnotě 104 000 MJ (104 MJ x 1 000) a povinnost dodat své akcie v hodnotě 106 000 MJ (106 MJ x 1 000) účetní jednotce B. Účetní jednotka A tedy dodá účetní jednotce B své akcie v hodnotě čisté částky 2 000 MJ (106 000 MJ – 104 000 MJ), tj. 18,9 akcií (2 000 MJ / 106 MJ).

Má dáti	Forward-závazek	2 000 MJ	
	Dal	Čistá aktiva/jmění	2 000 MJ

*Takto se zaúčtuje vypořádání forwardové smlouvy. Emise vlastních akcií účetní jednotky se zaúčtuje jako transakce do čistých aktiv/jmění.*

### (c) Akcie za peněžní prostředky („fyzické vypořádání v hrubé výši“)

- IE10. Předpokládejme stejnou situaci jako v příkladu (a) až na to, že vypořádání bude provedeno přijetím pevné částky peněžních prostředků a dodáním pevného počtu vlastních akcií účetní jednotky. Podobně jako v předešlých příkladech (a) a (b) je cena akcie, kterou účetní jednotka A zaplatí za jeden rok, stanovena pevnou částkou 104 MJ. V souladu s tím má účetní jednotka A právo obdržet peněžní prostředky ve výši 104 000 MJ (104 MJ x 1 000) a povinnost dodat 1 000 vlastních akcií za jeden rok. Účetní jednotka A provede v účetním deníku následující zápisy.

#### 1. února 20X2

*1. února se žádný zápis neprovede. Nejsou uhrazeny ani přijaty žádné peněžní prostředky, protože forward má nulovou prvotní reálnou hodnotu. Forwardová smlouva na dodání pevného počtu vlastních akcií účetní jednotky A výměnou za pevnou částku peněžních prostředků nebo jiná finanční aktiva splňuje definici kapitálového nástroje, jelikož ji nelze vypořádat jiným způsobem než směnou akcií za peněžní prostředky.*

#### 31. prosince 20X2

*31. prosince se žádný zápis neprovede, protože nejsou uhrazeny ani přijaty žádné peněžní prostředky a smlouva na dodání pevného počtu vlastních akcií účetní jednotky A výměnou za pevnou částku peněžních prostředků splňuje definici kapitálového nástroje účetní jednotky.*

#### 31. ledna 20X3

*31. ledna 20X3 účetní jednotka A obdrží peněžní prostředky v hodnotě 104 000 MJ a předá 1 000 akcií.*

Má dáti	Peněžní prostředky	104 000 MJ	
	Dal	Čistá aktiva/jmění	104 000 MJ

*Takto se zaúčtuje vypořádání forwardové smlouvy.*

### (d) Možnosti vypořádání

- IE11. Pokud má jedna ze smluvních stran více možností vypořádání (jako např. peněžními prostředky v čisté výši, akciemi v čisté výši nebo směnou peněžních prostředků za akcie), forwardová smlouva je finančním aktivem nebo finančním závazkem. Nespĺňuje totiž definici kapitálového nástroje, protože ji lze vypořádat jiným způsobem než zpětnou koupí pevného počtu vlastních akcií účetní jednotkou A výměnou za pevnou částku peněžních prostředků nebo jiná

finanční aktiva. Účetní jednotka A uzná derivátové aktivum nebo závazek, jak ilustrují předešlé příklady (a) a (b). Účetní zápis o vypořádání závisí na tom, jak bude smlouva ve skutečnosti vypořádána.

*Příklad 3: Držená kupní opce na akcie*

IE12. Tento příklad ukazuje účetní zápisy o právu držené kupní opce na vlastní akcie účetní jednotky, která bude vypořádána (a) peněžními prostředky v čisté výši, (b) akciemi v čisté výši nebo (c) směnou peněžních prostředků za vlastní akcie účetní jednotky. Příklad rovněž ilustruje důsledky smluv, u nichž má jedna ze smluvních stran možnost zvolit si způsob vypořádání (viz (d) dále):

**Předpoklady:**

Datum smlouvy	1. února 20X2
Datum uplatnění	31. ledna 20X3 (evropské podmínky, tj. opce může být uplatněna až při splatnosti)
Držitel práva na uplatnění opce	Vykazující účetní jednotka (účetní jednotka A)
Tržní cena akcie 1. února 20X2	100 MJ
Tržní cena akcie 31. prosince 20X2	104 MJ
Tržní cena akcie 31. ledna 20X3	104 MJ
Pevná realizační cena splatná k datu 31. ledna 20X3	102 MJ
Počet akcií, na které se vztahuje opční smlouva	1 000
Reálná hodnota opce k 1. únoru 20X2	5 000 MJ
Reálná hodnota opce k 31. prosinci 20X2	3 000 MJ
Reálná hodnota opce k 31. lednu 20X3	2 000 MJ

**(a) Peněžní prostředky za peněžní prostředky („vypořádání peněžními prostředky v čisté výši“)**

IE13. 1. února 20X2 účetní jednotka A uzavře s účetní jednotkou B smlouvu, která zakládá povinnost účetní jednotky B dodat a právo účetní jednotky A obdržet reálnou hodnotu 1 000 vlastních kmenových akcií účetní jednotky A k datu 31. lednu 20X3 výměnou za peněžní prostředky ve výši 102 000 MJ (tj. 102 MJ za akcii) splatné 31. ledna 20X3, pokud účetní jednotka A toto právo uplatní. Smlouva bude vypořádána peněžními prostředky v čisté výši. Pokud účetní jednotka A neuplatní své právo, nedojde k žádné úhradě. Účetní jednotka A provede v účetním deníku následující zápisy.

**1. února 20X2**

Cena akcie v době uzavření smlouvy 1. února 20X2 je 100 MJ. Prvotní reálná hodnota opční smlouvy 1. února 20X2 je 5 000 MJ, které účetní jednotka A k tomuto datu vyplatí účetní jednotce B v peněžních prostředcích. K tomuto datu nemá opce žádnou vnitřní hodnotu, ale pouze časovou hodnotu, protože realizační cena 102 MJ přesahuje tržní cenu akcie 100 MJ, tudíž by pro účetní jednotku A nebylo ekonomické opci uplatnit. Jinými slovy, kupní opce je mimo peníze („out of the money“).

Má dáti	Kupní opce-aktivum	5 000 MJ	
	Dal Peněžní prostředky		5 000 MJ

*Takto se záúčtuje držená kupní opce.*

**31. prosince 20X2**

31. prosince 20X2 tržní cena akcie vzrostla na 104 MJ. Reálná hodnota kupní opce se snížila na 3 000 MJ, z čehož 2 000 MJ představuje vnitřní hodnotu ( $(104 \text{ MJ} - 102 \text{ MJ}) \times 1 000$ ) a 1 000 MJ je zbývající časová hodnota.

Má dáti	Újma	2 000 MJ	
	Dal Kupní opce-aktivum		2 000 MJ

*Takto se záúčtuje snížení reálné hodnoty kupní opce.*

**31. ledna 20X3**

31. ledna 20X3 je tržní hodnota akcie stále 104 MJ. Reálná hodnota kupní opce klesla na 2 000 MJ, přičemž celá tato částka představuje vnitřní hodnotu ( $(104 \text{ MJ} - 102 \text{ MJ}) \times 1 000$ ), protože nezbývá žádná časová hodnota.

Má dáti	Újma	1 000 MJ	
	Dal Kupní opce-aktivum		1 000 MJ

*Takto se záúčtuje snížení reálné hodnoty kupní opce.*

Ve stejný den účetní jednotka A uplatní kupní opci a smlouva je vypořádána peněžními prostředky v čisté výši. Účetní jednotka B je povinna dodat 104 000 MJ ( $104 \text{ MJ} \times 1 000$ ) účetní jednotce A výměnou za 102 000 MJ ( $102 \text{ MJ} \times 1 000$ ) od účetní jednotky A, tudíž účetní jednotka A obdrží peněžní prostředky v čisté výši 2 000 MJ.

Má dáti	Peněžní prostředky	2 000 MJ	
	Dal Kupní opce-aktivum		2 000 MJ

*Takto se záúčtuje vypořádání opční smlouvy.*

**(b) Akcie za akcie („vypořádání akciemi v čisté výši“)**

IE14. Předpokládejme stejnou situaci jako v příkladu (a) až na to, že vypořádání bude uskutečněno akciemi v čisté výši místo peněžními prostředky v čisté výši.



Zápisy účetní jednotky A jsou totožné se zápisy uvedenými v příkladu (a) kromě následujícího účetního zápisu vypořádání opční smlouvy:

### 31. ledna 20X3

Účetní jednotka A uplatní kupní opci a smlouva je vypořádána akciemi v čisté výši. Účetní jednotka B je povinna dodat účetní jednotce A její akcie v hodnotě 104 000 MJ (104 MJ x 1 000) výměnou za její akcie v hodnotě 102 000 MJ (102 MJ x 1 000). Účetní jednotka B tedy dodá účetní jednotce A její akcie v hodnotě čisté částky 2 000 MJ, tj. 19,2 akcií (2 000 MJ / 104 MJ).

Má dáti	Čistá aktiva/jmění	2 000 MJ	
	Dal	Kupní opce-aktivum	2 000 MJ

*Takto se zúčtuje vypořádání opční smlouvy. Vypořádání je zúčtováno jako transakce s vlastními akciemi (tj. žádný přínos ani újma).*

### (c) Peněžní prostředky za akcie („fyzické vypořádání v hrubé výši“)

- IE15. Předpokládejme stejnou situaci jako v příkladu (a) až na to, že vypořádání bude uskutečněno přijetím pevného počtu akcií a vyplacením peněžních prostředků v pevné výši, pokud účetní jednotka A uplatní opci. Podobně jako v předešlých příkladech (a) a (b) je realizační cena akcie pevně stanovena na 102 MJ. V souladu s tím má účetní jednotka A právo obdržet 1 000 vlastních kmenových akcií výměnou za peněžní prostředky ve výši 102 000 MJ (102 MJ x 1 000), pokud účetní jednotka A uplatní opci. Účetní jednotka A provede v účetním deníku následující zápisy.

### 1. února 20X2

Má dáti	Čistá aktiva/jmění	5 000 MJ	
	Dal	Peněžní prostředky	5 000 MJ

*Zúčtují se peněžní prostředky vyplacené výměnou za právo obdržet za jeden rok vlastní akcie účetní jednotky A za pevnou cenu. Vyplacená prémie se uzná do čistých aktiv/jmění.*

### 31. prosince 20X2

*31. prosince 20X2 se žádný zápis neprovede, protože nejsou uhrazeny ani přijaty žádné peněžní prostředky a smlouva zakládající právo na obdržení pevného počtu vlastních akcií účetní jednotky A výměnou za pevnou částku peněžních prostředků splňuje definici kapitálového nástroje účetní jednotky.*

### 31. ledna 20X3

Účetní jednotka A uplatní kupní opci a smlouva je vypořádána v hrubé výši. Účetní jednotka B je povinna dodat 1 000 akcií účetní jednotky A výměnou za 102 000 MJ v peněžních prostředcích.

Má dáti	Čistá aktiva/jmění	102 000 MJ	
	Dal	Peněžní prostředky	102 000 MJ

*Takto se zúčtuje vypořádání opční smlouvy.*

**(d) Možnosti vypořádání**

IE16. Pokud má jedna ze smluvních stran více možností vypořádání (jako např. peněžními prostředky v čisté výši, akciemi v čisté výši nebo směnou peněžních prostředků za akcie), kupní opce je finančním aktivem. Nesplňuje totiž definici kapitálového nástroje, protože může být vypořádána jiným způsobem než zpětnou koupí vlastních akcií účetní jednotkou A výměnou za pevnou částku peněžních prostředků nebo jiná finanční aktiva. Účetní jednotka A uzná derivátové aktivum, jak ilustrují předešlé příklady (a) a (b). Účetní zápis o vypořádání závisí na tom, jak bude smlouva ve skutečnosti vypořádána.

*Příklad 4: Vystavená kupní opce na akcie*

IE17. Tento příklad ukazuje účetní zápisy pro vystavenou kupní opci na vlastní akcie účetní jednotky, která bude vypořádána (a) peněžními prostředky v čisté výši, (b) akciemi v čisté výši nebo (c) směnou peněžních prostředků za akcie. Příklad rovněž ilustruje důsledky smluv, u nichž má jedna ze smluvních stran možnost zvolit si způsob vypořádání (viz (d) dále).

**Předpoklady:**

Datum smlouvy	1. února 20X2
Datum uplatnění	31. ledna 20X3 (evropské podmínky, tj. opce může být uplatněna až při splatnosti)
Držitel práva na uplatnění opce	Protistrana (účetní jednotka B)
Tržní cena akcie 1. února 20X2	100 MJ
Tržní cena akcie 31. prosince 20X2	104 MJ
Tržní cena akcie 31. ledna 20X3	104 MJ
Pevná realizační cena splatná k datu 31. ledna 20X3	102 MJ
Počet akcií, na které se vztahuje opční smlouva	1 000
Reálná hodnota opce k 1. únoru 20X2	5 000 MJ
Reálná hodnota opce k 31. prosinci 20X2	3 000 MJ
Reálná hodnota opce k 31. lednu 20X3	2 000 MJ

**(a) Peněžní prostředky za peněžní prostředky („vypořádání peněžními prostředky v čisté výši“)**

IE18. Předpokládejme stejnou situaci jako v příkladu 3(a) až na to, že účetní jednotka A vystaví kupní opci na vlastní akcie místo koupě kupní opce na své akcie.

V souladu s tím 1. února 20X2 účetní jednotka A uzavře s účetní jednotkou B smlouvu, která zakládá právo účetní jednotky B na získání a účetní jednotky A na úhradu reálné hodnoty 1 000 vlastních kmenových akcií k datu 31. ledna 20X3 výměnou za peněžní prostředky ve výši 102 000 MJ (tj. 102 MJ za akcii), splatné k 31. lednu 20X3, pokud účetní jednotka B toto právo uplatní. Smlouva bude vypořádána peněžními prostředky v čisté výši. Pokud účetní jednotka B neuplatní své právo, nedojde k žádné úhradě. Účetní jednotka A provede v účetním deníku následující zápisy.

### 1. února 20X2

Má dáti	Peněžní prostředky	5 000 MJ	
	Dal	Kupní opce-závazek	5 000 MJ

*Takto se zaúčtuje vystavená kupní opce.*

### 31. prosince 20X2

Má dáti	Kupní opce-závazek	2 000 MJ	
	Dal	Přínos	2 000 MJ

*Takto se zaúčtuje snížení reálné hodnoty kupní opce.*

### 31. ledna 20X3

Má dáti	Kupní opce-závazek	1 000 MJ	
	Dal	Přínos	1 000 MJ

*Takto se zaúčtuje snížení reálné hodnoty kupní opce.*

Ve stejný den účetní jednotka B uplatní kupní opci a smlouva je vypořádána peněžními prostředky v čisté výši. Účetní jednotka A je povinna dodat účetní jednotce B 104 000 MJ (104 MJ x 1 000) výměnou za 102 000 MJ (102 MJ x 1 000) od účetní jednotky B, tudíž účetní jednotka A vyplatí peněžní prostředky v čisté výši 2 000 MJ.

Má dáti	Kupní opce-závazek	2 000 MJ	
	Dal	Peněžní prostředky	2 000 MJ

*Takto se zaúčtuje vypořádání opční smlouvy.*

### (b) Akcie za akcie („vypořádání akciemi v čisté výši“)

- IE19. Předpokládejme stejnou situaci jako v příkladu (a) až na to, že vypořádání se uskuteční akciemi v čisté výši místo peněžních prostředků v čisté výši. Zápisy účetní jednotky A jsou totožné se zápisy uvedenými v příkladu (a), kromě následujícího účetního zápisu vypořádání opční smlouvy:

### 31. prosince 20X3

Účetní jednotka B uplatní kupní opci a smlouva je vypořádána akciemi v čisté výši. Účetní jednotka A je povinna dodat své akcie v hodnotě 104 000 MJ (104 MJ x 1 000) účetní jednotce B výměnou za své akcie v hodnotě

102 000 MJ (102 MJ x 1 000). Účetní jednotka A tedy dodá účetní jednotce B akcie v hodnotě čisté částky 2 000 MJ, tj. 19,2 akcií (2 000 MJ / 104 MJ).

Má dáti	Kupní opce-závazek	2 000 MJ	
	Dal	Čistá aktiva/jmění	2 000 MJ

*Takto se zaúčtuje vypořádání opční smlouvy. Vypořádání se zaúčtuje jako transakce do čistých aktiv/jmění.*

### (c) Peněžní prostředky za akcie („fyzické vypořádání v hrubé výši“)

IE20. Předpokládejme stejnou situaci jako v příkladu (a) až na to, že vypořádání bude uskutečněno dodáním pevného počtu akcií a přijetím pevné částky peněžních prostředků, pokud účetní jednotka B uplatní své právo. Podobně jako v předešlých příkladech (a) a (b) je realizační cena akcie pevně stanovena na 102 MJ. V souladu s tím má účetní jednotka B právo obdržet 1 000 existujících akcií účetní jednotky A výměnou za peněžní prostředky ve výši 102 000 MJ (102 MJ x 1 000), pokud účetní jednotka B uplatní opci. Účetní jednotka A provede v účetním deníku následující zápisy.

#### 1. února 20X2

Má dáti	Peněžní prostředky	5 000 MJ	
	Dal	Čistá aktiva/jmění	5 000 MJ

*Takto se zaúčtuje přijetí peněžních prostředků výměnou za povinnost dodat za jeden rok pevný počet vlastních akcií účetní jednotky A za stanovenou cenu. Obdržená prémie se uzná do čistých aktiv/jmění. Uplatnění opce by mělo za následek emisi pevného počtu akcií výměnou za pevnou částku peněžních prostředků.*

#### 31. prosince 20X2

*31. prosince se žádný zápis neprovede, protože nejsou uhrazeny ani přijaty žádné peněžní prostředky a smlouva na dodání pevného počtu vlastních akcií účetní jednotky A výměnou za pevnou částku peněžních prostředků splňuje definici kapitálového nástroje účetní jednotky.*

#### 31. ledna 20X3

Účetní jednotka B uplatní kupní opci a smlouva je vypořádána v hrubé výši. Účetní jednotka A je povinna dodat 1 000 akcií výměnou za peněžní prostředky ve výši 102 000 MJ.

Má dáti	Peněžní prostředky	102 000 MJ	
	Dal	Čistá aktiva/jmění	102 000 MJ

*Takto se zaúčtuje vypořádání opční smlouvy.*

### (d) Možnosti vypořádání

IE21. Pokud má jedna ze smluvních stran více možností vypořádání (jako např. peněžními prostředky v čisté výši, akciemi v čisté výši nebo směnou peněžních prostředků za akcie), kupní opce je finančním závazkem. Nesplňuje totiž

definici kapitálového nástroje, protože ji lze vypořádat jiným způsobem než emitováním pevného počtu vlastních akcií účetní jednotkou A výměnou za pevnou částku peněžních prostředků nebo jiná finanční aktiva. Účetní jednotka A uzná derivátový závazek, jak ilustrují předešlé příklady (a) a (b). Účetní zápis o vypořádání závisí na tom, jak bude smlouva ve skutečnosti vypořádána.

*Příklad 5: Držená prodejní opce na akcie*

IE22. Tento příklad ukazuje účetní zápisy držené prodejní opce na vlastní akcie účetní jednotky, která bude vypořádána (a) peněžními prostředky v čisté výši, (b) akciemi v čisté výši nebo (c) směnou peněžních prostředků za akcie. Příklad rovněž ilustruje důsledky smluv, u nichž má jedna ze smluvních stran možnost zvolit si způsob vypořádání (viz (d) dále).

**Předpoklady:**

Datum smlouvy	1. února 20X2
Datum uplatnění	31. ledna 20X3 (evropské podmínky, tj. opce může být uplatněna až při splatnosti)
Držitel práva na uplatnění opce	Vykazující účetní jednotka (Entity A)
Tržní cena akcie 1. února 20X2	100 MJ
Tržní cena akcie 31. prosince 20X2	95 MJ
Tržní cena akcie 31. ledna 20X3	95 MJ
Pevná realizační cena splatná k datu 31. ledna 20X3	98 MJ
Počet akcií, na které se vztahuje opční smlouva	1 000
Reálná hodnota opce k 1. únoru 20X2	5 000 MJ
Reálná hodnota opce k 31. prosinci 20X2	4 000 MJ
Reálná hodnota opce k 31. lednu 20X3	3 000 MJ

**(a) Peněžní prostředky za peněžní prostředky („vypořádání peněžními prostředky v čisté výši“)**

IE23. 1. února 20X2 účetní jednotka A uzavře s účetní jednotkou B smlouvu, která zakládá právo účetní jednotky A prodat a povinnost účetní jednotky B koupit reálnou hodnotu 1 000 existujících vlastních kmenových akcií účetní jednotky A k datu 31. ledna 20X3 za realizační cenu 98 000 MJ (tj. 98 MJ za akcii), splatnou k 31. lednu 20X3, pokud účetní jednotka A uplatní toto právo. Smlouva bude vypořádána peněžními prostředky v čisté výši. Pokud účetní

jednotka A neuplatní své právo, nedojde k žádné úhradě. Účetní jednotka A provede v účetním deníku následující zápisy.

### 1. února 20X2

Cena akcie v době uzavření smlouvy 1. února 20X2 je 100 MJ. Prvotní reálná hodnota opční smlouvy 1. února 20X2 je 5 000 MJ, které účetní jednotka A vyplatí v peněžních prostředcích účetní jednotce B k tomuto datu. K tomuto datu nemá opce žádnou vnitřní hodnotu, pouze časovou hodnotu, protože realizační cena 98 MJ je nižší než tržní cena akcie 100 MJ. Proto by pro účetní jednotku A nebylo ekonomické uplatnit opci. Jinými slovy, prodejní opce je mimo peníze („out of the money“).

Má dáti	Prodejní opce-aktivum	5 000 MJ	
	Dal Peněžní prostředky		5 000 MJ

*Takto se zaúčtuje držená prodejní opce.*

### 31. prosince 20X2

31. prosince 20X2 tržní cena akcie klesla na 95 MJ. Reálná hodnota prodejní opce klesla na 4 000 MJ, z čehož částka 3 000 MJ představuje vnitřní hodnotu  $(98 \text{ MJ} - 95 \text{ MJ}) \times 1\,000$  a 1 000 MJ je zbývající časová hodnota.

Má dáti	Újma	1 000 MJ	
	Dal Prodejní opce-aktivum		1 000 MJ

*Takto se zaúčtuje snížení reálné hodnoty prodejní opce.*

### 31. ledna 20X3

31. ledna 20X3 tržní cena akcie je stále 95 MJ. Reálná hodnota prodejní opce klesla na 3 000 MJ, přičemž celá částka je vnitřní hodnota  $(98 \text{ MJ} - 95 \text{ MJ}) \times 1\,000$ , jelikož nezbývá žádná časová hodnota.

Má dáti	Újma	1 000 MJ	
	Dal Prodejní opce-aktivum		1 000 MJ

*Takto se zaúčtuje snížení reálné hodnoty opce.*

Ve stejný den účetní jednotka A uplatní prodejní opci a smlouva je vypořádána peněžními prostředky v čisté výši. Účetní jednotka B je povinna dodat 98 000 MJ účetní jednotce A a účetní jednotka A je povinna dodat 95 000 MJ (95 MJ x 1 000) účetní jednotce B, takže účetní jednotka B vyplatí účetní jednotce A peněžní prostředky v čisté výši 3 000 MJ.

Má dáti	Peněžní prostředky	3 000 MJ	
	Dal Prodejní opce-aktivum		3 000 MJ

*Takto se zaúčtuje vypořádání opční smlouvy.*

**(b) Akcie za akcie („vypořádání akciemi v čisté výši“)**

- IE24. Předpokládejme stejnou situaci jako v příkladu (a) až na to, že vypořádání bude uskutečněno akciemi v čisté výši místo peněžními prostředky v čisté výši. Zápisy účetní jednotky A jsou totožné se zápisy uvedenými v příkladu (a), kromě:

**31. ledna 20X3**

Účetní jednotka A uplatní prodejní opci a smlouva je vypořádána akciemi v čisté výši. V praxi je účetní jednotka B povinna dodat účetní jednotce A její akcie v hodnotě 98 000 MJ a účetní jednotka A je povinna dodat své akcie v hodnotě 95 000 MJ (95 MJ x 1 000) účetní jednotce B. Účetní jednotka B tedy dodá účetní jednotce A její akcie v hodnotě čisté částky 3 000 MJ, tj. 31,6 akcií (3 000 MJ / 95 MJ).

Má dáti	Čistá aktiva/jmění	3 000 MJ	
	Dal	Prodejní opce-aktívum	3 000 MJ

*Takto se zaúčtuje vypořádání opční smlouvy.*

**(c) Peněžní prostředky za akcie („fyzické vypořádání v hrubé výši“)**

- IE25. Předpokládejme stejnou situaci jako v příkladu (a) až na to, že vypořádání bude uskutečněno přijetím pevné částky peněžních prostředků a dodáním pevného počtu akcií účetní jednotky A, pokud tato uplatní opci. Podobně jako v předešlých příkladech (a) a (b) je realizační cena akcie stanovena na 98 MJ. V souladu s tím je účetní jednotka B povinna vyplatit účetní jednotce A peněžní prostředky ve výši 98 000 MJ (98 MJ x 1 000) výměnou za 1 000 nesplacených akcií účetní jednotky A, pokud ta uplatní opci. Účetní jednotka A provede v účetním deníku následující zápisy.

**1. února 20X2**

Má dáti	Čistá aktiva/jmění	5 000 MJ	
	Dal	Peněžní prostředky	5 000 MJ

*Zaúčtují se peněžní prostředky přijaté výměnou za právo dodat za jeden rok vlastní akcie účetní jednotky A za pevnou cenu. Vyplacená prémie se uzná přímo do čistých aktiv/jmění. Výsledkem uplatnění opce je emise pevného počtu akcií výměnou za pevnou cenu.*

**31. prosince 20X2**

*31. prosince se žádný zápis neprovede, protože nejsou uhrazeny ani přijaty žádné peněžní prostředky a smlouva dodat pevný počet vlastních akcií účetní jednotky A výměnou za pevnou částku peněžních prostředků splňuje definici kapitálového nástroje účetní jednotky A.*

**31. ledna 20X3**

Účetní jednotka A uplatní prodejní opci a smlouva je vypořádána v hrubé výši. Účetní jednotka B je povinna dodat účetní jednotce A peněžní prostředky ve výši 98 000 MJ výměnou za 1 000 akcií.

Má dáti	Peněžní prostředky	98 000 MJ	
	Dal	Čistá aktiva/jmění	98 000 MJ

*Takto se záúčtuje vypořádání opční smlouvy.*

**(d) Možnosti vypořádání**

IE26. Pokud má jedna ze smluvních stran více možností vypořádání (jako např. peněžními prostředky v čisté výši, akciemi v čisté výši nebo výměnou peněžních prostředků za akcie), prodejní opce je finančním aktivem. Nesplňuje totiž definici kapitálového nástroje, protože ji lze vypořádat jiným způsobem než emisí pevného počtu vlastních akcií účetní jednotkou A výměnou za pevnou částku peněžních prostředků nebo jiná finanční aktiva. Účetní jednotka A uzná derivátové aktivum, jak ilustrují předešlé příklady (a) a (b). Účetní zápis o vypořádání závisí na tom, jak bude smlouva ve skutečnosti vypořádána.

*Příklad 6: Vystavená prodejní opce na akcie*

IE27. Tento příklad ilustruje účetní zápisy týkající se vystavené prodejní opce na vlastní akcie účetní jednotky, která bude vypořádána (a) peněžními prostředky v čisté výši, (b) akciemi v čisté výši nebo (c) směnou peněžních prostředků za akcie. Příklad rovněž ilustruje důsledky smluv, u nichž má jedna ze smluvních stran možnost zvolit si způsob vypořádání (viz (d) dále).

**Předpoklady:**

Datum smlouvy	1. února 20X2
Datum uplatnění	31. ledna 20X3 (evropské podmínky, tj. opce může být uplatněna až při splatnosti)
Držitel práva na uplatnění opce	Protistrana (účetní jednotka B)
Tržní cena akcie 1. února 20X2	100 MJ
Tržní cena akcie 31. prosince 20X2	95 MJ
Tržní cena akcie 31. ledna 20X3	95 MJ
Pevná realizační cena splatná k datu 31. ledna 20X3	98 MJ
Současná hodnota realizační ceny 1. února 20X2	95 MJ
Počet akcií, na které se vztahuje opční smlouva	1 000



**Předpoklady:**

Reálná hodnota opce k 1. únoru 20X2	5 000 MJ
Reálná hodnota opce k 31. prosinci 20X2	4 000 MJ
Reálná hodnota opce k 31. lednu 20X3	3 000 MJ

**(a) Peněžní prostředky za peněžní prostředky („vypořádání peněžními prostředky v čisté výši“)**

IE28. Předpokládejme stejnou situaci jako v příkladu 5(a) až na to, že účetní jednotka A vystaví prodejní opci na vlastní akcie místo koupě prodejní opce na své akcie. V souladu s tím 1. února 20X2 účetní jednotka A uzavře s účetní jednotkou B smlouvu, která zakládá právo účetní jednotky B obdržet a povinnost účetní jednotky A vyplatit reálnou hodnotu 1 000 nesplacených kmenových akcií účetní jednotky A k datu 31. ledna 20X3 výměnou za peněžní prostředky ve výši 98 000 MJ (tj. 98 MJ za akcii) splatné 31. ledna 20X3, pokud účetní jednotka B uplatní toto právo. Smlouva bude vypořádána peněžními prostředky v čisté výši. Pokud účetní jednotka B neuplatní své právo, nedojde k žádné úhradě. Účetní jednotka A provede v účetním deníku následující zápisy.

**1. února 20X2**

Má dáti	Peněžní prostředky	5 000 MJ	
	Dal	Prodejní opce-závazek	5 000 MJ

*Takto se zaúčtuje vystavená prodejní opce.*

**31. prosince 20X2**

Má dáti	Prodejní opce-závazek	1 000 MJ	
	Dal	Přínos	1 000 MJ

*Takto se zaúčtuje snížení reálné hodnoty prodejní opce.*

**31. ledna 20X3**

Má dáti	Prodejní opce-závazek	1 000 MJ	
	Dal	Přínos	1 000 MJ

*Takto se zaúčtuje snížení reálné hodnoty prodejní opce.*

Ve stejném dni účetní jednotka B uplatní prodejní opci a smlouva je vypořádána peněžními prostředky v čisté výši. Účetní jednotka A je povinna dodat účetní jednotce B 98 000 MJ a účetní jednotka B je povinna dodat účetní jednotce A 95 000 MJ (95 MJ x 1 000). Účetní jednotka A tedy vyplatí účetní jednotce B peněžní prostředky v čisté výši 3 000 MJ.

Má dáti	Prodejní opce-závazek	3 000 MJ	
	Dal	Peněžní prostředky	3 000 MJ

*Takto se zaúčtuje vypořádání opční smlouvy.*

**(b) Akcie za akcie („vypořádání akciemi v čisté výši“)**

- IE29. Předpokládejme stejnou situaci jako v příkladu (a) až na to, že vypořádání bude uskutečněno akciemi v čisté výši místo peněžními prostředky v čisté výši. Zápisy účetní jednotky A jsou totožné se zápisy uvedenými v příkladu (a), kromě následujícího:

**31. ledna 20X3**

Účetní jednotka B uplatní prodejní opci a smlouva je vypořádána akciemi v čisté výši. V praxi je účetní jednotka A povinna dodat účetní jednotce B akcie v hodnotě 98 000 MJ a účetní jednotka B je povinna dodat účetní jednotce A její akcie v hodnotě 95 000 MJ (95 MJ x 1 000). Účetní jednotka A tedy dodá účetní jednotce B své akcie v hodnotě čisté částky 3 000 MJ, tj. 31,6 akcií (3 000/95).

Má dáti	Prodejní opce-závazek	3 000 MJ	
	Dal	Čistá aktiva/jměni	3 000 MJ

*Takto se zaúčtuje vypořádání opční smlouvy. Emise vlastních akcií účetní jednotky A se zaúčtuje jako transakce do čistých aktiv/jměni.*

**(c) Peněžní prostředky za akcie („fyzické vypořádání v hrubé výši“)**

- IE30. Předpokládejme stejnou situaci jako v příkladu (a) až na to, že vypořádání bude uskutečněno dodáním peněžních prostředků v pevné výši a přijetím pevného počtu akcií, pokud účetní jednotka B uplatní opci. Podobně jako v předešlých příkladech (a) a (b) je realizační cena akcie stanovena na 98 MJ. V souladu s tím je účetní jednotka A povinna vyplatit účetní jednotce B peněžní prostředky ve výši 98 000 MJ (98 MJ x 1 000) výměnou za 1 000 nesplacených akcií účetní jednotky A, pokud účetní jednotka B uplatní opci. Účetní jednotka A provede v účetním deníku následující zápisy.

**1. února 20X2**

Má dáti	Peněžní prostředky	5 000 MJ	
	Dal	Čistá aktiva/jměni	5 000 MJ

*V čistých aktivech/jměni se zaúčtuje přijatá opční prémie 5 000 MJ.*

Má dáti	Čistá aktiva/jměni	95 000 MJ	
	Dal	Závazek	95 000 MJ

*Jako závazek se zaúčtuje současná hodnota povinnosti dodat za jeden rok 98 000 MJ, tj. 95 000 MJ.*

**31. prosince 20X2**

Má dáti	Úrokový náklad	2 750 MJ	
	Dal	Závazek	2 750 MJ

*Takto se zaúčtuje naběhlý úrok u závazku z umořovací částky akcií metodou efektivní úrokové míry.*

**31. ledna 20X3**

Má dáti	Úrokový náklad	250 MJ	
	Dal	Závazek	250 MJ

*Takto se zaúčtuje naběhlý úrok u závazku z umořovací částky akcií metodou efektivní úrokové míry.*

Ve stejném dni účetní jednotka B uplatní prodejní opci a smlouva je vypořádána v hrubé výši. Účetní jednotka A je povinna dodat peněžní prostředky ve výši 98 000 MJ výměnou za akcie v hodnotě 95 000 MJ (95 MJ x 1 000).

Má dáti	Závazek	98 000 MJ	
	Dal	Peněžní prostředky	98 000 MJ

*Takto se zaúčtuje vypořádání opční smlouvy.*

**(d) Možnosti vypořádání**

- IE31. Pokud má jedna ze smluvních stran více možností vypořádání (jako např. peněžními prostředky v čisté výši, akciemi v čisté výši nebo směnou peněžních prostředků za akcie), vystavená prodejní opce je finančním závazkem. Pokud je jednou z možností vypořádání směna peněžních prostředků za akcie (předchozí příklad (c)), účetní jednotka A uzná závazek z titulu povinnosti dodat peněžní prostředky, jak ilustruje příklad (c). V ostatních případech účtuje o prodejní opci jako o derivátovém závazku.

**Účetní jednotky, jejichž základní kapitál není čistými aktivy/jměním (např. podílové fondy nebo družstva)**

*Příklad 7: Účetní jednotky, které nemají čistá aktiva/jmění*

- IE32. Tento příklad ilustruje formát výkazu finanční výkonnosti a výkazu finanční situace vhodný pro účetní jednotky, které nemají čistá aktiva/jmění, jako např. podílové fondy. Jiné formáty jsou rovněž přípustné.

FINANČNÍ NÁSTROJE: VYKAZOVÁNÍ

**Výkaz finanční výkonnosti za rok končící 31. prosince 20X1**

	<b>20X1</b>	<b>20X0</b>
	MJ	MJ
Výnosy	2 956	1 718
Výnosy celkem	<u>2 956</u>	<u>1 718</u>
Náklady (klasifikované podle charakteru nebo funkce)	-644	-614
Finanční náklady		
– jiné finanční náklady	-47	-47
– rozdělení podílníkům	-50	-50
Náklady celkem	<u>-741</u>	<u>-711</u>
Přebytek za účetní období	<u>2 215</u>	<u>1 007</u>
Změna čistých aktiv připadajících na podílníky	<u>2 215</u>	<u>1 007</u>

**Výkaz finanční situace za rok končící 31. prosince 20X1**

	<b>20X1</b>	<b>20X0</b>
	MJ	MJ
<b>AKTIVA</b>		
Dlouhodobá aktiva (klasifikovaná v souladu s IPSAS 1)	91 374	78 484
<b>Dlouhodobá aktiva celkem</b>	91 374	78 484
Oběžná aktiva (klasifikovaná v souladu s IPSAS 1)	1 422	1 769
<b>Oběžná aktiva celkem</b>	1 422	1 769
<b>Aktiva celkem</b>	92 796	80 253
<b>ZÁVAZKY</b>		
Krátkodobé závazky (klasifikované v souladu s IPSAS 1)	647	66
<b>Krátkodobé závazky celkem</b>	-647	-66
Dlouhodobé závazky snižené o čistá aktiva připadající na podílníky (klasifikované v souladu s IPSAS 1)	280	136
	-280	-136
<b>Čistá aktiva připadající na podílníky</b>	<u>91 869</u>	<u>80 051</u>

*Příklad 8: Účetní jednotky, které mají některá čistá aktiva/jmění*

IE33. Tento příklad ilustruje formát výkazu finanční výkonnosti a výkazu finanční situace vhodný pro účetní jednotky, jejichž základní kapitál není čistými aktivy/jměním, a to proto, že účetní jednotka je povinna ho splatit na požádání. Jiné formáty jsou rovněž přípustné.

**Výkaz finanční výkonnosti za rok končící 31. prosince 20X1**

	<b>20X1</b>	<b>20X0</b>
	MJ	MJ
Výnosy	472	498
Výnosy celkem	<u>472</u>	<u>498</u>
Náklady (klasifikované podle charakteru nebo funkce)	-367	-396
Finanční náklady		
– jiné finanční náklady	-4	-4
– rozdělení členům	<u>-50</u>	<u>-50</u>
Náklady celkem	<u>-421</u>	<u>-450</u>
Přebytek za účetní období	<u>51</u>	<u>48</u>
Změna čistých aktiv připadajících na členy	<u>51</u>	<u>48</u>

FINANČNÍ NÁSTROJE: VYKAZOVÁNÍ

Výkaz finanční situace za rok končící 31. prosince 20X1

	20X1		20X0	
	MJ	MJ	MJ	MJ
<b>AKTIVA</b>				
Dlouhodobá aktiva (klasifikovaná v souladu s IPSAS 1)	908		830	
<b>Dlouhodobá aktiva celkem</b>		908		830
Oběžná aktiva (klasifikovaná v souladu s IPSAS 1)	383		350	
<b>Oběžná aktiva celkem</b>		383		350
<b>Aktiva celkem</b>		<u>1 291</u>		<u>1 180</u>
<b>ZÁVAZKY</b>				
Krátkodobé závazky (klasifikované v souladu s IPSAS 1)	372		338	
<b>Základní kapitál splatný na požádání</b>	202		161	
<b>Krátkodobé závazky celkem</b>		-574		-499
<b>Aktiva celkem minus krátkodobé závazky</b>		<u>717</u>		<u>681</u>
Dlouhodobé závazky (klasifikované v souladu s IPSAS 1)	187		196	
		-187		-196
<b>OSTATNÍ SLOŽKY ČISTÝCH AKTIV/JMĚNÍ<sup>(a)</sup></b>				
Rezervní kapitál, např. oceňovací přebytek, kumulovaný přebytek atd.	530		485	
		530		485
		<u>717</u>		<u>681</u>
<b>POZNÁMKY – celkové podíly členů</b>				
Základní kapitál splatný na požádání		202		161
Rezervní kapitál		530		485
		<u>732</u>		<u>646</u>

- (a) V tomto příkladu účetní jednotka nemá závazek vydat svým členům podíl na rezervním kapitálu.

**Účtování složených finančních nástrojů**

*Příklad 9: Oddělení složeného finančního nástroje při prvotním uznání*

- IE34. Odstavec 33 popisuje, jak účetní jednotka při prvotním uznání oddělí složky složeného finančního nástroje. Následující příklad ilustruje, jak je toto oddělení realizováno.
- IE35. Na začátku roku 1 účetní jednotka vydá 2 000 konvertibilních dluhopisů. Tyto dluhopisy mají 3letou splatnost a jmenovitou hodnotu 1 000 MJ za kus, takže celkový příjem činí 2 000 000 MJ. Roční úrok je splatný následně při nominální úrokové míře 6 %. Každý dluhopis lze převést na 250 kmenových akcií kdykoli až do splatnosti. V době emise dluhopisů je u podobných dluhopisů bez konverzní opce běžná tržní úroková míra 9 %.
- IE36. Nejdříve se ocení závazková složka a rozdíl mezi příjmem z dluhopisové emise a reálnou hodnotou závazku se přiřadí složce čistých aktiv/jmění. Současná hodnota závazkové složky se vypočítá pomocí 9% diskontní míry, což je tržní úroková míra podobných dluhopisů bez konverzní opce.

	MJ
Současná hodnota jistiny – 2 000 000 MJ splatná na konci tříleté lhůty	1 544 367
Současná hodnota úroku – 120 000 MJ splatného zpětně každý rok po dobu 3 let	303 755
Závazková složka celkem	<u>1 848 122</u>
Složka čistých aktiv/jmění (rozdíl)	151 878
Příjem z dluhopisové emise	<u><u>2 000 000</u></u>

*Příklad 10: Oddělení složených finančních nástrojů s více vloženými deriváty*

- IE37. Následující příklad ilustruje aplikaci odstavce 36 při oddělování složek složeného finančního nástroje s více vloženými deriváty na závazkové složky a složky čistých aktiv/jmění.
- IE38. Předpokládejme, že příjem získaný z emise svolatelného konvertibilního dluhopisu je 60 MJ. Hodnota podobného dluhopisu bez kupní nebo konverzní opce je 57 MJ. S použitím oceňovacího modelu pro opce se určí, že pro účetní jednotku je hodnota vložené kupní opce u podobného dluhopisu bez konverzní opce 2 MJ. V tomto případě je podle odstavce 36 hodnota přiřazená závazkové složce 55 MJ (57 MJ – 2 MJ) a hodnota přiřazená kapitálové složce 5 MJ (60 MJ – 55 MJ).

*Příklad 11: Zpětná koupě konvertibilního nástroje*

IE39. Následující příklad ilustruje, jak účetní jednotka účtuje zpětnou koupí konvertibilního nástroje. Pro zjednodušení se zpočátku v účetní závěrce jmenovitá hodnota nástroje považuje za rovnou souhrnné účetní hodnotě jeho závazkové složky a složky čistých aktiv/jmění, tzn. že při emisi neexistuje žádná prémie ani diskont. Z téhož důvodu se v tomto příkladu nebere v úvahu zdanění.

IE40. 1. ledna 20X0 účetní jednotka A emitovala konvertibilní nezajištěný dluhopis úročený úrokovou mírou 10 % o jmenovité hodnotě 1 000 MJ, splatný 31. prosince 20X9. Nezajištěný dluhopis je převoditelný na kmenové akcie účetní jednotky A za konverzní cenu 25 MJ za akcii. Úrok se platí pololetně v peněžních prostředcích. V den emise mohla účetní jednotka A vydat nekonvertibilní dluh s 10letou splatností a 11% úrokovým kupónem.

IE41. V účetní závěrce účetní jednotky A byla účetní hodnota zajištěného dluhopisu přiřazena k emisi následovně:

	MJ
<b>Závazková složka</b>	
Současná hodnota 20 pololetních úrokových splátek po 50 MJ, diskontovaných mírou 11 %	597
Současná hodnota 1 000 MJ splatných za 10 let, diskontovaných mírou 11 %	343
	940
<b>Složka čistých aktiv/jmění</b>	
(rozdíl mezi celkovým příjmem 1 000 MJ a výše uvedenou částkou, tj. 940 MJ)	60
<b>Celkový příjem</b>	1 000

IE42. 1. ledna 20X5 má konvertibilní nezajištěný dluhopis reálnou hodnotu 1 700 MJ.

IE43. Účetní jednotka A učiní držiteli nezajištěného dluhopisu nabídku na zpětnou koupí nezajištěného dluhopisu za 1 700 MJ, kterou držitel přijme. K datu zpětné koupě mohla účetní jednotka A emitovat nekonvertibilní dluh s 5letou splatností a 8% úrokovým kupónem.



IE44. Cena zpětné koupě se účtuje takto:

	Účetní hodnota	Reálná hodnota	Rozdíl
<b>Závazková složka:</b>	MJ	MJ	MJ
Současná hodnota 10 zbývajících pololetních úrokových splátek po 50 MJ diskontovaných mírou 11 % a 8 %	377	405	
Současná hodnota 1 000 MJ splatných za 5 let, diskontovaných mírou 11 % a 8 %	585	676	
	962	1 081	-119
<b>Složka čistých aktiv/jmění</b>	60	619 <sup>(a)</sup>	-559
<b>Celkem</b>	1 022	1 700	-678

(a) Tato částka představuje rozdíl mezi reálnou hodnotou částky přiřazené závazkové složce a cenou zpětné koupě, která je 1 700 MJ.

IE45. Účetní jednotka A uzná zpětnou koupi nezajištěného dluhopisu následovně:

Má dáti	Závazková složka	962 MJ	
Má dáti	Náklady na vypořádání dluhu (přebytek nebo schodek)	119 MJ	
Dal	Peněžní prostředky		1 081 MJ

*Takto se zúčtuje zpětná koupě závazkové složky.*

Má dáti	Čistá aktiva/jmění	619 MJ	
Dal	Peněžní prostředky		619 MJ

*Zúčtují se peněžní prostředky uhrazené za složku čistých aktiv/jmění.*

IE46. Složka čistých aktiv/jmění zůstává zařazena jako čistá aktiva/jmění, ale v jejich rámci může být převedena z jedné položky do jiné.

*Příklad 12: Změna smluvních podmínek konvertibilního nástroje za účelem předčasné konverze*

IE47. Následující příklad ukazuje, jak účetní jednotka účtuje o dodatečné úplatě, kterou držiteli konvertibilního nástroje poskytne, pokud změní smluvní podmínky tak, aby držitele motivovaly k předčasné konverzi na kapitálový nástroj.

IE48. 1. ledna 20X0 vydala účetní jednotka A konvertibilní nezajištěný dluhopis úročený úrokovou mírou 10 % o jmenovité hodnotě 1 000 MJ. Podmínky jsou stejné jako u nezajištěného dluhopisu popsaného v příkladu 9. Aby účetní jednotka A přiměla držitele k předčasné konverzi konvertibilního nezajištěného dluhopisu, sníží k datu 1. ledna 20X1 konverzní cenu na 20 MJ, pokud bude nezajištěný dluhopis převeden do 1. března 20X1 (tj. během 60 dnů).

IE49. Předpokládejme, že tržní cena kmenových akcií účetní jednotky A k datu změny smluvních podmínek je 40 MJ za akcii. Reálná hodnota dodatečné úplaty uhrazené účetní jednotkou A se vypočítá následovně:

**Počet kmenových akcií, jež budou emitovány pro držitele nezajištěných dluhopisů za změněných podmínek konverze:**

Jmenovitá hodnota	1 000 MJ	
Nová konverzní cena	/20 MJ	za akcii
Počet kmenových akcií, které budou vydány při konverzi	<u>50</u>	akcií

*Počet kmenových akcií, jež budou emitovány pro držitele nezajištěných dluhopisů za původních podmínek konverze:*

Jmenovitá hodnota	1 000 MJ	
Původní konverzní cena	/25 MJ	za akcii
Počet kmenových akcií, které budou vydány při konverzi	40	akcií

*Přírůstek počtu kmenových akcií, které budou vydány při konverzi* 10 akcií

*Hodnota přírůstkových kmenových akcií, které budou vydány při konverzi*

40 MJ za akcii x 10 akcií	<u>400 MJ</u>	
---------------------------	---------------	--

IE50. Dodatečná úplata 400 MJ se uzná jako újma prostřednictvím přebytku nebo schodku.

## Srovnání s IAS 32

IPSAS 28 *Finanční nástroje: vykazování* vychází primárně z IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* (původně vydán v roce 2003, včetně změn přijatých do 31. prosince 2008). Hlavní rozdíly mezi IPSAS 28 a IAS 32 jsou následující:

- V souladu s IAS 32 mohou účetní jednotky účtovat smlouvy o finanční záruce jako pojistné smlouvy, pokud to předem výslovně uvedou. IPSAS 28 obsahuje obdobnou možnost volby, s tím rozdílem, že není nutné předem výslovně uvádět, že se finanční záruky účtují jako pojistné smlouvy.
- IPSAS 28 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 32. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“) a „čistá aktiva/jmění“ („net assets/equity“). Ekvivalentní termíny v IAS 32 jsou „výkaz o úplném výsledku nebo samostatná výsledovka“ („statement of comprehensive income or separate income statement“) (je-li sestavena) a „vlastní kapitál“ („equity“).
- IPSAS 28 nerozlišuje mezi výrazem „výnos“ („revenue“) a „výnos“ („income“). Naproti tomu IAS 32 používá tyto dva výrazy v odlišném významu, kdy výraz „income“ zde má širší význam než výraz „revenue“.
- IPSAS 28 obsahuje navíc ustanovení aplikační příručky týkající se identifikace ujednání, která jsou svou podstatou smluvní.
- Do aplikační příručky IPSAS 28 byla doplněna ustanovení týkající se toho, kdy jsou aktiva a závazky vyplývající nesměnných výnosových transakcí finančním aktivem, resp. finančním závazkem.
- Do IPSAS 28 byla formou dodatku zahrnuta interpretace IFRIC 2 *Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje*.
- Přejídná ustanovení IPSAS 28 se liší od přechodných ustanovení IAS 32. IPSAS 28 totiž obsahuje přechodná ustanovení pro účetní jednotky, které tento standard uplatní poprvé nebo které poprvé uplatní účetnictví na akruální bázi.

# IPSAS 29 — FINANČNÍ NÁSTROJE: UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

## Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 39 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování* a z interpretací Výboru pro výklad Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC), a to z IFRIC 9 *Přehodnocení vložených derivátů* a IFRIC 16 *Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky*, které vydala Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 39 a z IFRIC 9 a IFRIC 16.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je ten, který je publikovaný IASB v anglickém jazyce, jeho kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS, IAS, Zveřejněné návrhy a jiné publikace IASB jsou chráněny autorským právem Nadace IFRS.

„IFRS“, „IAS“, „IASB“, „IFRS Foundation“, „International Accounting Standards“ a „International Financial Reporting Standards“ jsou ochrannými známkami Nadace IFRS a nesmí být používány bez jejího souhlasu.

# IPSAS 29 — FINANČNÍ NÁSTROJE: UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

## Historie standardu

*Tato verze obsahuje změny vyplývající ze standardů IPSAS vydaných do 31. ledna 2016.*

IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování* byl vydán v lednu 2010.

Následně byl IPSAS 29 pozměněn těmito standardy:

- IPSAS 37 *Společná ujednání* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 32 *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: zadavatel* (vydaný v říjnu 2011)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)

## Přehled změn odstavců IPSAS 29

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
Úvodní část	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
2	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015 IPSAS 35 leden 2015 IPSAS 32 říjen 2011
17	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
89	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
114	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
115	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
116	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
117	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
118	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
119	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
120	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015

<b>Ovlivněný odstavec</b>	<b>Jak je ovlivněn</b>	<b>Čím je ovlivněn</b>
121	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
122	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
123	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
125A	Nový	IPSAS 32 říjen 2011
125B	Nový	IPSAS 33 leden 2015
125C	Nový	IPSAS 37 leden 2015 IPSAS 35 leden 2015
126	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015
AG51	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
AG52	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
AG53	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
C2	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015

# IPSAS 29 — FINANČNÍ NÁSTROJE: UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

## OBSAH

	Odstavec
Cíl .....	1
Rozsah působnosti .....	2–8
Definice .....	9–10
Vložené deriváty .....	11–15
Uznávání a oduznávání .....	16–44
Prvotní uznání .....	16
Oduznání finančního aktiva .....	17–37
Převody, které splňují podmínky pro oduznání .....	26–30
Převody, které nesplňují podmínky pro oduznání .....	31
Trvající angažovanost v převáděných aktivech .....	32–37
Veškeré převody .....	38–39
Koupě nebo prodej finančního aktiva s obvyklým termínem dodání ..	40
Oduznání finančního závazku .....	41–44
Oceňování .....	45–79
Prvotní ocenění finančních aktiv a finančních závazků .....	45–46
Následné oceňování finančních aktiv .....	47–48
Následné oceňování finančních závazků .....	49
Aspekty týkající se oceňování reálnou hodnotou .....	50–52
Reklasifikace .....	53–63
Přínosy a újmy .....	64–66
Znehodnocení a nedobytnost finančních aktiv .....	67–79
Finanční aktiva vedená v naběhlé hodnotě .....	72–74
Finanční aktiva vedená v pořizovací ceně .....	75
Realizovatelná finanční aktiva .....	76–79
Zajištění .....	80–113

Zajišťovací nástroje .....	81–86
Co může být zajišťovacím nástrojem .....	81–82
Použití zajišťovacího nástroje.....	83–86
Zajištěné položky .....	87–94
Co může být zajištěnou položkou.....	87–89
Použití finančních položek jako zajištěných položek .....	90–91
Použití nefinančních položek jako zajištěných položek .....	92
Použití skupiny položek jako zajištěných položek .....	93–94
Zajišťovací účetnictví .....	95–113
Zajištění reálné hodnoty .....	99–105
Zajištění peněžních toků.....	106–112
Zajištění čisté investice.....	113
Přechodná ustanovení .....	114–123
Datum účinnosti .....	124–126
Dodatek A: Aplikační příručka	
Dodatek B: Přehodnocení vložených derivátů	
Dodatek C: Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky	
Dodatek D: Změny jiných standardů IPSAS	
Zdůvodnění závěrů	
Implementační příručka	
Ilustrativní příklady	
Srovnání s IAS 39	

---



Mezinárodní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování* je obsažen v odstavcích 1–126. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 29 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, Zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* a *Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

## Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit zásady uznávání a oceňování finančních aktiv, finančních závazků a některých smluv o koupi nebo prodeji nefinančních položek. Požadavky na vykazování informací o finančních nástrojích jsou stanoveny v IPSAS 28 *Finanční nástroje: vykazování*. Požadavky na zveřejňování informací o finančních nástrojích jsou stanoveny v IPSAS 30 *Finanční nástroje: zveřejňování*.

## Rozsah působnosti

2. Tento standard jsou povinny používat všechny účetní jednotky na všechny typy finančních nástrojů, s výjimkou:
  - (a) podílů v ovládaných jednotkách, přidružených jednotkách a ve společném podnikání, o nichž se účtuje v souladu s IPSAS 34 *Samostatná účetní závěrka*, IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* nebo IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání*. V určitých případech však standardy IPSAS 34, IPSAS 35 nebo IPSAS 36 vyžadují nebo umožňují účetní jednotce, aby o podílu v ovládané jednotce, přidružené jednotce nebo ve společném podnikání účtovala v souladu s některými nebo všemi požadavky tohoto standardu. Účetní jednotky použijí tento standard také na deriváty podílu v ovládané jednotce, v přidružené jednotce nebo ve společném podnikání, pokud derivát nenaplnuje definici kapitálového nástroje účetní jednotky tak, jak je vymezen v IPSAS 28,
  - (b) práv a závazků vyplývajících z leasingu, které se účtují podle IPSAS 13 *Leasingy*. Avšak:
    - (i) pro pohledávky vyplývající z leasingu uznané pronajímatelem platí ustanovení tohoto standardu týkající se oduznání a znehodnocení (viz odstavce 17–39, 67, 68, 72 a dodatek A, odstavce AG51–AG67 a AG117–AG126),
    - (ii) pro závazky z finančního leasingu uznané nájemcem platí ustanovení tohoto standardu týkající se oduznání (viz odstavce 41–44 a dodatek A, odstavce AG72–AG80),
    - (iii) pro deriváty vložené do leasingových smluv platí ustanovení tohoto standardu o vložených derivátech (viz odstavce 11–15 a dodatek A, odstavce AG40–AG46),
  - (c) práv a závazků zaměstnavatelů vůči zaměstnancům vyplývajících z plánů zaměstnaneckých výhod, jejichž účtování upravuje IPSAS 25 *Zaměstnanecké požitky*,

- (d) **finančních nástrojů vydaných účetní jednotkou, které splňují definici kapitálového nástroje podle IPSAS 28 (včetně opcí a opčních poukázek) nebo které musejí být klasifikovány jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 15 a 16 nebo odstavci 17 a 18 IPSAS 28. Avšak držitel takových kapitálových nástrojů musí tento standard na tyto nástroje použít, pokud nespĺňují výjimku uvedenou výše v bodě (a),**
- (e) **práv a povinností vyplývajících:**
- (i) **z pojistné smlouvy, pokud se nejedná o práva a povinnosti emitenta podle pojistné smlouvy, která splňuje definici smlouvy o finanční záruce podle odstavce 10,**
  - (ii) **ze smlouvy, která spadá do působnosti příslušného mezinárodního nebo národního účetního standardu upravujícího pojistné smlouvy, protože obsahuje prvek dobrovolné spoluúčasti.**

Na derivát vložený do pojistné smlouvy se tento standard použije v případě, že tento derivát není sám o sobě pojistnou smlouvou (viz odstavce 11–15 a dodatek A, odstavce AG40–AG46 tohoto standardu). Účetní jednotka použije tento standard na smlouvy o finanční záruce. Nicméně pokud ručitel zvolí možnost použít pro uznávání a oceňování těchto smluv příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard upravující pojistné smlouvy, uplatní příslušný standard. Nehledě na bod (i) výše, účetní jednotka může použít tento standard rovněž pro jiné pojistné smlouvy zahrnující převod finančního rizika.

- (f) **jakékoli forwardové smlouvy mezi nabyvatelem a prodávajícím na nákup nebo prodej nabývané společnosti, v jehož důsledku k budoucímu datu akvizice vznikne kombinace účetních jednotek. Trvání této forwardové smlouvy by nemělo přesáhnout přiměřenou lhůtu běžně potřebnou k získání všech požadovaných povolení a k dokončení transakce,**
- (g) **úvěrové přísliby, s výjimkou úvěrových příslibů uvedených v odstavci 4. U úvěrových příslibů, které nespĺňají do působnosti tohoto standardu, bude výstavce úvěrového příslibu postupovat podle IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. Pro všechny úvěrové přísliby však platí ustanovení tohoto standardu týkající se oduznání (viz odstavce 17–44 a dodatek A, odstavce AG51–AG80),**
- (h) **finančních nástrojů, smluv a povinností vyplývajících z úhrad vázaných na akcie, pro které platí příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard upravující úhrady vázané na akcie,**

s výjimkou smluv spadajících do působnosti odstavců 4–6 tohoto standardu, pro které 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 IPSAS 19 nebo v souvislosti s nímž účetní jednotka uznala rezervu podle IPSAS 19,
- (j) prvotního uznání a prvotního ocenění práv a povinností vyplývajících z nesměnných výnosových transakcí, které upravuje IPSAS 23 *Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)*,
- (k) práv a povinností vyplývajících z ujednání o poskytování koncesovaných služeb, které upravuje IPSAS 32 *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: zadavatel*. Avšak pro finanční závazky, které zadavatel uzná na základě závazkového modelu, platí ustanovení tohoto standardu týkající se odůznání (viz odstavce 41–44 a dodatek A, odstavce AG72–AG80).

3. Do působnosti tohoto standardu spadají následující úvěrové přísliby:

- (a) úvěrové přísliby, které účetní jednotka zařadí do kategorie finančních závazků v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku. Účetní jednotka, která v minulosti prodávala aktiva pocházející z jejích úvěrových příslibů, krátce po poskytnutí úvěru musí tento standard aplikovat na všechny své úvěrové přísliby zařazené do stejné třídy,
- (b) úvěrové přísliby, které mohou být čistě vypořádány v peněžních prostředcích nebo vydáním dalšího finančního nástroje. Tyto úvěrové přísliby jsou deriváty. Úvěrový příslib není považován za čistě vypořádaný pouze proto, že úvěr je vyplácen postupně (například stavební hypoteční úvěr, který je poskytován ve splátkách korespondujících s postupem stavebních prací),
- (c) přísliby poskytnout úvěr s úrokem nižším, než je tržní sazba. Odstavec 49(d) upřesňuje následné ocenění závazků plynoucích z těchto úvěrových příslibů.

4. Tento standard je nutno aplikovat na ty smlouvy o koupi nebo prodeji nefinanční položky, které lze vypořádat čistou částkou v peněžních prostředcích 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.

5. Existují různé způsoby, kterými lze smlouvu o koupi nebo prodeji nefinanční položky vypořádat čistou částkou v peněžních prostředcích 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 peněžních prostředcích nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů,
- (b) když možnost vypořádat smlouvu čistou částkou v peněžních prostředcích nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů není výslovně určena podmínkami smlouvy, ale účetní jednotka běžně podobné smlouvy takovým způsobem vypořádá (ať už s protistranou, nebo formou smlouvy o započtení, nebo prodejem smlouvy před její realizací nebo vypršením),
- (c) když u podobných smluv účetní jednotka běžně postupuje tak, že převezme podkladový nástroj a během krátkého období po dodání ho prodá za účelem zisku z krátkodobé fluktuace ceny nebo marže obchodníka,
- (d) když nefinanční položka, která je předmětem smlouvy, je snadno převoditelná na peněžní prostředky.

Smlouva, na kterou se vztahuje bod (b) nebo (c), se neuzavírá kvůli přijetí nebo dodání nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání, a proto spadá do působnosti tohoto standardu. Další smlouvy, na které se vztahuje odstavce 4, je nutno posoudit, aby se určilo, zda byly uzavřeny a trvají kvůli přijetí nebo dodání nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání, a zda tedy spadají do působnosti tohoto standardu, či nikoliv.

6. Vystavená opce na koupi nebo prodej nefinanční položky, kterou lze vypořádat čistou částkou v peněžních prostředcích nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů podle odstavce 5(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.
7. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
8. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.

## Definice

9. Termíny definované v IPSAS 28 se v tomto standardu používají ve významu popsáném v odstavci 9 IPSAS 28. IPSAS 28 definuje následující termíny:
  - finanční nástroj,
  - finanční aktivum,

- finanční závazek,
- kapitálový nástroj,

a poskytuje vodítko pro použití těchto definic.

10. **Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:**

*Definice derivátu*

**Derivát** je finanční nástroj nebo jiná smlouva spadající do působnosti tohoto standardu (viz odstavce 2–6) vyznačující se těmito třemi znaky:

- jeho hodnota se mění v závislosti na změně úrokové míry, ceny finančního nástroje, ceny komodity, měnového kurzu, cenového nebo úrokového indexu, úvěrového ratingu či úvěrového indexu nebo jiné proměnné (tzv. „podkladová proměnná“). Pokud tato proměnná nemá finanční charakter, nesmí být specifická pro některou ze smluvních stran,
- nevyžaduje žádnou počáteční investici nebo vyžaduje počáteční investici nižší, než jaká by byla požadována u ostatních typů smluv, u kterých by bylo možné očekávat podobnou reakci na změny tržních podmínek,
- bude vypořádán v budoucnosti.

*Definice čtyř kategorií finančních nástrojů*

**Finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku** je finančním aktivem nebo finančním závazkem splňujícím jednu z následujících podmínek:

- je klasifikován jako určený k obchodování. Finanční aktivum nebo finanční závazek jsou klasifikovány jako určené k obchodování, jestliže:
  - byly pořízeny nebo vznikly v zásadě za účelem prodeje nebo zpětné koupě v blízké budoucnosti,
  - jsou od prvotního uznání součástí portfolia finančních nástrojů, které jsou společně řízeny a u kterých je v poslední době doloženo obchodování realizované pro krátkodobý zisk, nebo
  - jsou derivátem (kromě derivátu, který je smlouvou o finanční záruce nebo plní funkci účinného zajišťovacího nástroje),
- účetní jednotka jej při prvotním uznání označí jako nástroj v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku. Účetní jednotka může takto

rozhodnout, pouze pokud to umožňuje odstavec 13 nebo pokud toto rozhodnutí vede k větší spolehlivosti informací, protože:

- (i) vylučuje nebo významně omezuje nejednotnost při oceňování nebo uznávání (někdy označovanou jako „účetní neshoda“), která by mohla jinak vzniknout při oceňování aktiv nebo závazků nebo zachycení příslušných přínosů a újem na jiném základě, nebo
- (ii) skupina finančních aktiv, finančních závazků nebo obou je řízena a její výkonnost je hodnocena v souladu se zdokumentovanou strategií řízení nebo investiční strategií na základě reálné hodnoty a informace o této skupině jsou na tomto základě interně předávány klíčovým řídicím pracovníkům (podle definice v IPSAS 20 *Zveřejňování spřízněných stran*), například řídicímu orgánu a generálnímu řediteli.

Podle odstavců 11–13 a AG4 IPSAS 30 je účetní jednotka povinna zveřejnit údaje o finančních aktivech a finančních závazcích zařazené k ocenění v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, včetně toho, jak naplnila výše uvedené podmínky. U nástrojů odpovídajících výše uvedenému bodu (ii) zahrnují tyto údaje slovní popis toho, jak je zařazení do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku v souladu se zdokumentovanou strategií řízení nebo investiční strategií účetní jednotky.

Investice do kapitálových nástrojů, které nemají tržní cenu kotovanou na aktivním trhu a jejichž reálná hodnota nemůže být spolehlivě stanovena (viz odstavec 48(c) a dodatek A, odstavce AG113 a AG114) nemohou být zařazeny do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku.

Je třeba zdůraznit, že odstavce 50, 51, 52 a dodatek A, odstavce AG101–AG115, které stanoví požadavky na určení spolehlivého měřítka reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku, platí ve stejné míře pro všechny položky oceňované reálnou hodnotou (ať již na základě zařazení nebo z jiného důvodu), nebo jejichž reálná hodnota je součástí zveřejňovaných údajů.

**Finanční investice držené do splatnosti** jsou nederivátová finanční aktiva s pevně stanovenými nebo určitelnými platbami a pevnou splatností, jež účetní jednotka hodlá a je schopna držet až do splatnosti (viz dodatek A, odstavce AG29–AG38), jiná než:

- (a) ta, která účetní jednotka při prvotním uznání označí jako nástroje oceňované v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku,
- (b) ta, která účetní jednotka označí jako realizovatelná finanční aktiva,
- (c) ta, která naplňují definici úvěrů a jiných pohledávek.

Účetní jednotka nezařadí žádné finanční aktivum jako držené do splatnosti, jestliže v běžném účetním období nebo ve dvou předchozích před splatností prodala nebo překlasifikovala větší než nevýznamný objem investic držených do splatnosti (větší než nevýznamný objem z hlediska celkového objemu investic držených do splatnosti). Toto ustanovení se nevztahuje na prodeje nebo reklasifikace, které:

- (a) jsou tak blízko datu splatnosti nebo možného uplatnění finančního aktiva (například méně než tři měsíce před splatností), že změny tržní úrokové sazby by neměly významný vliv na reálnou hodnotu finančního aktiva,
- (b) byly realizovány až poté, co účetní jednotka inkasovala na základě splátkového kalendáře nebo předčasného splacení prakticky celou původní jistinu daného finančního aktiva, nebo
- (c) byly realizovány kvůli ojedinělé události, která je mimo kontrolu účetní jednotky, je zcela výjimečná a nemohla být účetní jednotkou přiměřeně předpokládána.

Úvěry a jiné pohledávky jsou nederivátová finanční aktiva s pevně stanovenými nebo určitelnými platbami, která nejsou kótována na aktivním trhu, přičemž se nejedná o:

- (a) ta, která účetní jednotka hodlá prodat ihned nebo v blízké budoucnosti a která budou klasifikována jako určená k obchodování, ani ta, která účetní jednotka při prvotním uznání zařadí do kategorie nástrojů oceňovaných v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku,
- (b) ta, která účetní jednotka při prvotním uznání zařadí do kategorie realizovatelných finančních aktiv, nebo
- (c) ta, u kterých držitel nemusí získat zpět většinu své počáteční investice z jiného důvodu než pro zhoršení bonity úvěru. Tato finanční aktiva musí být klasifikována jako realizovatelná.

Podíl získaný na souboru aktiv, která nejsou úvěry ani jinými pohledávkami (například podíl v podílovém nebo podobném fondu), není úvěrem ani jinou pohledávkou.

Realizovatelná finanční aktiva jsou ta nederivátová finanční aktiva, která jsou určena k prodeji, resp. která nejsou zařazena do kategorie (a) úvěry a jiné pohledávky, (b) investice držené do splatnosti ani do kategorie (c) finanční aktiva oceněná v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku.

*Definice smlouvy o finanční záruce*

Smlouva o finanční záruce je smlouva, na jejímž základě je výstavce povinen provést určité platby, aby odškodnil držitele za újmu, kterou utrpí



selháním určitého dlužníka s platbou splatnou v řádné nebo upravené lhůtě splatnosti dluhového nástroje.

*Definice týkající se uznávání a oceňování*

**Naběhlá hodnota finančního aktiva nebo finančního závazku** je 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 amortizaci prémie či diskontu, tj. rozdílu mezi počáteční hodnotou a hodnotou při splatnosti, a dále snižená (přímo nebo prostřednictvím opravné položky) o částku, o kterou poklesla hodnota aktiva či závazku kvůli znehodnocení či kvůli jejich nedobytnosti.

**Metoda efektivní úrokové míry** je metoda výpočtu naběhlé hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku (nebo skupiny finančních aktiv nebo finančních závazků) a alokace úrokového výnosu nebo úrokového nákladu za dané období. *Efektivní úroková míra* je úroková míra, která přesně diskontuje odhadované budoucí peněžní platby nebo příjmy po očekávanou dobu trvání finančního nástroje nebo případně po kratší období na čistou účetní hodnotu finančního aktiva nebo finančního závazku. Při výpočtu efektivní úrokové míry musí účetní jednotka odhadnout peněžní toky s uvážením všech smluvních podmínek finančního nástroje (například opce předčasného splacení, kupní a podobné opce), ale nesmí brát v úvahu budoucí úvěrové ztráty. Výpočet zahrnuje všechny poplatky a úroky, které jsou placeny nebo přijaty mezi smluvními stranami a které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry (viz IPSAS 9 *Výnosy ze směnných transakcí*), transakční náklady a všechny ostatní prémie a diskonty. Předpokládá se, že peněžní toky a očekávanou délku trvání skupiny podobných finančních nástrojů lze spolehlivě odhadnout. Avšak ve výjimečných případech, kdy není možné peněžní toky nebo očekávanou dobu trvání finančního nástroje (nebo skupiny finančních nástrojů) spolehlivě odhadnout, musí účetní jednotka použít smluvní peněžní toky po celé smluvní trvání finančního nástroje (nebo skupiny finančních nástrojů).

**Oduznání** je vynětí dříve uznaného finančního aktiva nebo finančního závazku z výkazu finanční situace účetní jednotky.

**Koupě nebo prodej s obvyklým termínem dodání** je koupě nebo prodej finančního aktiva podle smlouvy, jejíž podmínky vyžadují dodání aktiva ve lhůtě stanovené v obecné rovině zákonem nebo konvencemi daného trhu.

**Transakční náklady** jsou přírůstkové náklady, které přímo souvisejí s nabytím, vydáním nebo pozbytím finančního aktiva nebo závazku (viz dodatek A, odstavec AG26). Přírůstkový náklad je takový, který by nevznikl, pokud by účetní jednotka finanční nástroj nenabyla, nevydala nebo nepozbyla.

*Definice týkající se zajišťovacího účetnictví*

**Závazný příslib** je závazná dohoda o směně konkrétního objemu prostředků za konkrétní cenu ke konkrétnímu budoucímu 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 81–86 a dodatek A, odstavce AG127–AG130).

**Zajištěná položka** je aktivum, závazek, závazný příslib, vysoce pravděpodobná očekávaná transakce nebo čistá investice v zahraniční jednotce, 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 87–94 a dodatek A, odstavce AG131–AG141).

**Účinnost zajištění** je stupeň, ve kterém jsou změny reálné hodnoty nebo peněžních toků plynoucích ze zajištěné položky započteny se změnami reálné hodnoty nebo peněžních toků plynoucích ze zajišťovacího nástroje (viz dodatek A, odstavce AG145–AG156).

Termíny definované jinými standardy IPSAS jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném *Významovém slovníku termínů*.

**Vložené deriváty**

11. Vložený derivát je složkou hybridního (kombinovaného) nástroje, která obsahuje také nederivátovou hostitelskou smlouvu, přičemž některé peněžní toky kombinovaného nástroje se mění podobným způsobem jako u samostatného derivátu. Z vloženého derivátu plyne část nebo veškeré peněžní toky, které by jinak podle smlouvy musely být modifikovány podle příslušné úrokové míry, ceny finančního nástroje, ceny komodity, měnového kurzu, cenového nebo úrokového indexu, úvěrového ratingu či indexu nebo podle jiné proměnné, a to za 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.
12. **Vložený derivát musí být oddělen od hostitelské smlouvy a zaúčtován jako derivát dle tohoto standardu pouze tehdy, pokud:**

- (a) **ekonomické rysy vloženého derivátu a rizika s ním spojená nesouvisí úzce s ekonomickými rysy hostitelské smlouvy a s riziky s ní spojenými (viz dodatek A, odstavce AG43 a AG46),**
- (b) **samostatný nástroj se stejnými podmínkami jako vložený derivát by vyhověl definici derivátu, a**
- (c) **hybridní (kombinovaný) nástroj není oceňován v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku (tj. derivát, který je vložen ve finančním aktivu nebo finančním závazku oceňovaném v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku se neodděluje).**

**V případě, že se o vloženém derivátu účtuje samostatně, o hostitelské smlouvě se bude účtovat podle tohoto standardu, pokud je sama finančním nástrojem, nebo v souladu s jinými příslušnými standardy, pokud není finančním nástrojem. Tento standard se nezabývá tím, zda musí být vložený derivát prezentován ve výkazu finanční situace odděleně.**

13. **Nehledě na znění odstavce 12, pokud smlouva obsahuje jeden nebo více vložených derivátů, může účetní jednotka zařadit celou hybridní (kombinovanou) smlouvu do finančních aktiv nebo finančních závazků v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, pokud neplatí, že:**
  - (a) **vložený derivát (vložené deriváty) nezmění významně peněžní toky, které by jinak byly smlouvou požadovány, nebo**
  - (b) **když je podobný hybridní (kombinovaný) nástroj posuzován poprvé, je na první pohled patrné, že vyčlenění vloženého derivátu (vložených derivátů) není povoleno, jako například u opce předčasného splacení vložené do úvěrové smlouvy, která umožňuje držiteli předplatit úvěr přibližně v naběhlé hodnotě.**
14. **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 následujícího účetního období, musí zařadit celou hybridní (kombinovanou) smlouvu do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku. Podobně platí, že reklasifikace se zakazuje v případě, že účetní jednotka není schopna samostatně ocenit vložený derivát, který by musel být oddělen při reklasifikaci hybridní (kombinované) smlouvy z kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku. Za takových okolností zůstává hybridní (kombinovaná) smlouva klasifikována v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku.**
15. **V případě, že účetní jednotka nemůže spolehlivě stanovit reálnou hodnotu vloženého derivátu na základě jeho podmínek (například proto, že vložený derivát je založen na nekotovaném kapitálovém nástroji), reálná hodnota vloženého derivátu je rozdíl mezi reálnou hodnotou hybridního (kombinovaného) nástroje a reálnou hodnotou hostitelské smlouvy, pokud je**

Ize podle tohoto standardu stanovit. Pokud účetní jednotka nemůže reálnou hodnotu vloženého derivátu stanovit pomocí této metody, platí odstavec 14 a hybridní (kombinovaný) nástroj je oceněn v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku.

## Uznávání a oduznávání

### Prvotní uznání

16. **Účetní jednotka uzná finanční aktivum nebo finanční závazek ve svém výkazu finanční situace, jakmile se stane stranou smluvního ujednání týkajícího se nástroje. (Koupě finančních aktiv s obvyklým termínem dodání viz odstavec 40).**

### Oduznání finančního aktiva

17. V konsolidovaných účetních závěrkách na úrovni konsolidace se použijí odstavce 18–25 a dodatek A, odstavce AG49–AG67. Proto účetní jednotka nejprve v souladu s IPSAS 35 provede konsolidaci všech ovládaných jednotek a na tuto ekonomickou jednotku potom použije odstavce 18–25 a dodatek A, odstavce AG49–AG67.

18. **Před posouzením toho, zda vůbec a do jaké míry je v souladu s odstavci 19–25 nutné provést oduznání, 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 19–25 se použijí u části finančního aktiva (nebo části skupiny podobných finančních aktiv) pouze tehdy, pokud část zvažovaná k oduznání 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 protistrana získá právo na úrokové peněžní toky, ale nikoli na jistinné toky z úvěrového nástroje, použijí se odstavce 19–25 na úrokové peněžní toky,**
  - (ii) **část obsahuje pouze zcela poměrný (pro-rata) podíl na peněžních tocích z finančního aktiva (nebo skupiny podobných finančních aktiv). Například pokud účetní jednotka uzavře dohodu, jíž protistrana nabude práva na 90 % podíl ze všech peněžních toků úvěrového nástroje, u 90 % z těchto peněžních toků se použijí odstavce 19–25. 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 zcela poměrný (pro-rata) podíl na specificky identifikovaných peněžních tocích z finančního aktiva (nebo skupiny podobných finančních aktiv). Například pokud účetní jednotka uzavře dohodu, jíž protistrana nabude práva na 90% podíl z úrokových peněžních toků z finančního aktiva, u 90 % z těchto peněžních toků se použijí odstavce 19–25. 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 19-25 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 19-25 na finanční aktivum (nebo skupinu podobných finančních aktiv) jako celek.

V odstavcích 19–28 se termín „finanční aktivum“ vztahuje buď na část finančního aktiva (nebo část skupiny podobných finančních aktiv), jak bylo popsáno v bodě (a) výše, nebo na finanční aktivum (nebo skupinu podobných finančních aktiv) jako celek.

19. Účetní jednotka musí finanční aktivum oduznat právě tehdy, když:
- (a) smluvní práva na peněžní toky z finančního aktiva vyprší nebo se jich účetní jednotka vzdá, nebo
  - (b) převede finanční aktivum, jak je uvedeno v odstavcích 20 a 21, a převod splňuje podmínky pro oduznutí podle odstavce 22.
- (Prodeje finančních aktiv s obvyklým termínem dodání viz odstavec 40).
20. Účetní jednotka převede finanční aktivum pouze tehdy, když:
- (a) převede smluvní práva na peněžní toky z finančního aktiva, nebo
  - (b) si ponechá smluvní práva na peněžní toky z finančního aktiva, ale formou dohody, která splňuje podmínky odstavce 21, přijme smluvní povinnost platit peněžní toky jednomu nebo více příjemcům.
21. Pokud si účetní jednotka ponechá smluvní práva na peněžní toky z finančního aktiva („původní aktivum“), ale přijme smluvní povinnost 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 výrazného prodlení. Účetní jednotka navíc není oprávněna takové peněžní toky reinvestovat, kromě investic do peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů (dle definice v IPSAS 2 *Výkaz 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.

22. Když účetní jednotka převádí finanční aktivum (viz odstavec 20), 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 oduznat finanční aktivum a uznat zvlášť jako aktiva nebo závazky jakákoli práva a závazky vzniklé nebo zachované 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 oduznat a uznat zvlášť jako aktiva nebo závazky jakákoli práva a závazky vzniklé nebo zachované při převodu,
  - (ii) pokud si účetní jednotka zachovala nad finančním aktivem kontrolu, musí ho nadále uznávat v rozsahu své trvající angažovanosti ve finančním aktivu (viz odstavec 32).

23. Převod rizik a užitků (viz odstavec 22) je posuzován porovnáním míry rizika, jemuž je účetní jednotka vystavena před a po převodu aktiva, se změnami výše a načasování čistých peněžních toků plynoucích z převáděného aktiva. Účetní

jednotka si ponechala v podstatě všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví finančního aktiva, pokud míra jejích rizik plynoucích ze změn současné hodnoty budoucích čistých peněžních toků z finančního aktiva se v důsledku převodu významně nemění (např. proto, že účetní jednotka prodala finanční aktivum na základě dohody, že jej koupí zpět za sjednanou cenu nebo za prodejní cenu navýšenou o výnos z investice). Účetní jednotka převedla v podstatě všechna rizika a užitky spojené s vlastnictvím finančního aktiva, pokud míra jejích rizik plynoucích z takové změny není nadále významná ve vztahu k celkové změně čisté 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 převedla zcela alikvotní podíl peněžních toků z většího finančního aktiva ujednáním, jako je např. spoluúčast na úvěru, která splňuje podmínky odstavce 21).

24. Často bude zřejmé, zda účetní jednotka převedla nebo si ponechala v podstatě všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví, a nebude tedy třeba provádět žádné výpočty. V ostatních případech bude nutné spočítat a porovnat míru rizik plynoucích účetní jednotce ze změn současné hodnoty budoucích čistých peněžních toků před převodem a po převodu. Výpočet a porovnání se provádí s použitím aktuální tržní úrokové sazby jako diskontní sazby. Berou se v úvahu veškeré možné změny čistých peněžních toků s tím, že ty výstupy, které jsou pravděpodobnější, dostanou vyšší váhu.
25. Zda si účetní jednotka zachovala kontrolu (viz odstavec 22(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 převoditelnosti, účetní jednotka si kontrolu nezachovala. Ve všech ostatních případech si účetní jednotka kontrolu zachovala.

*Převody, které splňují podmínky pro oduznání (viz odstavec 22(a) a (c)(i))*

26. **Pokud účetní jednotka převede finanční aktivum převodem, který splňuje jako celek podmínky pro oduznání, 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 vyplývající z povinnosti obsluhy se musí uznat v reálné hodnotě. Pokud se očekává, že poplatek, který má obdržet, bude více než přiměřenou náhradou, účetní jednotka uzná obsluhující aktivum vyplývající z práva obsluhy, a to v částce stanovené na základě alokace účetní hodnoty většího finančního aktiva v souladu s odstavcem 29.**
27. **Pokud je finanční aktivum v důsledku převodu oduznáno 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.**

28. **Při oduznání finančního aktiva jako celku se musí rozdíel mezi:**

- (a) **účetní hodnotu těchto aktiv a**
- (b) **souhrnem (i) přijaté úhrady (včetně jakéhokoli nově nabytého aktiva po odpočtu jakéhokoli nově přijatého závazku) a (ii) jakéhokoli kumulovaného přínosu nebo újmy, které byly uznány přímo do čistých aktiv/jmění (viz odstavec 64(b)),**

**uznat do přebytku nebo schodku.**

29. **Pokud je převáděné aktivum součástí většího finančního aktiva (např. když účetní jednotka převede peněžní toky plynoucí z úroků, které jsou součástí dluhového nástroje, viz odstavec 18(a)) a převáděná část jako celek splňuje podmínky pro oduznání, původní účetní hodnota většího finančního aktiva musí být alokována mezi část, která bude nadále uznána, a část, která bude oduznána, a to na základě relativních reálných hodnot těchto částí k datu převodu. Za tímto účelem se musí se zbývajícím obsluhujícím aktivem nakládat jako s částí, která bude nadále uznána. Rozdíl mezi:**

- (a) **účetní hodnotou přiřazenou oduznané části a**
- (b) **souhrnem (i) přijaté úhrady za oduznanou část (včetně jakéhokoli nově nabytého aktiva po odpočtu jakéhokoli nově přijatého závazku) a (ii) jakéhokoli jí přiřazeného kumulovaného přínosu nebo újmy, které byly uznány přímo v čistých aktivech/jmění (viz odstavec 64(b)),**

**se musí uznat do přebytku nebo schodku. Kumulovaný přínos nebo újma, které byly uznány v čistých aktivech/jmění, jsou alokovány mezi část, která bude nadále uznána, a část, která je oduznána, a to na základě relativních reálných hodnot těchto částí.**

30. **Když účetní jednotka alokuje předchozí účetní hodnotu většího finančního aktiva mezi část, která bude nadále uznána, a část, která je oduznána, je nutné stanovit reálnou hodnotu části, která bude nadále uznána. Pokud účetní jednotka v minulosti prodávala části podobné té, která bude nadále uznána, nebo pro takové části existují podobné tržní transakce, nejlepší odhad reálné hodnoty dané části poskytují nedávné ceny skutečných transakcí. Pokud nejsou dostupné žádné cenové odhady ani nedávné tržní transakce pro určení reálné hodnoty části, která bude uznána v rámci směnné transakce, nejlepším odhadem reálné hodnoty je rozdíl mezi reálnou hodnotou většího finančního aktiva jako celku a úhrady přijaté od přejímajícího za oduznanou část.**



*Převody, které nesplňují podmínky pro oduznání (viz odstavec 22(b))*

31. Pokud převod nevede k oduznání, protože si účetní jednotka ponechala v podstatě všechna rizika a užitky plynoucí 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.

*Trvajicí angažovanost v převáděných aktivech (viz odstavec 22(c)(ii))*

32. Pokud účetní jednotka nepřevede ani si neponechá významnou část všech rizik a užitků plynoucích z vlastnictví převáděného aktiva a ponechá si kontrolu nad převáděným aktivem, bude i nadále uznávat převáděné aktivum v rozsahu své trvajicí angažovanosti. Rozsah trvajicí angažovanosti účetní jednotky v převáděném aktivu je míra, do které je účetní jednotka vystavena změnám v hodnotě převáděného aktiva. Například:

- (a) pokud trvajicí angažovanost účetní jednotky nabude formy ručení za převáděné aktivum, rozsah trvajicí angažovanosti účetní jednotky je určen (i) z hodnoty aktiva nebo (ii) z maximální částky přijatého plnění, jejíž splacení by po účetní jednotce mohlo být požadováno („záruční částka“), je-li nižší,
  - (b) pokud trvajicí angažovanost účetní jednotky nabude formy vystavené nebo držené opce (nebo obou) na převáděné aktivum, mírou trvajicí 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 míra trvajicí angažovanosti účetní jednotky limitována částkou reálné hodnoty převáděného aktiva, nebo realizační cenou opce, je-li nižší (viz odstavec AG63),
  - (c) pokud trvajicí angažovanost účetní jednotky nabude formy opce vypořadatelné v peněžních prostředcích nebo podobné klauzule týkající se převáděného aktiva, míra trvajicí angažovanosti se ocení stejným způsobem jako ta, která plyne z opcí nevypořádaných v peněžních prostředcích, uvedených výše v bodě (b).
33. Pokud účetní jednotka nadále uznává aktivum v rozsahu své trvajicí 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 povinností, které si účetní jednotka ponechala v případě, že se převáděné aktivum oceňuje v naběhlé hodnotě, nebo**
- (b) **reálná hodnota práv a povinností, které si účetní jednotka ponechala při nezávislém ocenění, v případě, že je převáděné aktivum oceňováno reálnou hodnotou.**
34. **Účetní jednotka musí nadále uznávat jakékoli výnosy plynoucí z převáděného aktiva, a to v rozsahu své trvající angažovanosti, a musí uznat jakýkoli náklad vynaložený na související závazek.**
35. **Pro potřeby následného oceňování se uznané změny v reálné hodnotě převáděného aktiva a souvisejícího závazku účtují konzistentně v souladu s odstavcem 64 a nesmí se vzájemně započíst.**
36. **Pokud má účetní jednotka trvající 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 převážnou část rizik a užitků plynoucích z vlastnictví, přičemž si účetní jednotka udržela kontrolu), alokuje původní účetní hodnotu finančního aktiva mezi část, kterou bude nadále uznávat v rámci trvající angažovanosti, a část, kterou již nadále neuznává, a to na základě relativních reálných hodnot těchto částí k datu převodu. Pro tyto účely se použijí požadavky odstavce 30. Rozdíl mezi:**
- (a) **účetní hodnotou přiřazenou části, která již není uznána, a**
- (b) **souhrnem (i) úhrady přijaté za část, která již není uznána, a (ii) jakéhokoli jí přiřazeného kumulovaného přínosu nebo újmy, které byly uznány přímo do čistých aktiv/jmění (viz odstavec 64(b)),**
- se musí uznat do přebytku nebo schodku. Kumulovaný přínos nebo újma, které byly uznány v čistých aktivech/jmění, jsou alokovány mezi část, která bude nadále uznána, a část, která již není uznána, a to na základě relativních reálných hodnot těchto částí.**
37. **Pokud je převedené aktivum oceněno naběhlou hodnotou, není možné související závazek klasifikovat jako finanční závazek v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku.**

#### *Veškeré převody*

38. **Pokud je převáděné aktivum nadále uznáno, 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 IPSAS 28 odstavec 47).**
39. **Pokud převádějíci poskytne převímajícímu zajištění nepeněžním kolaterálem (jako jsou dluhové nebo kapitálové nástroje), účtování**

takového kolaterálu převádějícím nebo přejímajícím závisí na tom, zda má přejímající právo prodat nebo opětovně poskytnout kolaterál, a zda převádějící nedodržel závazek. Převádějící i přejímající musí kolaterál účetně zachytit následujícím způsobem:

- (a) pokud má přejímající ze smlouvy nebo ze zvyklosti právo prodat nebo opětovně poskytnout kolaterál, potom předávající musí toto aktivum reklasifikovat ve svém výkazu finanční situace (např. jako půjčené aktivum, poskytnuté kapitálové nástroje nebo pohledávku ze zpětné koupě) odděleně od ostatních aktiv,
- (b) pokud přejímající prodá jemu poskytnutý 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 zpět získat kolaterál, musí kolaterál oduznat a přejímající musí kolaterál uznat jako své aktivum prvotně oceněné reálnou hodnotou, resp. pokud již kolaterál prodal, oduznat svůj závazek vrátit kolaterál,
- (d) kromě případů uvedených v bodě (c) musí převádějící nadále vést kolaterál jako své aktivum a přejímající nesmí kolaterál uznat jako aktivum.

**Koupě nebo prodej finančního aktiva s obvyklým termínem dodání**

40. Koupě nebo prodej finančních aktiv s obvyklým termínem dodání se musí uznat nebo oduznat s použitím účtování k datu sjednání obchodu nebo účtování k datu vypořádání (viz dodatek A, odstavce AG68–AG71).

**Oduznání finančního závazku**

41. Účetní jednotka vyjme finanční závazek (resp. jeho část) z výkazu finanční situace pouze v případě, že finanční závazek zanikne – tedy v případě, že je povinnost definovaná smlouvou splněna, účetní jednotka je jí zproštěna, povinnost je zrušena nebo skončí její platnost.
42. Směna mezi stávajícím dlužníkem a věřitelem dluhového nástroje s výrazně rozdílnými podmínkami se musí zaúčtovat jako zánik původního finančního závazku a uznání nového finančního závazku. Podobně podstatná modifikace podmínek stávajícího závazku nebo jeho části (bez ohledu na to, zda ji lze přičíst finančním potížím dlužníka, či nikoli) se musí zaúčtovat jako zánik původního finančního závazku a uznání nového.
43. Rozdíl mezi účetní hodnotou finančního závazku (nebo jeho části), který zanikl nebo byl převeden na jinou stranu, a zaplacenou úhradou, včetně jakýchkoli převedených nepeněžních aktiv nebo přijatých nepeněžních

**závazků, se musí uznat do přebytku nebo schodku. Je-li účetní jednotka věřitelem povinnosti zproštěna nebo převezme-li povinnost třetí strana v rámci nesměnné transakce, účetní jednotka použije IPSAS 23.**

44. Pokud účetní jednotka zpětně koupí finanční závazek, musí alokovat jeho původní účetní hodnotu mezi část, která bude nadále uznána, a část, která je oduznána, a to na základě relativních reálných hodnot těchto částí k datu zpětné koupě. Rozdíl mezi (a) účetní hodnotou alokovanou na oduznanou část a (b) zaplacenou úhradou, včetně všech převedených nepeněžních aktiv nebo přijatých závazků u oduznané části, se musí uznat do přebytku nebo schodku.

## Oceňování

### Prvotní ocenění finančních aktiv a finančních závazků

45. **Při prvotním uznání musí účetní jednotka ocenit finanční aktivum nebo finanční závazek reálnou hodnotou. U finančních aktiv a závazků nezařazených do kategorie nástrojů oceňovaných v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku bude reálná hodnota navýšena o transakční náklady, které lze přímo přiřadit pořízení nebo vydání finančního aktiva nebo finančního závazku.**
46. Pokud účetní jednotka účtuje o finančním aktivu, které se následně oceňuje pořizovací cenou nebo naběhlou hodnotou, k datu vypořádání, bude takové aktivum prvotně k datu obchodu uznáno v reálné hodnotě (viz dodatek A, odstavce AG68–AG71).

### Následné oceňování finančních aktiv

47. Pro účely následného oceňování po prvotním uznání klasifikuje tento standard finanční aktiva do následujících čtyř kategorií definovaných v odstavci 10:
- finanční aktiva oceňovaná v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku,
  - finanční investice držené do splatnosti,
  - úvěry a jiné pohledávky,
  - realizovatelná finanční aktiva.

Tyto kategorie se používají pro účely oceňování a uznávání přebytku nebo schodku dle tohoto standardu. Účetní jednotka může při uvádění údajů v účetních výkazech použít jiné označení těchto kategorií nebo jinou kategorizaci. Účetní jednotka musí v komentáři uvést údaje požadované IPSAS 30.

48. **Po prvotním uznání musí účetní jednotka oceňovat finanční aktiva včetně derivátů, které jsou aktivy, reálnou hodnotou. Tato reálná hodnota se nesnižuje o transakční náklady, které by účetní jednotce mohly vzniknout v souvislosti s prodejem nebo jiným způsobem pozbytí finančních aktiv. Výjimku představují následující finanční aktiva:**

- (a) úvěry a jiné pohledávky dle definice v odstavci 10, které se musí ocenit v naběhlé hodnotě s použitím metody efektivní úrokové míry,
- (b) finanční investice držené do splatnosti dle definice v odstavci 10, které se musí ocenit v naběhlé hodnotě s použitím metody efektivní úrokové míry,
- (c) investice do kapitálových nástrojů, které nemají cenu kotovanou na aktivním trhu a jejichž reálnou hodnotu nelze spolehlivě stanovit, a deriváty, které souvisejí s takovými nekotovanými kapitálovými nástroji a musí být vypořádány dodáním těchto nástrojů, tyto investice se oceňují pořizovací cenou (viz dodatek A, odstavce AG113 a AG114).

Finanční aktiva určená jako zajištěné položky se oceňují v souladu s ustanoveními týkajícími se zajišťovacího účetnictví, definovanými v odstavcích 99–113. U všech finančních aktiv kromě těch, která se oceňují v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, je nutné v souladu s odstavci 67–79 a dodatkem A, odstavci AG117–AG126, posoudit, zda nedošlo k jejich znehodnocení.

#### Následné oceňování finančních závazků

49. Po prvotním uznání musí účetní jednotka ocenit všechny finanční závazky naběhlou hodnotou za použití metody efektivní úrokové míry, kromě:
- (a) finančních závazků oceněných v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku. Takové závazky, včetně derivátů, které jsou závazky, se musí ocenit reálnou hodnotou, s výjimkou derivátových závazků, které jsou vázány na nekotovaný kapitálový nástroj, jehož reálnou hodnotu není možné spolehlivě stanovit, a které musí být vypořádány dodáním takového nástroje. Tyto finanční závazky se oceňují pořizovací cenou,
  - (b) finančních závazků, které vzniknou, pokud převod finančního aktiva nespĺňuje podmínky pro oduznání nebo pokud je pro něj použita metoda trvající angažovanosti. Při oceňování takových finančních závazků se použijí odstavce 31 a 33,
  - (c) smluv o finanční záruce podle definice v odstavci 10. Po prvotním uznání je bude ručitel (neuplatní-li se odstavec 49(a) nebo (b)) oceňovat:
    - (i) částkou určenou v souladu s IPSAS 19,
    - (ii) prvotně uznanou částkou (viz odstavec 45), sníženou případně o kumulativní amortizaci uznanou v souladu s IPSAS 9, je-li vyšší,

- (d) **závazků poskytnout úvěr s úrokem nižším, než je tržní sazba. Po prvotním uznání je bude výstavce (neuplatní-li se odstavec 49(a)) oceňovat:**
- (i) částkou určenou v souladu s IPSAS 19,
  - (ii) prvotně uznanou částkou (viz odstavec 45), sníženou případně o kumulativní amortizaci uznanou v souladu s IPSAS 9, je-li vyšší.

**Finanční závazky určené jako zajištěné položky se oceňují v souladu s požadavky týkajícími se zajišťovacího účetnictví, jež jsou definovány v odstavcích 99–113 tohoto standardu.**

#### **Aspekty týkající se oceňování reálnou hodnotou**

50. **Při určování reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku pro účely tohoto standardu, IPSAS 28 nebo IPSAS 30 musí účetní jednotka použít odstavce AG101–AG115 dodatku A.**
51. Nejprůkaznější informací o reálné hodnotě je kotovaná cena na aktivním trhu. Pokud trh s finančním nástrojem není aktivní, účetní jednotka stanoví reálnou hodnotou s využitím oceňovacích technik. Smyslem využití oceňovacích technik je určit, jaká by byla cena při směně k datu ocenění za obvyklých podmínek motivované běžnými obchodními úvahami. Oceňovací techniky zahrnují využití nedávných tržních transakcí za obvyklých podmínek mezi znalými, k obchodu ochotnými stranami, pokud jsou k dispozici, odkaz na současnou reálnou hodnotu jiného nástroje, který je v podstatě shodný, analýza diskontovaných peněžních toků a modely pro oceňování opcí. Existuje-li oceňovací technika běžně používaná účastníky trhu ke stanovení ceny nástroje a tato technika prokazatelně poskytuje spolehlivé odhady cen dosahovaných ve skutečných tržních transakcích, použije účetní jednotka tuto techniku. Zvolená technika ocenění využívá v co nejvyšší míře tržní vstupy a spoléhá se co nejméně na vstupy specifické pro účetní jednotku. Bere v úvahu všechny faktory, které by účastníci trhu zvážili při stanovování ceny a je v souladu s přijímanými ekonomickými metodikami pro ocenění finančních nástrojů. Účetní jednotka provádí pravidelně kalibraci oceňovacích technik a testuje jejich platnost s využitím cen z jakýchkoliv zjistitelných současných tržních transakcí se shodným nástrojem (tj. bez modifikace nebo restrukturalice) nebo na základě jakýchkoliv dostupných zjistitelných tržních dat.
52. Reálná hodnota finančního závazku, který obsahuje prvek na požádání (např. vklad na požádání), není nižší než částka splatná na požádání diskontovaná od prvního data, kdy mohlo být požadováno její vyplacení.

**Reklasifikace**53. **Účetní jednotka:**

- (a) **nesmí reklasifikovat derivát během jeho držby nebo emitování z kategorie nástrojů v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku,**
- (b) **nesmí reklasifikovat žádný finanční nástroj z kategorie nástrojů v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, pokud byl při prvotním uznání jednotkou do této kategorie zařazen,**
- (c) **smí, pokud už finanční aktivum není drženo za účelem prodeje nebo zpětné koupě v blízké budoucnosti (bez ohledu na to, že finanční aktivum mohlo být získáno nebo vzniknout hlavně za účelem prodeje nebo zpětné koupě v blízké budoucnosti), reklasifikovat uvedené finanční aktivum z kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, pokud jsou splněny požadavky odstavce 55 nebo 57.**

**Účetní jednotka nesmí žádný finanční nástroj po jeho prvotním uznání reklasifikovat do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku.**

54. **Reklasifikaci pro účely odstavce 53 nepředstavují tyto změny okolností:**

- (a) derivát, který dříve plnil funkci určeného a účinného zajišťovacího nástroje při zajištění peněžních toků nebo zajištění čisté investice, se již jako takový nekvalifikuje,
- (b) derivát začne plnit funkci určeného a účinného zajišťovacího nástroje při zajištění peněžních toků nebo zajištění čisté investice.

55. **Finanční aktivum, na něž se použije odstavec 53(c) (kromě druhu finančního aktiva popsaného v odstavci 57), lze reklasifikovat z kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku pouze ve výjimečných případech.**56. **Pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktivum z kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku v souladu s odstavcem 55, musí se uvedené finanční aktivum reklasifikovat v reálné hodnotě ke dni reklasifikace. Přínos nebo újma již uznané do přebytku nebo schodku nesmí být stornovány. Reálná hodnota finančního aktiva ke dni reklasifikace se stává jeho novou pořizovací cenou, případně novou naběhlou hodnotou.**57. **Finanční aktivum, na něž se použije odstavec 53(c) a jež by odpovídalo definici úvěrů a pohledávek (pokud se toto finanční aktivum nemuselo klasifikovat jako držené za účelem obchodování při prvotním uznání), může být reklasifikováno z kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, pokud účetní jednotka hodlá a je s to držet toto finanční aktivum v předvídatelné budoucnosti nebo až do splatnosti.**58. **Finanční aktivum klasifikované jako realizovatelné, jež by odpovídalo definici úvěrů a jiných pohledávek (pokud nebylo zařazeno do kategorie realizovatelných finančních aktiv), může být reklasifikováno z kategorie**

realizovatelných finančních aktiv do kategorie úvěrů a jiných pohledávek, pokud účetní jednotka hodlá a je s to držet toto finanční aktivum v předvídatelné budoucnosti nebo až do splatnosti.

59. Pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktivum z kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku podle odstavce 57 nebo z kategorie realizovatelných finančních aktiv podle odstavce 58, musí reklasifikovat toto finanční aktivum v reálné hodnotě ke dni reklasifikace. U finančního aktiva reklasifikovaného podle odstavce 57 se nesmí stornovat žádný přínos ani újma již uznané do přebytku nebo schodku. Reálná hodnota finančního aktiva ke dni reklasifikace se stává jeho novou pořizovací cenou, případně novou naběhlou hodnotou. U finančního aktiva reklasifikovaného z kategorie realizovatelných finančních aktiv podle odstavce 58 se předchozí přínos nebo újma z uvedeného aktiva, jež byly podle odstavce 64(b) uznány přímo v čistých aktivech/jmění, zaúčtují v souladu s odstavcem 63.
60. **Pokud není v důsledku změny úmyslu účetní jednotky nebo její schopnosti nadále správně klasifikovat finanční investici jako drženou do splatnosti, musí se reklasifikovat do kategorie realizovatelných finančních aktiv, přecenit na reálnou hodnotu a rozdíl mezi její účetní a reálnou hodnotou se musí zaúčtovat v souladu s odstavcem 64(b).**
61. **Kdykoli prodej nebo reklasifikace více než nevýznamného objemu finančních investic držených do splatnosti nesplňuje podmínky uvedené v odstavci 10, jakékoli zbývající finanční investice držené do splatnosti se musí reklasifikovat do kategorie realizovatelných finančních aktiv. U takových reklasifikací se rozdíl mezi účetní a reálnou hodnotou musí účtovat v souladu s odstavcem 64(b).**
62. **Pokud bude k dispozici spolehlivé ocenění finančního aktiva nebo finančního závazku, u kterého takové ocenění dříve k dispozici nebylo, přičemž aktivum nebo závazek musí být v případě možnosti spolehlivého ocenění oceněny reálnou hodnotou (viz odstavec 48(c) a odstavec 49), musí se aktivum nebo závazek přecenit na reálnou hodnotu a rozdíl mezi jejich účetní hodnotou a reálnou hodnotou se musí účtovat v souladu s odstavcem 64.**
63. **Pokud je třeba v důsledku změny úmyslu účetní jednotky, ztráty schopnosti investici držet nebo ve výjimečném případě kvůli tomu, že již není možné spolehlivě stanovit reálnou hodnotu finančního aktiva (viz odstavce 48(c) a 49), nebo proto, že dvě předchozí účetní období zmiňovaná v odstavci 10 uplynula, zaúčtovat finanční aktivum nebo finanční závazek v pořizovací ceně nebo v naběhlé hodnotě, a nikoliv v reálné hodnotě, reálná hodnota finančního aktiva vedená k tomuto datu v účetnictví bude zaúčtována jako jeho nová pořizovací cena nebo naběhlá hodnota. O případném předchozím přínosu nebo újmě souvisejících**



s tímto aktivem, které byly v souladu s odstavcem 64(b) uznány přímo do čistých aktiv/jmění, se bude účtovat takto:

- (a) v případě, že se jedná o finanční aktivum s pevnou splatností, přínos nebo újma se bude odepisovat do přebytku nebo schodku po zbývajících dobu trvání finanční investice držené do splatnosti, a to s použitím metody efektivní úrokové míry. Případné rozdíly mezi novou naběhlou hodnotou a hodnotou při splatnosti se odepisují po zbývajících dobu trvání finančního aktiva s použitím metody efektivní úrokové míry, obdobně jako se odepisuje prémie a diskont. Pokud dojde následně ke znehodnocení finančního aktiva, jakýkoliv přínos nebo újma, které byly uznány přímo do čistých aktiv/jmění, se v souladu s odstavcem 76 uznají do přebytku nebo schodku,
- (b) v případě finančního aktiva bez pevné splatnosti zůstává přínos nebo újma v čistých aktivech/jmění, a to až do okamžiku, kdy je finanční aktivum prodáno nebo jinak vyřazeno a kdy se přínos nebo újma uznají do přebytku nebo schodku. Pokud dojde následně ke znehodnocení finančního aktiva, jakýkoliv předchozí přínos nebo újma, které byly uznány v čistých aktivech/jmění, se v souladu s odstavcem 76 uznají do přebytku nebo schodku.

#### Přínosy a újmy

64. Přínos nebo újma vyplývající ze změny reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku, jež nejsou součástí zajišťovacího vztahu (viz odstavce 99–113), se uznají takto:

- (a) přínos nebo újma z finančního aktiva nebo z finančního závazku zařazeného do kategorie nástrojů oceňovaných v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku se musí uznat do přebytku nebo schodku,
- (b) přínos nebo újma z realizovatelného finančního aktiva se musí uznat přímo do čistých aktiv/jmění prostřednictvím výkazu změn čistých aktiv/jmění (viz IPSAS 1), kromě ztrát ze znehodnocení (viz odstavce 76–79) a kurzových zisků a ztrát (viz dodatek A, odstavec AG116), a to až do odůznání finančního aktiva. K tomuto datu se musí kumulovaný přínos nebo újma dříve uznané v čistých aktivech/jmění uznat do přebytku nebo schodku. Avšak úrok vypočítaný s použitím metody efektivní úrokové míry (viz odstavec 10) se uzná přímo do přebytku nebo schodku (viz IPSAS 9). Dividendy nebo podobné výnosy k rozdělení plynoucí z realizovatelného kapitálového nástroje se uznají do přebytku nebo schodku, jakmile účetní jednotce vznikne právo na přijetí platby (viz IPSAS 9).

65. U finančních aktiv a finančních závazků vedených v naběhlé hodnotě (viz odstavce 48 a 49) se přínos nebo újma uzná do přebytku nebo schodku v okamžiku, kdy je finanční aktivum nebo finanční závazek oduznán, dojde k jeho znehodnocení či při amortizaci. Avšak u finančních aktiv nebo finančních závazků, které jsou zajištěnými položkami (viz odstavce 87–94 a dodatek A, odstavce AG131–AG141), se musí při účtování přínosu nebo újmy postupovat podle odstavců 99–113.
66. Pokud účetní jednotka uznává finanční aktiva k datu vypořádání (viz odstavec 40 a dodatek A, odstavce AG68 a AG71), žádná kladná změna reálné hodnoty aktiva v období mezi datem obchodu a datem vypořádání se u aktiv vedených v naběhlé hodnotě neuznává (kromě ztráty ze znehodnocení). U aktiv vedených v reálné hodnotě se nicméně změna reálné hodnoty musí v souladu s odstavcem 64 uznat buď do přebytku nebo schodku, nebo do čistých aktiv/jmění.

#### Znehodnocení a nedobytnost finančních aktiv

67. Účetní jednotka vždy ke konci účetního období posoudí, zda neexistují objektivní důkazy o tom, že došlo ke znehodnocení finančního aktiva nebo skupiny aktiv. Pokud takový důkaz existuje, účetní jednotka musí k určení výše ztráty ze znehodnocení použít odstavec 72 (u finančních aktiv vedených v naběhlé hodnotě), odstavec 75 (u finančních aktiv vedených v pořizovací ceně) nebo odstavec 76 (u realizovatelných finančních aktiv).
68. Hodnota finančního aktiva nebo skupiny finančních aktiv se snížila nebo ke ztrátám ze znehodnocení došlo pouze tehdy, pokud existuje objektivní důkaz znehodnocení v důsledku jedné nebo více událostí, ke kterým došlo po prvotním uznání aktiva („ztrátová událost“), a pokud tato událost (nebo události) má vliv na odhadované budoucí peněžní toky finančního aktiva nebo skupiny finančních aktiv, které lze spolehlivě odhadnout. Někdy není možné určit jednotlivou nespojitou událost, která znehodnocení způsobila. Znehodnocení mohlo být způsobeno kombinovaným účinkem více událostí. Ztráty očekávané v důsledku budoucích událostí, bez ohledu na jejich pravděpodobnost, se neuznávají. Objektivní důkazy o tom, že došlo ke znehodnocení finančního aktiva nebo skupiny aktiv, zahrnují zjistitelné informace, které má držitel aktiva k dispozici a které svědčí o:
- významných finančních problémech emitenta nebo dlužníka,
  - porušení smlouvy, jako např. prodlení s platbami úroků nebo jistiny či jejich nezaplacení,
  - úlevě udělené věřitelem dlužníkovi z ekonomických či jiných právních důvodů souvisejících s finančními obtížemi dlužníka, kterou by jinak věřitel neudělil,
  - pravděpodobnosti konkurzu či jiné finanční restrukturalizace dlužníka,

- (e) zániku aktivního trhu pro toto finanční aktivum z důvodu finančních potíží,
  - (f) zjištěných údajích značících, že došlo k měřitelnému poklesu odhadovaných budoucích peněžních toků ze skupiny finančních aktiv po okamžiku jejich prvotního uznání, přestože zatím není možné tento pokles zjistit u jednotlivých finančních aktiv ve skupině, včetně:
    - (i) nepříznivých změn v platební situaci dlužníků ve skupině (např. zvýšený objem opožděných plateb),
    - (ii) celostátních nebo místních ekonomických podmínek, které korelují s prodleními u aktiv ve skupině (např. nárůst míry nezaměstnanosti v geografické oblasti dlužníků, pokles cen ropy, což je relevantní pro úvěry poskytnuté producentům ropy, nebo nepříznivé změny v průmyslových podmínkách, které ovlivňují dlužníky ve skupině).
69. Zánik aktivního trhu z toho důvodu, že finanční nástroje účetní jednotky již dále nejsou veřejně obchodovány, sám o sobě nesvědčí o znehodnocení. Snížení úvěrového ratingu účetní jednotky samo o sobě nesvědčí o znehodnocení, avšak může takovým důkazem být při posouzení v kombinaci s dalšími dostupnými informacemi. Pokles reálné hodnoty finančního aktiva pod pořizovací cenu nebo pod naběhlou hodnotu nemusí nutně svědčit o znehodnocení (např. pokles reálné hodnoty investice do dluhového nástroje, k němuž dojde v důsledku růstu bezrizikové úrokové míry).
70. Kromě typů událostí uvedených v odstavci 68 patří mezi objektivní důkazy o znehodnocení investice do kapitálového nástroje informace o významných změnách s nepříznivým dopadem, ke kterým došlo v technologickém, ekonomickém nebo právním prostředí, ve kterém výstavce operuje, a které naznačují, že náklady spojené s pořízením investice do kapitálového nástroje nelze získat zpět. Objektivním důkazem znehodnocení je i významný nebo dlouhotrvající pokles reálné hodnoty investice do kapitálového nástroje pod jeho pořizovací cenu.
71. V některých případech mohou být zjištěné údaje požadované k odhadu objemu ztráty ze znehodnocení finančního aktiva za daných okolností omezeny nebo nemusejí být nadále zcela relevantní. Například může jít o případ, kdy má dlužník finanční potíže a o podobných dlužnících existuje jen málo dostupných historických dat. V takových případech použije účetní jednotka k odhadu objemu ztráty ze znehodnocení úsudek založený na zkušenostech. Podobně účetní jednotka použije úsudek založený na zkušenostech k úpravě zjištěných údajů o skupině finančních aktiv tak, aby tyto odrážely stávající okolnosti (viz odstavec AG122). Použití zdůvodněných odhadů je podstatnou součástí přípravy účetní závěrky a neznamená snížení její spolehlivosti.

*Finanční aktiva vedená v naběhlé hodnotě*

72. **Pokud existuje objektivní důkaz o tom, že vznikla ztráta ze znehodnocení u úvěrů a jiných pohledávek nebo u investic držných do splatnosti, jež jsou vedeny v naběhlé hodnotě, výše ztráty se měří jako rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva a současnou hodnotou odhadovaných budoucích peněžních toků (vyjma budoucích úvěrových ztrát, ke kterým dosud nedošlo) diskontovaných původní efektivní úrokovou mírou finančního aktiva (tj. efektivní úrokovou mírou vypočtenou při prvotním uznání). Účetní hodnota aktiva se musí snížit přímo nebo s použitím účtu opravných položek. Částka ztráty se musí uznat do přebytku nebo schodku.**
73. Účetní jednotka nejprve posoudí, zda individuálně existuje objektivní důkaz o znehodnocení pro individuálně významná finanční aktiva a individuálně nebo společně pro finanční aktiva, která nejsou individuálně významná (viz odstavec 68). Pokud účetní jednotka zjistí, že neexistuje žádný objektivní důkaz o znehodnocení individuálně hodnoceného aktiva, ať již je významné, nebo nikoli, zahrne toto aktivum do skupiny finančních aktiv s podobnými charakteristikami úvěrových rizik a společně je posoudí ohledně znehodnocení. Aktiva, která jsou jednotlivě posuzována ohledně znehodnocení a u kterých je nebo nadále bude uznávána ztráta ze znehodnocení, nejsou do společného posuzování znehodnocení zahrnuta.
74. **Pokud v následujícím účetním období ztráta ze znehodnocení poklesne a tento pokles je možné objektivně vztáhnout k události, která nastala po uznání znehodnocení (jako např. zvýšení úvěrového ratingu dlužníka), bude toto dříve uznané znehodnocení stornováno, a to buď přímo, nebo prostřednictvím účtu opravných položek. V důsledku tohoto storna však nesmí dojít k tomu, že účetní hodnota finančního aktiva k datu storna znehodnocení bude vyšší, než by byla jeho naběhlá hodnota v případě, že by znehodnocení uznáno nebylo. Částka storna se uzná do přebytku nebo schodku.**

*Finanční aktiva vedená v pořizovací ceně*

75. **Pokud existuje objektivní důkaz, že došlo ke ztrátě ze znehodnocení nekotovaného kapitálového nástroje, který není veden v reálné hodnotě z důvodu nemožnosti tuto hodnotu spolehlivě změřit, nebo u derivátového aktiva, které je spojeno s takovým nekotovaným kapitálovým nástrojem a musí být vypořádáno jeho dodáním, měří se výše ztráty ze znehodnocení jako rozdíl mezi účetní hodnotou finančního aktiva a současnou hodnotou odhadovaných budoucích peněžních toků, diskontovaných stávající tržní mírou návratnosti podobného finančního aktiva (viz odstavec 48(c) a dodatek A, odstavec AG113 ad AG114). Takové ztráty ze znehodnocení nelze stornovat.**

*Realizovatelná finanční aktiva*

76. Pokud byl pokles reálné hodnoty realizovatelného finančního aktiva uznán přímo do čistých aktiv/jmění a existuje objektivní důkaz o znehodnocení aktiva (viz odstavec 68), kumulovaná újma, která byla uznána přímo do čistých aktiv/jmění, musí být z čistých aktiv/jmění vyňata a uznána do přebytku nebo schodku, přestože finanční aktivum nebylo oduznáno.
77. Výše kumulované újmy vyňaté z čistých aktiv/jmění a uznané do přebytku nebo schodku podle odstavce 76 se bude rovnat rozdílu mezi pořizovací cenou (minus splátky jistiny a amortizace) a současnou reálnou hodnotou, po odpočtu ztráty ze znehodnocení daného finančního aktiva, která byla již dříve uznána do přebytku nebo schodku.
78. Ztráty ze znehodnocení uznané do přebytku nebo schodku u investice do kapitálového nástroje zařazené do kategorie realizovatelných finančních aktiv nesmí být stornovány prostřednictvím přebytku nebo schodku.
79. Pokud se v následujícím období zvýší reálná hodnota dluhového nástroje zařazeného do kategorie realizovatelných finančních aktiv a toto zvýšení lze objektivně vztáhnout k události, ke které došlo po uznání ztráty ze znehodnocení do přebytku nebo schodku, ztráta ze znehodnocení se stornuje prostřednictvím přebytku nebo schodku.

**Zajištění**

80. Pokud je mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou vymezený zajišťovací vztah, jak je uvedeno v odstavcích 95–98 a v dodatku A, odstavcích AG142–AG144, při účtování o přínosu nebo újmě ze zajišťovacího nástroje a zajištěné položky se musí postupovat podle odstavců 99–113.

**Zajišťovací nástroje***Co může být zajišťovacím nástrojem*

81. Tento standard neomezuje okolnosti, za nichž je možné používat deriváty jako zajišťovací nástroje, musí však splňovat podmínky definované v odstavci 98, vyjma některých vystavených opcí (viz dodatek A, odstavec AG127). Nicméně nederivátové finanční aktivum nebo nederivátový finanční závazek lze použít jako zajišťovací nástroj pouze pro účely zajištění měnového rizika.
82. Pro účely zajišťovacího účetnictví mohou funkci zajišťovacích nástrojů plnit pouze nástroje s třetí stranou (tj. s jednotkou mimo danou ekonomickou jednotku nebo danou účetní jednotku). Jednotlivé účetní jednotky patřící do téže ekonomické jednotky mohou samozřejmě také realizovat zajišťovací transakce s jinými účetními jednotkami téže ekonomické jednotky, 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 ekonomické jednotky budou při konsolidaci vyloučeny. Z tohoto důvodu takové zajišťovací transakce nesplňují podmínky pro zajišťovací účetnictví v konsolidované účetní závěrce. Nicméně mohou splňovat podmínky pro zajišťovací účetnictví v samostatných nebo nekonsolidovaných účetních závěrkách jednotlivých účetních jednotek v rámci ekonomické jednotky, a to za předpokladu, že jsou realizovány s jednotkou, která není součástí vykazované účetní jednotky.

### *Použití zajišťovacího nástroje*

83. 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,
- (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.

84. 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.

85. Jednotlivý zajišťovací nástroj lze použít k zajištění více typů rizik za předpokladu, že (a) je možné jasně identifikovat zajišťovaná rizika, (b) je možné prokázat účinnost zajištění a (c) je možné zajistit, aby existovalo specifické přiřazení zajišťovacího nástroje a jednotlivých rizikových pozic.

86. Dva nebo více derivátů, resp. jejich části (nebo v případě zajištění měnového rizika dva nebo více nederivátů nebo jejich části nebo kombinace derivátů a nederivátů nebo jejich částí), je možné vzájemně kombinovat a použít společně jako jeden zajišťovací nástroj, včetně případu, kdy riziko (nebo rizika) vyplývající z některých derivátů kompenzuje (kompenzují) rizika plynoucí z jiných. Úrokový collar či jiný derivátový nástroj, který kombinuje vystavenou a drženou opci, však nesplňuje podmínky pro zajišťovací nástroj, pokud se v tomto případě jedná o čistou vystavenou opci (tj. takovou, za kterou je obdržena čistá opční 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*

87. Zajištěnou položkou může být uznané aktivum nebo závazek, neuznaný (tj. nevykázaný) 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.
88. Na rozdíl od úvěrů a jiných pohledávek nemohou být investice držené do splatnosti použity jako zajištěné položky pro účely zajištění úrokových rizik nebo rizika předčasného splacení, protože určení investice jako držené do splatnosti vyžaduje úmysl držet investici až do splatnosti, a to bez ohledu na změny reálné hodnoty nebo peněžních toků takové investice, které lze přičítat změnám v úrokových mírách. Naproti tomu investice držená do splatnosti může být zajištěnou položkou pro účely zajištění měnového a úvěrového rizika.
89. 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 ekonomické jednotky pouze v nekonsolidovaných nebo samostatných účetních závěrkách těchto účetních jednotek, a nikoli v konsolidované účetní závěrce, s výjimkou konsolidované účetní závěrky investiční jednotky, jak je definována v IPSAS 35, kde nebudou transakce mezi investiční jednotkou a jejími ovládanými jednotkami oceněny v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku vyloučeny z konsolidované účetní závěrky. Výjimkou je měnové riziko u peněžní položky v rámci ekonomické jednotky (např. závazek/pohledávka mezi dvěma ovládanými jednotkami), které může plnit funkci zajištěné položky v konsolidované účetní závěrce, pokud bude mít za následek kurzové zisky nebo ztráty, které nejsou plně vyloučeny z konsolidace na základě IPSAS 4 *Dopady změn směnných kurzů cizích měn*. V souladu s IPSAS 4 nejsou kurzové zisky a ztráty z peněžních položek v rámci ekonomické jednotky plně vyloučeny z konsolidace, pokud se transakce s peněžní položkou uskutečňuje v rámci ekonomické jednotky mezi dvěma účetními jednotkami, které používají různou funkční měnu. Měnové riziko u vysoce pravděpodobných očekávaných transakcí může navíc splňovat definici zajištěné položky v konsolidované účetní závěrce, pokud tato transakce je oceněna v jiné než funkční měně účetní jednotky, která se účastní této transakce, a měnové riziko ovlivní konsolidovaný přebytek nebo schodek.

*Použití finančních položek jako zajištěných položek*

90. Pokud je zajištěnou položkou finanční aktivum nebo finanční závazek, může být proti riziku zajištěna pouze část peněžních toků plynoucích ze zajištěné položky nebo část její reálné hodnoty (jako jsou jeden nebo více vybraných smluvních peněžních toků nebo jejich částí nebo procentuální podíl z jejich reálné hodnoty), a to za předpokladu, že je možné změřit účinnost zajištění. Jako zajištěné riziko může být například použita identifikovatelná a samostatně měřitelná část úrokové angažovanosti účetní jednotky v úročeném aktivu nebo závazku (jako je bezriziková úroková míra nebo komponenta standardní úrokové míry celkové úrokové angažovanosti účetní jednotky v zajištěném nástroji).
91. 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 vymezená 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. Pokud zajištěná část vychází z očekávaných termínů fixace úrokové sazby, budou při určování změny reálné hodnoty zajištěné položky zohledněny důsledky, které změny zajištěné úrokové sazby budou mít pro očekávaná data fixace úrokové sazby. Pokud tedy bude portfolio obsahující položky s možností předčasného splacení zajištěno derivátem, který není možné předčasně splatit, zajištění nebude plně účinné, pokud dojde ke změně termínů, kdy se předpokládá předčasné splacení položek v zajištěném portfoliu, nebo pokud se termíny, kdy k předplacení dojde, budou lišit od termínů očekávaných.

*Použití nefinančních položek jako zajištěných položek*

92. **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*

93. Podobná aktiva nebo podobné závazky se mohou agregovat a zajistit jako skupina, pouze pokud jsou jednotlivá aktiva nebo jednotlivé závazky ve skupině vystaveny stejnému riziku, které je označeno jako zajišťované. Navíc změna reálné hodnoty jednotlivých položek skupiny plynoucí ze



zajištěného rizika musí být přibližně v proporcionálním poměru k celkové změně reálné hodnoty zajišťovaného rizika celé skupiny položek.

94. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka posuzuje účinnost zajištění porovnáním změny reálné hodnoty nebo peněžního toku zajišťovacího nástroje (nebo skupiny podobných zajišťovacích nástrojů) se zajištěnou položkou (nebo skupinou podobných zajištěných položek), porovnání zajišťovacího nástroje s celkovou čistou pozicí (např. s rozdílem všech aktiv a závazků s pevnou úrokovou mírou a podobnou splatností) a nikoli se specifickou zajištěnou položkou nespĺňuje podmínky pro zajišťovací účetnictví.

### **Zajišťovací účetnictví**

95. U zajišťovacího účetnictví se uznává kompenzovaný dopad, který mají změny v reálné hodnotě zajišťovacího nástroje a zajištěné položky na přebytek nebo schodek.
96. **Existují tři typy zajišťovacího vztahu:**
- (a) **zajištění reálné hodnoty:** zajištění změn reálné hodnoty uznaného aktiva nebo závazku nebo neuznaného (tj. nevykázaného) závazného příslibu nebo identifikované části takového aktiva, závazku nebo závazného příslibu, které jsou důsledkem konkrétního rizika a které mohou mít vliv na přebytek nebo schodek,
  - (b) **zajištění peněžních toků:** zajištění změn peněžních toků, (i) které plynou z konkrétních rizik spojených s uznaným aktivem nebo závazkem (jako jsou veškeré nebo některé budoucí platby úroků s proměnlivou úrokovou mírou) nebo s vysoce pravděpodobnou očekávanou transakcí a (ii) které mohou ovlivnit přebytek nebo schodek,
  - (c) **zajištění čisté investice do zahraniční jednotky, jak je definována v IPSAS 4.**
97. Zajištění měnového rizika ze závazného příslibu je možné účtovat jako zajištění reálné hodnoty nebo jako zajištění peněžních toků.
98. **O zajišťovacím vztahu se účtuje jako o zajištění podle odstavců 99–113 pouze v případě, že jsou splněny všechny následující podmínky:**
- (a) **na počátku zajištění je formální vznik a zdokumentování zajišťovacího vztahu, cílů účetní jednotky v oblasti řízení rizik a strategie při realizaci zajištění. Toto zdokumentování musí obsahovat identifikaci zajišťovacího nástroje, zajištěné položky nebo transakce, podstatu zajišťovaných rizik a toho, jak bude účetní jednotka posuzovat účinnost zajišťovacího nástroje při započtení**

**změn reálné hodnoty nebo peněžních toků vyplývajících ze zajištěné položky, které budou důsledkem zajišťovaného rizika,**

- (b) **očekává se, že zajištění bude při započtení změn reálné hodnoty nebo změn peněžních toků souvisejících se zajišťovaným rizikem vysoce účinné (viz dodatek A, odstavce AG145–AG156), 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 přebytek nebo schodek,**
- (d) **účinnost zajištění je možné spolehlivě změřit, tj. je možné spolehlivě změřit reálnou hodnotu nebo peněžní toky ze zajištěné položky, které plynou ze zajišťovaného rizika a reálné hodnoty zajišťovacího nástroje (stanovení reálné hodnoty viz odstavce 48 a 49 a dodatek A, odstavce AG113 a AG114),**
- (e) **v průběhu účetního období, ve kterém je použito, je zajištění průběžně posuzováno a hodnoceno jako vysoce účinné.**

#### *Zajištění reálné hodnoty*

99. **Pokud zajištění reálné hodnoty splňuje v průběhu účetního období podmínky definované v odstavci 98, účtuje se o něm následujícím způsobem:**

- (a) **přínos nebo újma z přecenění zajišťovacího nástroje reálnou hodnotou (u derivátového zajišťovacího nástroje) nebo cizoměnová složka jeho účetní hodnoty oceněná v souladu s IPSAS 4 (u nederivátového zajišťovacího nástroje) se uzná do přebytku nebo schodku,**
- (b) **přínos nebo újma ze zajištěné položky připadající na zajištěné riziko bude mít dopad na účetní hodnotu zajištěné položky a uzná se do přebytku nebo schodku. To platí v případě, že zajištěná položka je jinak oceněna pořizovací cenou. Přínos nebo újma připadající na zajištěné riziko se uzná do přebytku nebo schodku také v případě, že zajištěná položka je realizovatelným finančním aktivem.**

100. **U zajištění reálné hodnoty úrokové angažovanosti účetní jednotky v části portfolia finančních aktiv nebo finančních závazků (a pouze při takovém zajištění) lze splnit požadavek odstavce 99(b) vykázáním přínosu nebo újmy 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 bodě (a) a (b) musí být vykazovány bezprostředně za finančními aktivy nebo finančními závazky. Částky uvedené na těchto samostatných řádcích musí být při odůznaní souvisejících aktiv nebo závazků z výkazu finanční situace vyjmuty.

101. Pokud se zajišťují pouze konkrétní rizika související se zajištěnou položkou, uznané změny reálné hodnoty zajištěné položky, které nesouvisí se zajišťovaným rizikem, se uznají dle požadavků uvedených v odstavci 64.
102. **Účetní jednotka přestane účtovat prospektivně o zajištění definovaném v odstavci 99, pokud:**
- (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),**
  - (b) **zajištění již nespĺňuje kritéria pro zajišťovací účetnictví definovaná v odstavci 98, nebo**
  - (c) **účetní jednotka zruší zajišťovací vztah.**
103. **Jakákoli úprava účetní hodnoty zajištěného finančního nástroje vyplývající z ustanovení odstavce 99(b), pro kterou se použije metoda efektivní úrokové míry (resp. v případě zajištění úrokového rizika u portfolia, úprava samostatného řádku ve výkazu finanční situace popsáná v odstavci 100), se odepíše do přebytku nebo schodku. 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 pokud 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.**
104. Pokud je zajištěnou položkou neuznaný (tj. nevykázaný) závazný příslib, následná celková změna reálné hodnoty závazného příslibu vyplývající ze zajištěného rizika se uzná jako aktivum nebo závazek a odpovídající přínos nebo újma se uzná do přebytku nebo schodku (viz odstavec 99(b)). Do přebytku nebo schodku se uznají také změny reálné hodnoty zajišťovacího nástroje.

105. Pokud účetní jednotka uzavře závazný příslib pořízení aktiva nebo přijetí závazku, který je zajištěnou položkou u zajištění reálné hodnoty, počáteční účetní hodnota aktiva nebo závazku, která vyplývá z toho, že účetní jednotka splní závazný příslib, se upraví o celkovou změnu reálné hodnoty závazného příslibu vyplývající ze zajištěného rizika uznaného ve výkazu finanční situace.

*Zajištění peněžních toků*

106. **Pokud zajištění peněžních toků splňuje v průběhu účetního období podmínky definované v odstavci 98, účtuje se o něm následujícím způsobem:**

- (a) **část přínosu nebo újmy ze zajišťovacího nástroje hodnocená jako účinné zajištění (viz odstavec 98) se prostřednictvím výkazu změn čistých aktiv/jmění uzná přímo do čistých aktiv/jmění,**
- (b) **neúčinná část přínosu nebo újmy ze zajišťovacího nástroje se uzná do přebytku nebo schodku.**

107. O zajištění peněžních toků se konkrétně účtuje takto:

- (a) samostatná složka čistých aktiv/jmění, která souvisí se zajištěnou položkou, se upraví na nižší ze dvou dále uvedených hodnot (v absolutních částkách):
  - (i) kumulovaný přínos nebo újma plynoucí ze zajišťovacího nástroje na počátku zajišťovacího vztahu,
  - (ii) kumulovanou změnu reálné hodnoty (současnou hodnotu) předpokládaných budoucích peněžních toků souvisejících se zajištěnou položkou od začátku zajištění,
- (b) jakýkoli zbývající přínos nebo újma plynoucí ze zajišťovacího nástroje nebo jeho složky (případající na neúčinnou část zajištění) se uzná do přebytku nebo schodku,
- (c) pokud strategie řízení rizik, jak ji účetní jednotka definovala pro daný zajišťovací vztah, nezahrnuje do posouzení účinnosti zajištění určitou specifickou složku přínosu nebo újmy nebo peněžní toky související se zajišťovacím nástrojem (viz odstavce 83, 84 a odstavec 98(a)), tato nezahrnovaná složka přínosu nebo újmy se uzná v souladu s odstavcem 64.

108. **Pokud zajištění očekávané transakce následně vyústí v uznání finančního aktiva nebo finančního závazku, související přínosy nebo újmy, které byly v souladu s odstavcem 106 uznány přímo do čistých aktiv/jmění, se musí přeradit do přebytku nebo schodku ve stejném období nebo ve stejných obdobích, ve kterých zajištěné očekávané peněžní toky ovlivní přebytek nebo schodek (např. v obdobích, kdy se uznávají úrokové výnosy nebo úrokové náklady). Avšak pokud účetní jednotka očekává, že újma (celá**

nebo její část) uznaná přímo v čistých aktivech/jmění nebude v jednom nebo více budoucích obdobích nahrazena, musí částku, u které nepředpokládá nahrazení, přeradit do přebytku nebo schodku.

109. Pokud 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 bodů (a) nebo (b):
- (a) převede související přínosy a újmy, které byly v souladu s odstavcem 106 uznány přímo v čistých aktivech/jmění, do přebytku nebo schodku ve stejném období nebo obdobích, během kterého (kterých) pořízené aktivum nebo přijatý závazek ovlivní přebytek nebo schodek (například období, kdy se odpisy nebo zásoby uznávají do nákladů). Avšak pokud účetní jednotka očekává, že újma (celá nebo její část) uznaná přímo v čistých aktivech/jmění nebude v jednom nebo více budoucích obdobích nahrazena, musí částku, u které nepředpokládá nahrazení, převést z čistých aktiv/jmění do přebytku nebo schodku,
  - (b) vyjme související přínosy a újmy, které byly v souladu s odstavcem 106 uznány přímo v čistých aktivech/jmění, a zahrne je do vstupní pořizovací ceny nebo jiné účetní hodnoty aktiva nebo závazku.
110. Účetní jednotka přijme buď písmeno (a) nebo (b) uvedené v odstavci 109 za své účetní pravidlo a musí je používat konzistentně u všech zajišťovacích vztahů, na které se odstavec 109 vztahuje.
111. U těch případů zajištění peněžních toků, které nejsou popsány v odstavcích 108 a 109, se částky, které byly uznány přímo v čistých aktivech/jmění, převedou do přebytku nebo schodku ve stejném období nebo obdobích, během nichž mají zajištěné peněžní toky vliv na přebytek nebo schodek (např. když dojde k očekávanému prodeji).
112. Účetní jednotka přestane účtovat prospektivně o zajištění definovaném v odstavcích 106–111 za každé z těchto okolností:
- (a) platnost zajišťovacího nástroje uplyne nebo je tento zajišťovací nástroj prodán, ukončen nebo uplatněn (pro tento účel se náhrada zajišťovacího nástroje jiným zajišťovacím nástrojem nebo jeho refinancování nepovažuje za uplynutí platnosti nebo ukončení nástroje, pokud je tato náhrada nebo refinancování součástí zajišťovací strategie účetní jednotky). V tomto případě zůstanou kumulovaný přínos nebo újma ze zajišťovacího nástroje, které byly původně v době účinnosti zajištění uznány přímo v čistých aktivech/jmění (viz odstavec 106(a)), uznány v čistých

aktivech/jmění, dokud nedojde k realizaci očekávané transakce. Jakmile k transakci dojde, platí ustanovení odstavců 108, 109 nebo 111,

- (b) zajištění již nespĺňuje kritéria pro zajišťovací účetnictví definovaná v odstavci 98. V tomto případě zůstanou kumulovaný přínos nebo újma ze zajišťovacího nástroje, které byly původně v době účinnosti zajištění uznány v čistých aktivech/jmění (viz odstavec 106(a)), uznané odděleně v čistých aktivech/jmění, dokud nedojde k realizaci očekávané transakce. Jakmile k transakci dojde, platí ustanovení odstavců 108, 109 nebo 111,
- (c) již se nepředpokládá, že se očekávaná transakce uskuteční. V takovém případě je nutné jakýkoli související kumulovaný přínos nebo újmu plynoucí ze zajišťovacího nástroje, které jsou od doby účinnosti zajištění uznány odděleně v čistých aktivech/jmění (viz odstavec 106(a)), uznat do přebytku nebo schodku. V případě očekávané transakce, která již není vysoce pravděpodobná (viz odstavec 98(c)), se může nadále předpokládat, že se uskuteční,
- (d) účetní jednotka zruší zajišťovací vztah. U zajištění očekávané transakce kumulovaný přínos nebo újma ze zajišťovacího nástroje, které byly původně v době účinnosti zajištění uznány v čistých aktivech/jmění (viz odstavec 106(a)), zůstanou odděleně uznány v čistých aktivech/jmění, dokud nedojde k realizaci očekávané transakce, resp. do doby, kdy se již její uskutečnění přestane očekávat. Jakmile k transakci dojde, platí ustanovení odstavců 108, 109 nebo 111. Pokud se transakce přestane očekávat, kumulovaný přínos nebo újma uznané v čistých aktivech/jmění se musí uznat do přebytku nebo schodku.

#### *Zajištění čisté investice*

113. Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky, včetně zajištění peněžní položky, která se účtuje jako součást čisté investice (viz IPSAS 4), se bude účtovat podobně jako zajištění peněžních toků:

- (a) část přínosu nebo újmy ze zajišťovacího nástroje hodnocená jako účinné zajištění (viz odstavec 98) se prostřednictvím výkazu změn čistých aktiv/jmění uzná přímo do čistých aktiv/jmění (viz IPSAS 1),
- (b) neúčinná část se uzná do přebytku nebo schodku.

Při pozbytí nebo částečném pozbytí zahraniční jednotky se v souladu s IPSAS 4 přínos nebo újma ze zajišťovacího nástroje související s účinnou částí zajištění, které byly uznány přímo v čistých aktivech/jmění, v souladu s odstavci 56–57 IPSAS 4 uzná do přebytku nebo schodku.

**Přechodná ustanovení**

- 114. [Zrušen]
- 115. [Zrušen]
- 116. [Zrušen]
- 117. [Zrušen]
- 118. [Zrušen]
- 119. [Zrušen]
- 120. [Zrušen]
- 121. [Zrušen]
- 122. [Zrušen]
- 123. [Zrušen]

**Datum účinnosti**

- 124. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2013 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2013, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 125. Účetní jednotka nesmí použít tento standard před 1. lednem 2013, pokud současně nepoužije IPSAS 28 a IPSAS 30.
- 125A. Odstavec 2 byl změněn standardem IPSAS 32 *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: zadavatel*, vydaným v říjnu 2011. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2014 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu v období začínajícím před 1. lednem 2014, je povinna tuto skutečnost zveřejnit a současně je povinna použít rovněž IPSAS 32, změny odstavců 6 a 42A IPSAS 5, změny odstavců 25–27 a 85B IPSAS 13, změny odstavců 5, 7 a 107C IPSAS 17 a změny odstavců 6 a 132A IPSAS 31.
- 125B. Odstavce 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 124 a 126 byly změněny standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 v období začínajícím před 1. lednem 2017, pak změny výše uvedených odstavců budou použity rovněž pro toto dřívější období.

- 125C. **V důsledku IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* a IPSAS 37 *Společná ujednání*, vydaných v lednu 2015, došlo ke změně odstavců 2(a), 17, 89, AG2, AG14, AG51–53 a C2. Účetní jednotka použije tyto změny ve stejném období, kdy uplatní IPSAS 35 a IPSAS 37.**
126. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, až po tomto datu, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS anebo později.



## Aplikační příručka

*Tento dodatek je nedílnou součástí IPSAS 29.*

### Rozsah působnosti (odstavce 2–8)

AG1. Tento standard nemění požadavky týkající se plánů zaměstnaneckých požitků, stanovené příslušným mezinárodním nebo národním standardem upravujícím účtování a vykazování těchto plánů, ani požadavky týkající se licenčních dohod založených na objemu tržeb nebo výnosů z poskytování služeb, o nichž se účtuje podle IPSAS 9.

*Investice do ovládaných jednotek, přidružených jednotek a společného podnikání*

AG2. V některých případech účetní jednotka se strategickým záměrem investuje do kapitálových nástrojů emitovaných jinou účetní jednotkou s cílem vybudovat s touto účetní jednotkou dlouhodobý podnikatelský vztah. Investor nebo jednotka společného podnikání rozhodne, zda je pro takovou investici vhodná ekvivalenční metoda účtování na základě IPSAS 36. Pokud není ekvivalenční metoda vhodná, bude účetní jednotka účtovat o takové strategické investici v souladu s tímto standardem.

*Pojistné smlouvy*

AG3. Tento standard upravuje také účtování o finančních aktivech a finančních závazcích pojištěných, s výjimkou práv a povinností, které jsou z působnosti tohoto standardu vyloučeny ustanovením odstavce 2(e), protože vyplývají z pojistných smluv. Avšak účetní jednotka použije tento standard pro:

- smlouvy o finanční záruce, s výjimkou případů, kdy ručitel zvolí možnost účtovat tyto smlouvy jako pojistné smlouvy v souladu s IPSAS 28,
- deriváty vložené do pojistných smluv.

Účetní jednotka může, ale není povinna použít tento standard na jiné pojistné smlouvy zahrnující převod finančního rizika.

AG4. Smlouvy o finanční záruce mohou mít různou právní formu, může se jednat například o finanční záruku, akreditiv, smlouvu vázanou na selhání dlužníka nebo o pojistnou smlouvu. Způsob, jímž se o nich bude účtovat, nezávisí na jejich právní formě. Níže uvádíme příklady správného účtování o těchto smlouvách (viz odstavec 2(e)):

- (a) i když smlouva o finanční záruce splňuje definici pojistné smlouvy, je-li přenesené riziko významné, bude o ní ručitel účtovat v souladu s tímto standardem. Nicméně účetní jednotka si může za určitých

okolností zvolit, že smlouvy o finanční záruce bude účtovat podle IPSAS 28 jako pojistné smlouvy finančních nástrojů, pokud ručitel již dříve přijal účetní zásadu, v souladu s níž se smlouvy o finanční záruce účtují jako smlouvy pojistné a použil při jejich účtování postupy platné pro pojistné smlouvy. V takovém případě si může zvolit, použije-li pro tyto smlouvy o finanční záruce tento standard nebo příslušný mezinárodní nebo národní standard upravující pojistné smlouvy. Pokud ručitel použije tento standard, v souladu s odstavcem 45 je povinen smlouvu o finanční záruce prvotně uznat v reálné hodnotě. Pokud smlouva o finanční záruce byla poskytnuta nespřízně 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 oceněna reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku nebo pokud neplatí odstavce 31–39 a AG62–AG67 (pokud převod finančního aktiva nespĺňuje podmínky pro oduznání nebo se uplatní metoda trvající angažovanosti), ručitel ji ocení:

- (i) částkou určenou v souladu s IPSAS 19,
  - (ii) prvotně uznanou částkou, sníženou případně o kumulativní amortizaci uznanou v souladu s IPSAS 9 (viz odstavec 49(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 zaručeného aktiva v době splatnosti. Příkladem takové záruky je smlouva vyžadující úhradu v případě, že úvěrový rating nebo úvěrový index dlužníka poklesne pod určitou hranici. Takové záruky nejsou smlouvami o finanční záruce, jak je definuje tento standard, a nejsou pojistnými smlouvami. Takové záruky jsou deriváty a ručitel pro ně použije tento standard,
- (c) pokud byla smlouva o finanční záruce vydána v souvislosti s prodejem zboží, ručitel použije při určení okamžiku uznání výnosu ze záruky a z prodeje zboží IPSAS 9.

AG5. 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 nejsou pojistnými smlouvami, patří do působnosti tohoto standardu.

#### *Práva a povinnosti vyplývající z nesměnných výnosových transakcí*

AG6. Práva a povinnosti (aktiva a závazky) mohou vzniknout i na základě nesměnných výnosových transakcí. Účetní jednotka může například

obdržet peněžní prostředky na provozování některých svých činností od vícestranné agentury. Jsou-li pro tyto činnosti stanoveny nějaké podmínky, účetní jednotka současně uzná aktivum a závazek. Pokud je dané aktivum finančním aktivem, uzná se v souladu s IPSAS 23 a prvotně se ocení v souladu s IPSAS 23 a v souladu s tímto standardem. Závazek, který účetní jednotka prvotně uzná z titulu podmínek stanovených pro užívání daného aktiva, nespadá do působnosti tohoto standardu a uznává se v souladu s IPSAS 23. Pokud následně po prvotním uznání okolnosti ukazují na to, že již není správné uznávat závazek v souladu s IPSAS 23, účetní jednotka zváží, zda by měla uznat finanční závazek v souladu s tímto standardem. Jiné závazky, které mohou vzniknout z nesměnných výnosových transakcí, se uznávají a oceňují v souladu s tímto standardem v případě, že splňují definici finančního závazku podle IPSAS 28.

### **Definice (odstavce 9 a 10)**

*Zařazení do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku*

- AG7. Odstavec 10 tohoto standardu umožňuje účetním jednotkám zařadit finanční aktivum, finanční závazek nebo skupinu finančních nástrojů (finančních aktiv, finančních závazků nebo obojí) do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku za předpokladu, že takové ocenění povede ke spolehlivějším informacím.
- AG8. Rozhodnutí účetní jednotky zařadit finanční aktivum nebo finanční závazek do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku je obdobné jako výběr účetních pravidel (ačkoliv na rozdíl od výběru účetních pravidel není nutno konzistentní použití pro všechny obdobné transakce). Když má účetní jednotka takovou možnost volby, odstavec 17(b) IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby* požaduje, aby vybrané zásady poskytovaly důvěryhodné informace s větší vypovídací schopností o dopadech operací, jiných událostí a okolností na finanční situaci, finanční výkonnost nebo peněžní toky účetní jednotky. V případě zařazení do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku stanoví odstavec 10 dvě okolnosti, za nichž bude požadavek větší vypovídací schopnosti splněn. V souladu s tím musí účetní jednotka, která chce zvolit takové zařazení podle odstavce 10 prokázat, že splňuje jednu nebo obě podmínky.

### **Odstavec 10(b) (i): zařazení vylučuje nebo výrazně omezuje nejednotnost v oblasti oceňování nebo uznávání, která by jinak vznikla**

- AG9. Podle IPSAS 29 jsou oceňování finančních aktiv nebo finančních závazků a klasifikace uznaných změn jejich reálné hodnoty určeny klasifikací položky a tím, zda je položka součástí určeného zajišťovacího vztahu. Tyto požadavky mohou vést k nejednotnosti v oblasti oceňování nebo uznávání (někdy označované jako „účetní neshoda“), když by například bylo finanční aktivum namísto zařazení do kategorie v reálné hodnotě

do přebytku nebo schodku určeno jako realizovatelné (kdy je většina změn reálné hodnoty uznána přímo do čistých aktiv/jmění) a závazek, který by účetní jednotka považovala za související, by byl oceněn naběhlou hodnotou (kdy se změny reálné hodnoty neuznávají). Za těchto okolností může účetní jednotka dospět k závěru, že by její účetní závěrka poskytovala mnohem spolehlivější údaje, pokud by jak aktivum, tak závazek byly v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku.

AG10. Za jakých okolností by tato podmínka mohla být splněna, ukazují následující příklady. Ve všech případech může účetní jednotka použít k zařazení finančních aktiv nebo finančních závazků do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku tuto okolnost, pouze pokud splňuje zásadu v odstavci 10(b)(i):

- (a) účetní jednotka má závazky, jejichž peněžní toky jsou smluvně založené na výkonnosti aktiv, která by jinak byla klasifikována jako realizovatelná. Pojistitel má například závazky obsahující prvky dobrovolné spoluúčasti, jejichž ekonomický prospěch je založen na realizovaných nebo nerealizovaných investičních výnosech specifikovaného portfolia aktiv pojistitele. Pokud ocenění těchto závazků odráží současné tržní ceny, klasifikace těchto aktiv do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku znamená, že změny reálné hodnoty finančních aktiv se uznávají do přebytku nebo schodku ve stejném období jako související změny v hodnotě závazků,
- (b) účetní jednotka má závazky plynoucí z pojistných smluv, jejichž ocenění odráží aktuální informace, a finanční aktiva, která účetní jednotka považuje za související, jež by jinak byla klasifikována jako realizovatelná nebo oceněná naběhlou hodnotou,
- (c) účetní jednotka má finanční aktiva, finanční závazky nebo obojí, které sdílejí stejný druh rizika, jako například riziko úrokové sazby, z něž plynou opačné změny reálné hodnoty, které se obvykle navzájem eliminují. Ale jen některé z těchto nástrojů by byly v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku (tzn. jsou deriváty nebo jsou klasifikovány jako držené za účelem obchodování). Může se také stát, že požadavky zajišťovacího účetnictví nejsou splněny, například proto, že nejsou splněny požadavky na efektivitu v odstavci 98,
- (d) 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 eliminují, a účetní jednotka nespĺňuje požadavky pro zajišťovací účetnictví, protože žádný z těchto nástrojů není derivátem. Navíc

v důsledku toho, že není použito zajišťovací účetnictví, dochází k významné nejednotnosti při uznávání přínosů a újem. Například:

- (i) účetní jednotka financovala portfolio aktiv s pevnou sazbou, která by za jiných okolností byla klasifikována jako realizovatelná, vydáním dluhopisů s pevnou sazbou, jejichž změny reálné hodnoty se obvykle navzájem eliminují. Vykazování těchto aktiv i těchto dluhopisů v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku odstraní nejednotnost, která by jinak vznikla, pokud by aktiva byla oceněna reálnou hodnotou, jejíž změny by se účtovaly do čistých aktiv/jmění, zatímco dluhopisy by byly oceněny naběhlou hodnotou,
- (ii) účetní jednotka financovala specifickou skupinu úvěrů vydáním obchodovatelných dluhopisů, jejichž změny reálné hodnoty se obvykle navzájem eliminují. Pokud navíc účetní jednotka pravidelně nakupuje a prodává dluhopisy, ale zřídka nebo vůbec neobchoduje s úvěry, uznání jak úvěrů, tak dluhopisů v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku odstraní nejednotnost, která by jinak vznikla, pokud by byly obě položky oceněny naběhlou hodnotou a při každé zpětné koupi dluhopisu by byl uznán přínos nebo újma.

AG11. V případech podobných těm, které jsou popsány v předchozím odstavci, může zařazení finančních aktiv a finančních závazků, které by v opačném případě takto oceněny nebyly, při prvotním uznání do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku vyloučit nebo výrazně omezit nejednotnost v oblasti oceňování a uznávání a poskytnout informace s větší vypovídací schopností. Z praktických důvodů se účetní jednotka nemusí stát stranou všech těchto aktiv nebo závazků, které mohou způsobit nejednotnost v oblasti oceňování a uznávání, ve stejném okamžiku. Přiměřená prodleva je přípustná za předpokladu, že každá transakce je při prvotním uznání zařazena do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku a zároveň se očekává, že dojde ke všem zbývajícím transakcím.

AG12. Bylo by nepřijatelné zařadit pouze některé z finančních aktiv a finančních závazků do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, pokud by takový postup nevyloučil nebo výrazně neomezil nejednotnost a nevedl tak k větší vypovídací schopnosti informací. Bylo by však přijatelné zařadit pouze některá z mnoha podobných finančních aktiv nebo podobných závazků, pokud to povede k významnému omezení (a případně většímu omezení než jiný způsob zařazení) nejednotnosti. Například předpokládejme, že účetní jednotka má několik podobných finančních závazků v celkové hodnotě 100 MJ<sup>1</sup> a několik podobných finančních aktiv

<sup>1</sup> Peněžní částky jsou v tomto standardu uváděny v „měnových jednotkách“ (MJ).

v celkové hodnotě 50 MJ, ale jsou oceněny na jiném základě. Účetní jednotka může významným způsobem omezit oceňovací nejednotnost tím, že při prvotním uznání zatřídí všechna aktiva, ale jen některé závazky (například jednotlivé závazky s celkovou hodnou 45 MJ) do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku. Protože ale zatřídění do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku může být použito pouze pro finanční nástroj jako celek, účetní jednotka v tomto příkladu musí takto zatřídít jeden nebo více závazků v celém rozsahu. Nemůže zatřídít buď jen komponent závazku (např. změnu hodnoty vztahující se pouze k jednomu riziku, jako je změna referenční úrokové míry), nebo poměrnou část (např. procento) závazku.

**Odstavec 10(b)(ii): skupina finančních aktiv, finančních závazků nebo obou je řízena a její výkonnost je hodnocena na základě reálné hodnoty, v souladu se zdokumentovanou strategií řízení rizik nebo investiční strategií**

- AG13. Účetní jednotka může řídit a hodnotit výkonnost skupiny finančních aktiv, finančních závazků nebo obou takovým způsobem, že ocenění této skupiny v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku povede k informacím s větší vypovídací schopností. V tomto případě je kladen důraz na způsob, jakým účetní jednotka řídí a hodnotí výkonnost, spíše než na charakter finančních nástrojů.
- AG14. Za jakých okolností by tato podmínka mohla být splněna, ukazují následující příklady. Ve všech případech může účetní jednotka použít tuto okolnost k zařazení finančních aktiv nebo finančních závazků do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, pouze pokud splňuje zásadu v odstavci 10(b)(ii).
- (a) účetní jednotka je společnost rizikového kapitálu, podílový fond, unit trust nebo podobná jednotka, jejímž způsobem podnikání je investování do finančních aktiv s cílem profitovat z jejich celkových výnosů ve formě úroků, dividend nebo podobných výnosů k rozdělení a ze změn tržní hodnoty. IPSAS 36 umožňují, aby takové investice byly v souladu s tímto standardem oceněny reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku. Účetní jednotka může použít stejné účetní postupy na jiné investice řízené na základě celkových výnosů, u nichž je ale míra vlivu nedostatečná k tomu, aby spadaly pod IPSAS 36,
  - (b) účetní jednotka má finanční aktiva a finanční závazky, které sdílejí stejný druh rizika nebo více rizik a tato rizika jsou řízena a hodnocena na základě reálné hodnoty v souladu se zdokumentovanými postupy pro řízení aktiv a závazků. Příkladem by mohla být účetní jednotka, která vydala „strukturované produkty“ obsahující vícenásobné vložené deriváty a která řídí vyplývající

rizika na základě reálné hodnoty za použití kombinace derivátových a nederivátových finančních nástrojů. Podobným příkladem může být účetní jednotka, která sjedná úvěry s pevnou úrokovou sazbou a řídí vzniklé riziko referenční úrokové míry za použití kombinace derivátových a nederivátových finančních nástrojů,

- (c) účetní jednotka je pojistitel, který vlastní portfolio finančních aktiv, řídí toto portfolio s cílem maximalizovat jeho celkový výnos (tj. úrok nebo dividendy a změny tržní hodnoty) a hodnotí svou výkonnost na tomto základě. Toto portfolio může být drženo k zajištění různých specifických závazků, čistých aktiv/jmění nebo obojího. Pokud je portfolio drženo k zajištění specifických závazků, může být podmínka odstavce 10(b)(ii) u těchto aktiv splněna bez ohledu na to, zda pojistitel současně řídí a hodnotí závazky na základě reálné hodnoty. Podmínka odstavce 10(b)(ii) může být také splněna, pokud cílem pojistitele je maximalizovat celkové výnosy z aktiv v dlouhodobém horizontu, i když částky placené zúčastněným smluvním stranám závisí na jiných faktorech, jako je výše realizovaných zisků v kratším období (například rok), nebo jsou předmětem vlastního uvážení pojistitele.

- AG15. Jak je výše zmíněno, tato podmínka závisí na způsobu, jakým účetní jednotka řídí a hodnotí výkonnost příslušné skupiny finančních nástrojů. V souladu s tím (v závislosti na požadavcích na zatřídění při prvotním uznání) účetní jednotka, která zařazuje na základě této podmínky finanční nástroje do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, tímto způsobem zařadí všechny finanční nástroje, které jsou řízeny a hodnoceny společně a u nichž je možnost volby.
- AG16. Dokumentace strategie účetní jednotky nemusí být rozsáhlá, ale měla by dostatečně prokazovat soulad s odstavcem 10(b)(ii). Taková dokumentace není požadována pro každou jednotlivou položku, ale může být zpracována pro jednotlivá portfolia. Pokud například systém řízení výkonnosti účetní jednotky (schválený jejími klíčovými řídicími pracovníky) jasně prokazuje, že jeho výkonnost je hodnocena na základě celkových výnosů, není potřebná žádná další dokumentace, která by prokazovala soulad s odstavcem 10(b)(ii).

### *Efektivní úroková míra*

- AG17. V některých případech jsou finanční aktiva získána s výraznou slevou zohledňující vzniklé úvěrové ztráty. Při kalkulaci efektivní úrokové míry zahrnují účetní jednotky do odhadovaných peněžních toků tyto vzniklé úvěrové ztráty.
- AG18. Při aplikaci metody efektivní úrokové míry účetní jednotka obvykle umožňuje v průběhu předpokládané životnosti nástroje veškeré poplatky,

placené i přijaté úroky, transakční náklady a jiné prémie nebo diskonty obsažené v kalkulaci efektivní úrokové míry. Pokud je však období, ke kterému se vztahují poplatky, placené i přijaté úroky, transakční náklady, prémie a diskonty, kratší, pak se použije toto období. To nastane v případě, že proměnná, ke které se vztahují poplatky, placené nebo přijaté úroky, transakční náklady, prémie nebo diskonty, je fixována podle aktuální tržní úrokové míry před ukončením předpokládané životnosti nástroje. V takovém případě se nástroj bude odepisovat do data příští fixace. Pokud například prémie nebo diskont na finanční nástroj s proměnlivou úrokovou mírou zohledňují úrok, který se v nástroji akumuluje od doby poslední platby, nebo pokud zohledňují změny v tržních mírách od doby, kdy se proměnlivá úroková míra upravila na tržní úroveň, budou umořovány do data příští úpravy proměnlivého úroku na tržní úroveň. Je to proto, že prémie nebo diskont se vztahuje k období do příštího data úpravy úroku, protože k tomuto datu je proměnná, ke které se vztahuje prémie nebo diskont (tzn. úroková míra), upravena na tržní úroveň. Pokud je však prémie nebo diskont důsledkem změny úrokového rozpětí oproti proměnlivé úrokové míře u daného nástroje nebo důsledkem jiných proměnných, které nejsou upraveny na tržní úroveň, pak je nástroj umořován po dobu své předpokládané životnosti.

- AG19. U finančních aktiv a finančních závazků s proměnlivou úrokovou mírou mění efektivní úrokovou míru periodické přepočty peněžních toků s cílem zohlednit pohyby tržních úrokových sazeb. Pokud jsou finanční aktiva nebo finanční závazky s proměnlivou úrokovou mírou prvotně uznány v částce rovnající se jistinné pohledávce nebo závazku při splatnosti, nemá obyčejně přepočet budoucích úrokových plateb na účetní hodnotu aktiva nebo závazku podstatný účinek.
- AG20. Pokud účetní jednotka zreviduje své odhady plateb nebo příjmů, musí upravit účetní hodnotu finančního aktiva nebo finančního závazku (nebo skupiny finančních nástrojů), aby zohlednila skutečné a revidované odhadované peněžní toky. Účetní jednotka vypočítá novou účetní hodnotu přepočtem současné hodnoty odhadovaných budoucích peněžních toků při původní efektivní úrokové míře finančního nástroje nebo případně při revidované efektivní úrokové míře vypočtené v souladu s odstavcem 103. Úprava se uzná do přebytku nebo schodku jako výnos nebo náklad. Pokud se finanční aktivum reklasifikuje v souladu s odstavcem 55, 57 nebo 58 a účetní jednotka následně zvýší své odhady budoucích peněžních příjmů v důsledku zvýšené dobytosti uvedených peněžních příjmů, uzná se dopad uvedeného zvýšení jakožto úprava efektivní úrokové míry ode dne změny v odhadu, a nikoli jako úprava účetní hodnoty aktiva ke dni změny v odhadu.



*Deriváty*

- AG21. Typickými příklady derivátů jsou futures a forwardové, swapové a opční smlouvy. Derivát má obvykle určitou jmenovitou hodnotu, která je vyjádřena částkou měny, počtem akcií, počtem hmotnostních nebo objemových jednotek nebo jinými jednotkami definovanými smlouvou. Povinností držitele nebo upisovatele derivátového nástroje však není investovat nebo přijmout při uzavření smlouvy tuto jmenovitou hodnotu. Také však může být na základě derivátu požadována pevná platba nebo platba částky, která se může měnit (ale ne úměrně se změnou podkladové proměnné) v souvislosti s nějakou budoucí událostí, která se nevztahuje k jmenovité hodnotě. Například smlouva může požadovat částku ve výši 1 000 MJ<sup>2</sup> v případě, že se šestiměsíční úroková sazba mezibankovního trhu zvýší o 100 základních bodů. Taková smlouva je derivátem i přesto, že jmenovitá hodnota není specifikována.
- AG22. Definice derivátu v tomto standardu zahrnuje smlouvy, které jsou vypořádány brutto při dodání podkladové proměnné (např. forwardová smlouva o koupi dluhového nástroje s pevnou úrokovou mírou). Účetní jednotka může mít smlouvu o koupi nebo prodeji nefinanční položky, která může být vypořádána v čisté částce v penězích nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů (např. smlouva o koupi nebo prodeji komodity k určitému datu v budoucnosti za pevnou cenu). Taková smlouva patří do působnosti tohoto standardu, s výjimkou případů, kdy účetní jednotka takovou smlouvu uzavřela kvůli přijetí nebo dodání nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání (viz odstavce 4–6).
- AG23. Jednou z definičních charakteristik derivátu je, že jeho počáteční čistá investice je menší, než je požadováno u jiných typů smluv, u kterých se očekává podobná odezva na změny tržních faktorů. Opční smlouva odpovídá definici, protože prémie je menší než investice, která je požadována k získání podkladového finančního nástroje, se kterým je opce propojena. Měnový swap, který vyžaduje počáteční směnu různých měn stejné reálné hodnoty, odpovídá definici, protože má nulovou čistou počáteční investici.
- AG24. Koupě nebo prodej s obvyklým termínem dodání dávají vzniknout závazku pevné ceny mezi datem obchodu a datem vypořádání, což odpovídá definici derivátu. Avšak vzhledem ke krátkému trvání závazku se taková smlouva neuznává jako derivátový finanční nástroj. V souladu s tímto standardem se pro smlouvy s obvyklým termínem dodání používá zvláštní způsob účtování (viz odstavce 40 a AG68–AG71).

---

<sup>2</sup> Peněžní částky jsou v tomto standardu uváděny v „měnových jednotkách“ (MJ).

AG25. V definici derivátu se říká, že pokud podkladová proměnná nemá finanční charakter, nesmí být specifická pro některou ze smluvních stran. Taková proměnná zahrnuje koeficient ztrát při zemětřesení v určité oblasti nebo teplotní index v určitém městě. Příkladem nefinanční proměnné specifické pro smluvní stranu je požár, který poškodí nebo zničí majetek jedné smluvní strany. Změna reálné hodnoty nefinančního aktiva je specifická pro jeho vlastníka, pokud reálná hodnota odráží nejen změnu tržní ceny takového aktiva (tj. finanční proměnnou), ale také podmínky specifické pro nefinanční aktivum (tj. nefinanční proměnnou). Například pokud je ručitel v souvislosti se zárukou za zbytkovou hodnotu automobilu vystaven riziku změn fyzického stavu vozidla, je změna zbytkové hodnoty pro majitele vozidla specifická.

#### *Transakční náklady*

AG26. Transakční náklady zahrnují poplatky a provize 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 naproti tomu nezahrnují prémie nebo diskonty, náklady na financování, interní správní náklady nebo náklady na držbu.

#### *Finanční aktiva a finanční závazky určené k obchodování*

AG27. Obchodování většinou odráží aktivní a časté koupě a prodeje a finanční nástroje držené za účelem obchodování jsou většinou používány s cílem generování zisku z krátkodobé fluktuace ceny nebo marže obchodníka.

AG28. Finanční závazky určené k obchodování zahrnují:

- (a) derivátové závazky, které nejsou vykázány jako zajišťovací nástroje,
- (b) závazky dodat finanční aktiva půjčená krátkým prodávajícím (tzn. účetní jednotkou, která prodá půjčená finanční aktiva, jež dosud nevlastní),
- (c) finanční závazky, které vznikly se záměrem jejich zpětné koupě v brzké době (např. 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 vykazovalo známky obchodování.

Skutečnost, že závazek je používán k financování obchodních aktivit, ještě neznamená, že se jedná o závazek určený k obchodování.

*Investice držené do splatnosti*

- AG29. Účetní jednotka nemá v úmyslu držet investici do finančního aktiva s pevnou splatností až do jeho splatnosti, pokud:
- zamýšlí držet finanční aktivum po dobu neurčitou,
  - je připravena prodat finanční aktivum (a to nikoliv v případě, který je naprosto výjimečný a který účetní jednotka nemohla předpokládat) v reakci na změny tržní úrokové sazby, na změny tržních rizik, z důvodu potřeby likvidních prostředků, kvůli změnám v dostupnosti nebo výnosech alternativních investic, kvůli změnám ve finančních zdrojích a podmínkách jejich poskytování nebo kvůli změnám týkajícím se měnového rizika, nebo
  - emitent má právo vypořádat finanční aktivum částkou, která je výrazně nižší než jeho naběhlá hodnota.
- AG30. Dluhový nástroj s proměnlivou úrokovou mírou může splňovat kritéria pro investici drženou do splatnosti. Kapitálové nástroje nelze zařadit jako investice držené do splatnosti, a to buď proto, že mají neomezenou dobu splatnosti (jako např. kmenové akcie), nebo proto, že částky, které držitelé plynou, se mohou lišit způsobem, který není předem stanoven (např. akciové opce, opční poukázky a podobná práva). S ohledem na definici investic držných do splatnosti jsou pevná nebo stanovitelná platba a pevný termín splatnosti dány smlouvou, která držitelé cenného papíru definuje výši plateb a termín jejich splatnosti, jako například splátky úroků a jistiny. Výrazné riziko nesplacení nevyklučuje zařazení finančního aktiva do kategorie aktiv držných do splatnosti, pokud jsou jeho smluvní platby fixovány nebo určitelné a jsou splněna ostatní kritéria této klasifikace. Pokud však věčný dluhový nástroj zajišťuje úrokové platby po dobu neurčitou, není jej možné zařadit do kategorie investic držných do splatnosti, protože nemá žádnou splatnost.
- AG31. Finanční aktivum, které je svolatelné emitentem, splňuje kritéria pro investici drženou do splatnosti v případě, že jeho držitel má v úmyslu držet toto aktivum až do uplatnění kupní opce nebo až do jeho splatnosti. Další podmínkou je, že držitel získá zpět téměř celou naběhlou hodnotu aktiva. Kupní opce emitenta, pokud je realizována, pouze zkrátí splatnost takového aktiva. Pokud však při uplatnění kupní opce držitel finančního aktiva nezíská zpět celou jeho naběhlou hodnotu, nemůže být takové finanční aktivum klasifikováno jako držené do splatnosti. Při posuzování návratnosti naběhlé hodnoty finančního aktiva musí účetní jednotka zohlednit i vyplacenou prémii a aktivované transakční náklady.
- AG32. Finanční aktivum s prodejní opcí (tzn. držitel má právo požadovat, aby emitent vypořádal finanční aktivum před splatností) nemůže být klasifikováno jako investice držená do splatnosti, protože platba za prodejní

opci ve finančním aktivu je v rozporu se záměrem držet finanční aktivum do splatnosti.

- AG33. Pro většinu finančních aktiv je reálná hodnota vhodnějším způsobem ocenění než naběhlá hodnota. Investice držené do splatnosti představují výjimku, kterou je však možné využít pouze v případě, že účetní jednotka má v úmyslu držet investice do splatnosti. Pokud kroky podniknuté účetní jednotkou zpochybní její záměr a schopnost držet takovou investici do splatnosti, ustanovení odstavce 10 znemožní na přiměřenou dobu tuto výjimku uplatnit.
- AG34. Velmi málo pravděpodobný katastrofický scénář typu „útoků“ klientů na banku či podobné situace v případě pojišťovny nemůže účetní jednotka předvídat při rozhodování o svém záměru a schopnosti držet investici do splatnosti.
- AG35. Prodeje před splatností mohou splnit podmínku odstavce 10 – a tedy nezpochybnit záměr účetní jednotky držet ostatní investice do splatnosti – lze-li je přičíst některému z následujících bodů:
- (a) významné zhoršení úvěrové bonity emitenta. Například prodej, který následuje po snížení úvěrového ratingu provedeného externí ratingovou agenturou, nutně nezpochybní záměr účetní jednotky držet jiné investice do splatnosti. Podmínkou však je, aby snížení úvěrového ratingu svědčilo o významném zhoršení úvěrové bonity emitenta oproti jeho úvěrovému ratingu při prvotním uznání. Podobně také pokud účetní jednotka používá pro posouzení rizik interní rating, jeho změny mu budou sloužit k identifikaci těch emitentů, u nichž došlo k významnému zhoršení úvěrové bonity za předpokladu, že interní klasifikace je konzistentním, spolehlivým a objektivním nástrojem pro oceňování úvěrové kvality emitentů. Je-li zřejmé, že finanční aktivum je znehodnoceno (viz odstavce 67 a 68), považuje se často zhoršení úvěrové bonity za výrazné,
  - (b) změna daňových zákonů, která ruší nebo významně omezuje vynětí úroků z investice držené do splatnosti z předmětu daně (ale nikoliv změna daňových zákonů týkající se daňových sazeb pro úrokové výnosy),
  - (c) významná transakce, jejímž předmětem je kombinace účetních jednotek nebo prodej (například prodej segmentu), v souvislosti s níž je nutné uskutečnit prodej nebo převod investic držných do splatnosti, aby si účetní jednotka zachovala stávající míru úrokového rizika či aby dodržela zásady řízení úvěrového rizika (kombinace sama o sobě sice je událostí, nad níž má účetní jednotka kontrolu, u změn v investičním portfoliu, jejichž cílem je udržet stávající úrokové riziko či dodržovat zásady řízení úvěrového rizika, se však může spíše jednat o reakci na vnější podmínky),

- (d) změna legislativních požadavků, která zásadním způsobem ovlivní to, co se považuje za povolenou investici, resp. za její maximální objem, v důsledku čehož je účetní jednotka nucena investici drženou do splatnosti prodat,
  - (e) výrazný nárůst regulačních kapitálových požadavků pro určité odvětví ekonomiky, které motivují účetní jednotku ke snižování stavu finančních nástrojů prodejem investic držených do splatnosti,
  - (f) významné zvýšení rizikových vah investic držených do splatnosti, které se používají pro výpočet kapitálové přiměřenosti.
- AG36. Účetní jednotka nemá zjevnou schopnost držet investici do finančního aktiva s pevnou splatností až do jeho splatnosti, pokud:
- (a) nemá finanční zdroje, aby investici dále financovala až do její splatnosti, nebo
  - (b) podléhá právním nebo jiným omezením, která mohou zmařit její záměr držet finanční aktivum do splatnosti. (Emitentova kupní opce však nutně nezmaří záměr účetní jednotky držet finanční aktivum do splatnosti, viz odstavec AG31.)
- AG37. Okolnosti jiné než ty, jež jsou popsány v odstavcích AG29–AG36, mohou naznačovat, že jednotka nemá pozitivní záměr či schopnost držet investici až do splatnosti.
- AG38. Účetní jednotka posuzuje svůj záměr a schopnost držet investici klasifikovanou jako drženou do splatnosti až do její splatnosti nejen při prvotním uznání příslušných finančních aktiv, ale vždy ke konci účetního období.

### *Úvěry a jiné pohledávky*

- AG39. Definici úvěrů a jiných pohledávek mohou potenciálně splňovat veškerá nederivátová finanční aktiva s pevnou nebo stanovitelnou splatností (včetně poskytnutých úvěrů, pohledávek, investic do dluhových nástrojů a vkladů držených v bankách). Avšak finanční aktivum, které je kotováno na aktivním trhu (jako např. kotovaný dluhový nástroj, viz odstavec AG103), není možné do kategorie úvěrů a jiných pohledávek zařadit. Finanční aktiva, která nevyhovují definici úvěrů a jiných pohledávek, mohou být klasifikována jako investice držené do splatnosti, pokud splní podmínky této klasifikace (viz odstavce 10 a AG29–AG38). Účetní jednotka může při prvotním uznání zařadit každé finanční aktivum, které by jinak bylo klasifikováno jako úvěr nebo jiná pohledávka, do kategorie finančních aktiv v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku nebo do kategorie realizovatelných finančních aktiv.

**Vložené deriváty (odstavce 11–13)**

- AG40. Pokud hostitelská smlouva nemá stanovenou splatnost a představuje zbytkový podíl na čistých aktivech účetní jednotky, pak bude mít stejné ekonomické rysy a rizika jako kapitálový nástroj a vložený derivát by musel mít rysy čistých aktiv/jmění téže účetní jednotky, aby mohl být posouzen jako úzce související s hostitelskou smlouvou. Pokud hostitelská smlouva není kapitálovým nástrojem a splňuje definici finančního nástroje, pak její ekonomické rysy a rizika jsou stejné jako ekonomické rysy a rizika dluhového nástroje.
- AG41. Vložený neopční derivát (jako např. vložený forward nebo swap) se od hostitelské smlouvy odděluje na základě stanovených nebo implikovaných významných podmínek tak, aby byla jeho reálná hodnota při prvotním uznání nulová. Vložený derivát na bázi opce (jako např. vložená opce kupní, prodejní, cap, floor nebo swaption) je oddělený od své hostitelské smlouvy na základě stanovených podmínek opčního komponentu. Počáteční účetní hodnotou hostitelského nástroje je zbytková hodnota po oddělení vloženého derivátu.
- AG42. Vícenásobné deriváty vložené do jednoho finančního nástroje se obecně účtují jako jeden složený derivát. Vložené deriváty, které jsou však klasifikovány jako kapitálové nástroje (viz IPSAS 28), jsou vykazovány zvláště od těch, které jsou klasifikovány jako aktiva a závazky. Má-li navíc nástroj více než jeden vložený derivát a tyto deriváty se vztahují k různým mírám rizika a jsou snadno oddělitelné a vzájemně nezávislé, jsou tyto deriváty vykazovány odděleně.
- AG43. Níže uvádíme příklady, kdy ekonomické rysy vloženého derivátu a rizika s ním spojená nesouvisí úzce s ekonomickými rysy hostitelské smlouvy, ani s riziky s ní spojenými (odstavec 12(a)). Za předpokladu, že jsou splněny i podmínky definované v odstavci 12(b) a (c), bude v souladu s tímto standardem účetní jednotka v těchto případech o vloženém derivátu účtovat odděleně od hostitelské smlouvy:
- (a) prodejní opce vložená do nástroje, která umožňuje držiteli požadovat po emitentovi, aby nástroj koupil zpět za peněžní částku nebo jiná aktiva, a jejíž hodnota se mění v závislosti na změně ceny akcií nebo komodity nebo v závislosti na kapitálovém nebo komoditním indexu, úzce nesouvisí s hostitelským dluhovým nástrojem,
  - (b) kupní opce vložená do kapitálového nástroje, která umožňuje emitentovi opětovně získat tento kapitálový nástroj za danou cenu, z pohledu držitele úzce nesouvisí s hostitelským kapitálovým nástrojem (z pohledu emitenta je kupní opce kapitálovým nástrojem za předpokladu, že splňuje podmínky této klasifikace podle IPSAS 28, v kterémžto případě je vyloučena z rozsahu působnosti tohoto standardu),

- (c) opce nebo automatické ustanovení týkající se prodloužení splatnosti dluhového nástroje úzce nesouvisí s hostitelskou úvěrovou smlouvou, pokud souběžně s prodloužením splatnosti nedochází k úpravě úrokové sazby přibližně na aktuální tržní úroveň. Pokud účetní jednotka vydá dluhový nástroj a držitel tohoto dluhového nástroje k němu prodá kupní opci určenou třetí straně, pak emitent považuje kupní opci za faktor, který prodlužuje splatnost dluhového nástroje za předpokladu, že emitent může být v důsledku uplatnění kupní opce požádán, aby se podílel na opětovném uvedení dluhového nástroje na trh (nebo tomuto uvedení napomohl),
- (d) úroky nebo splátky jistiny vázané na kapitálový index a vložené do hostitelského dluhového nástroje nebo pojistné smlouvy – jimiž se výše úroku nebo jistiny přepočítává podle indexu kapitálového nástroje – úzce nesouvisí s hostitelským nástrojem, protože rizika vlastní hostitelskému nástroji a vloženému derivátu jsou různá,
- (e) úroky nebo splátky jistiny 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. ropy) – úzce nesouvisí s hostitelským nástrojem, protože rizika vlastní hostitelskému nástroji a vloženému derivátu jsou různá,
- (f) konverzní opce vložená do konvertibilního dluhového nástroje úzce nesouvisí – z pohledu držitele nástroje – s hostitelským dluhovým nástrojem (z pohledu emitenta je konverzní opce kapitálovým nástrojem a nespadá do působnosti tohoto standardu za předpokladu, že splňuje podmínky definované pro kapitálové nástroje v IPSAS 28),
- (g) kupní nebo prodejní opce nebo opce předčasného splacení vložená do hostitelského dluhového nástroje nebo do hostitelské pojistné smlouvy úzce nesouvisí s hostitelským nástrojem, pokud se realizační cena opce ke každému dni uplatnění opce přibližně nerovná naběhlé hodnotě hostitelského dluhového nástroje nebo účetní hodnotě hostitelské pojistné smlouvy. Z hlediska emitenta konvertibilního dluhového nástroje s vloženou kupní nebo prodejní opcí se posouzení toho, zda kupní nebo prodejní opce úzce souvisí s hostitelským dluhovým nástrojem, provádí před oddělením složky čistých aktiv/jmění podle IPSAS 28,
- (h) úvěrové deriváty, které jsou vloženy do hostitelského dluhového nástroje a které jedné ze stran („příjemci“) umožňují převést úvěrové riziko související s daným referenčním aktivem, ať už je tato strana ve skutečnosti vlastní, či nikoliv, na jinou stranu (na „ručitele“), úzce nesouvisí s hostitelským dluhovým nástrojem. Tyto úvěrové

deriváty umožňují ručiteli převzít na sebe úvěrové riziko související s daným aktivem bez jeho koupě.

- AG44. Příkladem hybridního nástroje je finanční nástroj, který dává držiteli právo odprodat finanční nástroj zpět emitentovi směnou za peněžní částku nebo za jiná finanční aktiva, jejichž hodnota bude záviset na změně kapitálového nebo komoditního indexu, který může vzrůst anebo poklesnout (nástroj s prodejní opcí). Pokud emitent nástroj s prodejní opcí při prvotním uznání nezařadí do kategorie finančních závazků oceňovaných reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku, musí vložený derivát (tzn. indexované jistinné platby) podle odstavce 12 oddělit, protože hostitelská smlouva je dluhovým nástrojem podle odstavce AG40 a indexovaná jistinná platba podle odstavce AG43(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.
- AG45. V případě nástroje s prodejní opcí, který může být kdykoli prodán zpět za peněžní ekvivalent poměrného podílu na čisté hodnotě aktiv účetní jednotky (příkladem mohou být podíly v otevřeném investičním fondu nebo investiční produkty, u nichž je výše plnění vázána na hodnotu podílové jednotky) je důsledkem oddělení vloženého derivátu a účtování o každém komponentu to, že se kombinovaný nástroj ocení částkou, která je splatná ke konci účetního období v případě, že držitel uplatní své právo prodat nástroj zpět emitentovi.
- AG46. Ekonomické rysy vloženého derivátu a rizika s ním spojená souvisejí úzce s ekonomickými rysy hostitelské smlouvy a s riziky s ní spojenými v níže uvedených případech. V těchto případech nebude účetní jednotka účtovat o vloženém derivátu odděleně od hostitelské smlouvy:
- vložený derivát, v němž podstatnou roli hraje úroková míra nebo index úrokové míry, který může změnit výši úroku, jenž by jinak byl placen nebo získán z úročeného hostitelského dluhového nástroje, úzce souvisí s hostitelským nástrojem, pokud kombinovaný nástroj nemůže být vyrovnán tak, že by držitel nezískal zpět v podstatě celou svou uznanou investici, nebo že by vložený derivát nejméně zdvojnásobil držitelovu počáteční míru návratnosti z hostitelské smlouvy a měl za následek míru návratnosti, která je nejméně dvojnásobná ve srovnání s tržní mírou, která by byla dosažena u smlouvy se stejnými podmínkami, jako má hostitelská smlouva,
  - vložená minimální nebo maximální úroková míra dluhového nástroje úzce souvisí s hostitelským dluhovým nástrojem, pokud maximální úroková míra je stejná nebo vyšší než míra tržní a pokud minimální úroková míra je stejná nebo nižší než míra tržní při emisi nástroje, a pokud se u vývoje maximální ani minimální úrokové míry



neuplatňuje pákový efekt. Stejně tak ustanovení obsažená ve smlouvě o koupi nebo prodeji aktiva (např. komodity), která určují maximální a minimální cenu, jež bude zaplacená nebo získána za aktivum, úzce souvisejí s hostitelskou smlouvou, pokud jak maximální, tak i minimální cena byly od počátku mimo peníze („out of the money“) a neuplatňuje se u nich pákový efekt,

- (c) vložený měnový derivát, který poskytuje platbu jistiny nebo úroku v cizí měně a je vložený do hostitelského dluhového nástroje (např. do duální měnové obligace), úzce souvisí s hostitelským dluhovým nástrojem. Tento derivát se neodděluje od hostitelského nástroje, protože podle IPSAS 4 je třeba uznat kurzové zisky a ztráty z celé peněžní položky do přebytku nebo schodku,
- (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),
  - (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 transakcích nebo v zahraničním obchodě),
- (e) vložená opce předčasného splacení, která je vložena do složky týkající se buď pouze úroků, nebo pouze jistiny, úzce souvisí s hostitelskou smlouvou za předpokladu, že hostitelská smlouva
  - i) původně vznikla v důsledku oddělení práva na peněžní toky plynoucí z finančního nástroje, jenž neobsahoval vložený derivát, a
  - ii) neobsahuje žádné podmínky, které nebyly zakotveny již v původním hostitelském dluhovém nástroji,
- (f) vložený derivát u smluv o pronájmu úzce souvisí s hostitelskou smlouvou, pokud je
  - i) indexem odrážejícím inflaci, jako je např. index splátek pronájmu v poměru k indexu spotřebitelských cen (za předpokladu, že pronájem není financován třetí stranou, a pokud index odráží inflaci ekonomiky, v níž daná účetní jednotka působí),

- ii) podmíněná část nájemného na základě souvisejících tržeb  
a iii) podmíněná část nájemného na základě měnící se úrokové míry,
- (g) prvek, který výši plnění váže na hodnotu podílové jednotky („unit-linking feature“) a který je vložený do hostitelského nástroje nebo hostitelské pojistné smlouvy, úzce souvisí s hostitelským nástrojem nebo hostitelskou smlouvou, pokud platby vázané na podílovou jednotku jsou oceněny její současnou hodnotou, která odráží reálnou hodnotu aktiv fondu. „Unit-linking feature“ je smluvní podmínka, která výši plnění váže na hodnotu podílových jednotek interního nebo externího investičního fondu,
- (h) derivát vložený do pojistné smlouvy s touto hostitelskou smlouvou úzce souvisí, pokud vložený derivát a hostitelská pojistná smlouva jsou na sobě vzájemně natolik závislé, že účetní jednotka nemůže vložený derivát ocenit samostatně (tj. odděleně od hostitelské smlouvy).

#### *Nástroje obsahující vložené deriváty*

- AG47. Pokud účetní jednotka přistoupí k hybridnímu (kombinovanému) nástroji, který obsahuje jeden nebo více vložených derivátů, je podle odstavce 12 povinna identifikovat takový vložený derivát, ověřit, zda je nutné jej oddělit od hostitelské smlouvy, a u těch, které je třeba oddělit, ocenit derivát v reálné hodnotě jak při prvotním uznání, tak následně. Tyto požadavky mohou být komplexnější nebo mohou přinášet méně spolehlivé ocenění, než kdyby byl celý nástroj oceněn v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku. Z tohoto důvodu umožňuje tento standard, aby byl celý nástroj oceněn v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku.
- AG48. Takové zařazení může být použito, ať už odstavec 12 požaduje oddělení vloženého derivátu od hostitelské smlouvy nebo takové oddělení zakazuje. Odstavec 13 by však nebyl dostatečným důvodem k zařazení hybridního (kombinovaného) nástroje do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku v případech uvedených v odstavci 12(a) a (b), protože by takový postup nevedl ke snížení komplexnosti nebo zvýšení spolehlivosti.

#### **Uznání a oduznání (odstavce 16–44)**

##### *Prvotní uznání (odstavec 16)*

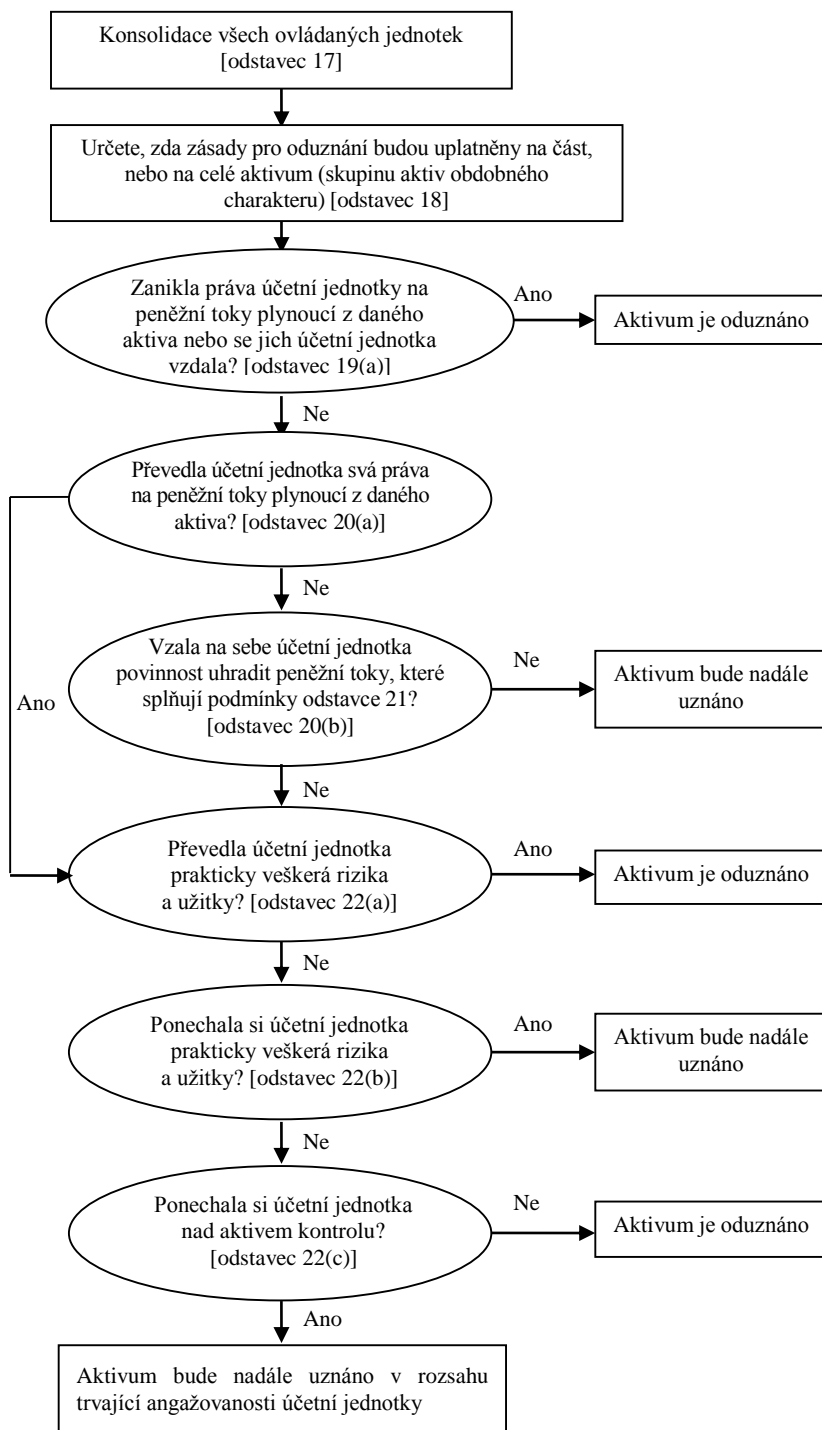
- AG49. Na základě zásad definovaných v odstavci 16 účetní jednotka uzná všechna svá smluvní práva a povinnosti týkající se derivátů ve výkazu finanční situace samostatně jako aktiva a závazky, kromě derivátů, které brání tomu, aby převod finančních aktiv byl vykazován jako prodej (viz odstavec AG64). Pokud převod finančního aktiva nesplňuje kritéria pro oduznání, pak přejímající neuzná převedené aktivum jako své aktivum (viz odstavec AG65).

AG50. Níže uvádíme některé příklady uplatnění zásady definované v odstavci 16:

- (a) nepodmíněné pohledávky a závazky se uznávají jako aktiva a závazky, pokud se účetní jednotka stala smluvní stranou a pokud v důsledku toho má právní nárok obdržet nebo právně závaznou povinnost zaplatit peněžní prostředky,
- (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, většinou neuzná aktivum (a účetní jednotka, která objednávku zadala, neuzná 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 4–6, jeho čistá reálná hodnota se uzná jako aktivum nebo závazek v den uzavření závazku (viz bod (c) níže). Pokud navíc dříve neuznaný (tj. nevykázaný) závazný příslib plní funkci zajištěné položky při zajišťování reálné hodnoty, jakákoliv změna v čisté reálné hodnotě, kterou lze přičíst zajišťovanému riziku, je na počátku zajišťovacího vztahu uznána jako aktivum nebo závazek (viz odstavce 104 a 105),
- (c) forwardová smlouva, která patří do působnosti tohoto standardu (viz odstavce 2–6) je uznána jako aktivum nebo závazek v den uzavření závazku, nikoli v den vypořádání závazku. Když se účetní jednotka stane stranou forwardové smlouvy, jsou reálné hodnoty práv a povinností často rovné, takže čistá reálná hodnota forwardu je nulová. Pokud čistá reálná hodnota práv a povinností není nulová, pak je smlouva uznána jako aktivum nebo závazek,
- (d) opční smlouvy, které patří do působnosti tohoto standardu (viz odstavce 2–6), 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.

*Oduznání finančního aktiva (odstavce 17–39)*

AG51. Následující vývojový diagram ukazuje, jakým způsobem se postupuje při posuzování toho, zda bude finanční aktivum oduznáno, 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 povinnost zaplatit peněžní prostředky jednomu nebo více příjemcům (odstavec 20(b))**

- AG52. Situace popsaná v odstavci 20(b) (kdy účetní jednotka má smluvní právo získat peněžní toky z finančního aktiva, ale také přebírá smluvní povinnost zaplatit peněžní prostředky 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. Jsou-li splněny podmínky odstavců 21 a 22, pak v tomto případě finanční aktiva splňují kritéria pro oduznání.
- AG53. Pro účely odstavce 21 může být účetní jednotka například upisovatelem finančního aktiva nebo skupinou, která zahrnuje ovládanou jednotku, jež získala finanční aktivum a předává dále peněžní toky nespřízněným investorům, kteří jsou třetími stranami.

**Posouzení převodu rizik a užitek plynoucích z vlastnictví (odstavec 22)**

- AG54. Příklady, kdy účetní jednotka převedla prakticky všechna rizika a užítky plynoucí z vlastnictví, jsou:
- (a) nepodmíněný prodej finančního aktiva,
  - (b) prodej finančního aktiva spolu s opcí na zpětnou koupi finančního aktiva za jeho reálnou hodnotu v době zpětné koupě,
  - (c) prodej finančního aktiva spolu s prodejní nebo kupní opcí, která je hluboce mimo peníze („out of the money“) (tj. opcí, která je tak daleko mimo peníze („out of the money“), že je vysoce nepravděpodobné, že před vypršením přejde do stavu v penězích („in the money“)).
- AG55. Příklady, kdy si účetní jednotka ponechala prakticky všechna rizika a užítky plynoucí z vlastnictví:
- (a) operace prodeje a zpětné koupě, kde cena zpětné koupě je pevná cena nebo prodejní cena plus věřitelský výnos,
  - (b) dohoda o zapůjčení cenných papírů,
  - (c) prodej finančního aktiva spolu se swapem celkových výnosů, který přesouvá tržní riziko zpět na účetní jednotku,
  - (d) prodej finančního aktiva spolu s prodejní nebo kupní opcí hluboce v penězích („in the money“) (tj. opcí, která je tak daleko v penězích („in the money“), že je vysoce nepravděpodobné, že před vypršením přejde do stavu mimo peníze („out of the money“)),

- (e) prodej krátkodobých pohledávek, kterými účetní jednotka garantuje započíst přejímajícímu úvěrové ztráty, které se mohou pravděpodobně objevit.

AG56. Pokud účetní jednotka dojde k závěru, že v důsledku převodu převedla prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví převáděného aktiva, pak znovu v budoucnosti neuzná převáděné aktivum, pokud jej znovu nenabude prostřednictvím nové transakce.

### **Posouzení převodu kontroly**

AG57. Účetní jednotka si neponechala kontrolu nad převáděným aktivem, pokud přejímající má faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum. Účetní jednotka si ponechala kontrolu nad převáděným aktivem, pokud přejímající nemá faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum. Přejímající má faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum, je-li obchodováno na aktivním trhu, protože je může znovu koupit na trhu, pokud je potřebuje vrátit účetní jednotce. Přejímající může například mít faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum, pokud je předmětem opce, která účetní jednotce umožňuje zpětně je koupit, ale přejímající může na trhu snadno získat převáděné aktivum, je-li uplatněna opce. Přejímající nemá faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum, pokud si účetní jednotka ponechá tuto opci a přejímající nemůže snadno získat převáděné aktivum na trhu, pokud účetní jednotka uplatní svou opci.

AG58. 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 závazky. A to zejména:

- (a) smluvní právo disponovat s převáděným aktivem má malý praktický účinek, pokud pro převáděné aktivum neexistuje trh,
- (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),
  - (ii) přejímající musí být způsobilý disponovat převáděným aktivem bez toho, aby byla potřeba připojit k převodu restriktivní podmínky (např. podmínky o tom, jak má být

zacházeno se vypůjčeným aktivem nebo s opcí, která dává přejímajícímu právo zpětné koupě aktiva).

- AG59. To, že je nepravděpodobné, že přejímající prodá převáděné aktivum, samo o sobě neznamená, 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 splňující podmínky pro oduznání**

- AG60. 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 úroků, pak je celkové úrokové rozpětí pohledávkou vyplývající pouze z úroků. Pro účely uplatnění odstavce 29 jsou pro alokaci účetní hodnoty pohledávky mezi část aktiva, která je oduznána, a tu část, která je nadále uznána, používány reálné hodnoty obsluhujícího aktiva a úrokové pohledávky. 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.
- AG61. Při odhadování reálné hodnoty části, která je nadále uznána, a části, která je oduznána, se pro účely odstavce 29 použije účetní jednotka požadavky týkající se oceňování reálnou hodnotou, definované v odstavci 30 a v odstavcích 50–52 a AG101–AG115.

### **Převody nesplňující podmínky pro oduznání**

- AG62. Následující ustanovení je aplikací zásady popsané v odstavci 31. Pokud záruka poskytnutá účetní jednotkou na ztráty ze selhání dlužníka u převáděného aktiva zabrání oduznání převáděného aktiva, protože účetní jednotka zadržela prakticky všechna rizika a užítky plynoucí z vlastnictví převáděného aktiva, pak se převáděné aktivum nadále uznává v celém svém rozsahu a získaná protihodnota je uznána jako závazek.

**Trvající angažovanost na převáděném aktivu**

AG63. Níže jsou uvedené příklady ocenění převáděného aktiva a příslušného závazku podle odstavce 32.

*Všechna aktiva*

- (a) Pokud záruka účetní jednotky zaplatit za ztráty ze selhání dlužníka převáděného aktiva zamezuje oduznání převáděného aktiva ve výši trvající angažovanosti, pak je převáděné aktivum v den převodu oceněné nižší hodnotou z těchto dvou hodnot: (i) účetní hodnotou aktiva a (ii) maximální částkou protihodnoty získané v rámci převodu, o jejíž opětovné zaplacení může být účetní jednotka požádána (záruční hodnota). Příslušný závazek je zpočátku oceněn součtem hodnoty záruky a reálné hodnoty záruky (což je obvykle protihodnota získaná za záruku). Počáteční reálná hodnota záruky je následně uznána do přebytku nebo schodku na bázi časového rozlišení (viz IPSAS 9) a účetní hodnota aktiva je snížena o případnou ztrátu ze znehodnocení.

*Aktiva oceněná naběhlou hodnotou*

- (b) Pokud závazek prodejní opce vystavený účetní jednotkou nebo právo kupní opce držené účetní jednotkou zamezuje oduznání převáděného aktiva a účetní jednotka oceňuje převáděné aktivum naběhlou hodnotou, je příslušný závazek oceněn ve své hodnotě (tzn. získaná protihodnota) upravené o odpis všech rozdílů mezi pořizovací cenou a naběhlou hodnotou převáděného aktiva k datu, kdy opce vyprší. Předpokládejme například, že naběhlá hodnota a účetní hodnota aktiva k datu převodu je 98 MJ a získaná protihodnota je 95 MJ. Naběhlá 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 přebytku nebo schodku s použitím metody efektivní úrokové míry. Pokud je opce uplatněna, jakýkoli rozdíl mezi účetní hodnotou příslušného závazku a realizační cenou opce se uzná do přebytku nebo schodku.

*Aktiva oceněná reálnou hodnotou*

- (c) Pokud právo kupní opce držené účetní jednotkou zamezuje oduznání převáděného aktiva a účetní jednotka oceňuje převáděné aktivum v reálné hodnotě, pak se toto oceňování aktiva reálnou hodnotou zachová. Příslušný závazek je oceněn (i) rozdílem realizační ceny opce a časové hodnoty opce, je-li opce v penězích („in the money“) nebo na penězích („at the money“), nebo (ii) reálnou hodnotou převáděného aktiva sníženou o časovou hodnotu opce, pokud je opce mimo peníze („out of the money“). Úprava příslušného závazku



zajišťuje, že čistá účetní hodnota aktiva a příslušného závazku je reálná hodnota práva kupní opce. Pokud je například reálná hodnota daného aktiva 80 MJ, realizační cena opce je 95 MJ a časová hodnota opce je 5 MJ, je účetní hodnota příslušného závazku 75 MJ ( $80 \text{ MJ} - 5 \text{ MJ}$ ) a účetní hodnota převáděného aktiva je 80 MJ (tzn. jeho reálná hodnota).

- (d) Pokud prodejní opce vystavená účetní jednotkou zamezuje oduznutí 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, je-li nižší, protože účetní jednotka nemá právo na zvyšování reálné hodnoty převáděného aktiva nad realizační cenu opce. To zajišťuje, že čistá účetní hodnota aktiva a příslušného závazku je reálnou hodnotou závazku prodejní opce. Pokud je například reálná hodnota daného aktiva 120 MJ, realizační cena opce je 100 MJ a časová hodnota opce je 5 MJ, je účetní hodnota příslušného závazku 105 MJ ( $100 \text{ MJ} + 5 \text{ MJ}$ ) a účetní hodnota aktiva je 100 MJ (v tomto případě realizační cena opce).

Pokud oduznutí převáděného aktiva zamezuje collar ve formě držené kupní a vystavené prodejní opce a účetní jednotka oceňuje aktivum reálnou hodnotou, pokračuje v oceňování aktiva reálnou hodnotou i nadále. Příslušný závazek je oceněn i) částkou realizační ceny kupní opce a reálnou hodnotou prodejní opce sníženou o časovou hodnotu kupní opce, pokud je kupní opce v penězích („in the money“) nebo na penězích („at the money“), nebo ii) částkou reálné hodnoty aktiva a reálnou hodnotou prodejní opce sníženou o časovou hodnotu kupní opce, je-li kupní opce mimo peníze („out of the money“). Úprava příslušného závazku zajišťuje, že čistá účetní hodnota aktiva a příslušného závazku je reálná hodnota opcí držených a vystavených účetní jednotkou. Předpokládejme například, že účetní jednotka převádí finanční aktivum, které je oceněno reálnou hodnotou, zatímco ve stejném okamžiku kupuje kupní opci s realizační cenou 120 MJ a vystaví prodejní opci s realizační cenou 80 MJ. Předpokládejme také, že reálná hodnota aktiva k datu jeho převodu je 100 MJ. Časové hodnoty prodejní, resp. kupní opce jsou 1 MJ, resp. 5 MJ. V tomto případě účetní jednotka uzná 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**

- AG64. V rozsahu, v němž převod finančního aktiva nesplňuje kritéria pro oduznutí, se o smluvních právech a povinnostech převádějího souvisejících s převodem neúčtuje zvlášť jako o derivátech, pokud by

uznání 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 držena převádějícím může zamezit vykázaní převodu finančního aktiva jako prodeje. V tomto případě není kupní opce uznána zvlášť jako derivátové aktivum.

- AG65. V rozsahu, v němž převod finančního aktiva nesplňuje kritéria pro oduznání, přejímající převedené aktivum neuzná jako své aktivum. Přejímající oduzná peněžní prostředky nebo jinou uhrazenou protihodnotu 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 zpětné koupi), může přejímající zaúčtovat svou pohledávku jako úvěry a jiné pohledávky.

### Příklady

- AG66. Uplatnění zásad oduznání definovaných tímto standardem ilustrují následující příklady:

- (a) Dohody o zpětné koupi a půjčky cenných papírů. Pokud je finanční aktivum prodáno na základě dohody o zpětné koupi za pevnou cenu nebo za prodejní cenu plus věřitelský výnos, nebo pokud je zapůjčeno na základě dohody o jeho navrácení převádějícímu, pak není oduznáno, protože převádějící si ponechal prakticky všechna rizika a užítky plynoucí z vlastnictví. Pokud přejímající získá právo aktivum prodat nebo zastavit, převádějící musí aktivum ve výkazu finanční situace překlasifikovat, například jako půjčené aktivum nebo pohledávku se zpětnou koupí.
- (b) Dohody o zpětné koupi a půjčky cenných papírů – aktiva, která jsou prakticky stejného charakteru. Pokud je finanční aktivum prodáno na základě dohody o zpětné koupi stejného nebo prakticky stejného aktiva za pevnou cenu nebo za prodejní cenu plus věřitelský výnos nebo pokud je finanční aktivum zapůjčeno na základě dohody o navrácení stejného nebo prakticky stejného aktiva převádějícímu, pak není oduznáno, protože převádějící drží prakticky všechna rizika a užítky plynoucí z vlastnictví.
- (c) Dohody o zpětné koupi a půjčky cenných papírů – právo substituce. Pokud dohoda o zpětné koupi za pevnou cenu zpětné koupě nebo cenu rovnající se součtu prodejní ceny a věřitelského výnosu nebo podobná transakce týkající se půjčky cenných papírů dává přejímajícímu právo nahradit aktiva, která jsou v den zpětné koupě podobná a mají stejnou reálnou cenu jako převáděné aktivum, pak prodané nebo zapůjčené aktivum na základě zpětné koupě nebo

půjčky cenných papírů není oduznáno, protože převádějíci drží prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví.

- (d) Právo prvního odmítnutí zpětné koupě aktiva za reálnou hodnotu. Pokud účetní jednotka prodá finanční aktivum a ponechá si pouze právo prvního odmítnutí zpětné koupě převáděného aktiva za reálnou hodnotu, v okamžiku, kdy je přejímající prodává, účetní jednotka oduzná aktivum, protože převedla prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví.
- (e) „Wash sale“ (praní finančního aktiva). Zpětná koupě finančního aktiva krátce po jeho prodeji je někdy nazývána praní finančního aktiva. Taková zpětná koupě nevylučuje oduznání za předpokladu, že původní transakce splnila podmínky pro oduznání. Pokud však dohoda o prodeji finančního aktiva vejde v platnost ve stejnou dobu jako dohoda o zpětné koupi tohoto aktiva za pevnou cenu nebo prodejní cenu plus věřitelský výnos, pak aktivum není oduznáno.
- (f) Prodejní a kupní opce, které jsou hluboko v penězích („in the money“). Pokud může být převáděné finanční aktivum koupeno zpět převádějícím uplatněním kupní opce a kupní opce je hluboko v penězích („in the money“), převod nesplňuje kritéria pro oduznání, protože převádějíci drží prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví. Stejně tak pokud může být finanční aktivum zpětně prodáno přejímajícím uplatněním prodejní opce a prodejní opce je hluboko v penězích („in the money“), převod nesplňuje kritéria pro oduznání, protože převádějíci drží prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví.
- (g) Prodejní a kupní opce, které jsou hluboko mimo peníze („out of the money“). Pokud je jak prodejní opce na finanční aktivum, kterou drží přejímající, tak kupní opce, kterou drží převádějíci, hluboko mimo peníze („out of the money“), finanční aktivum bude oduznáno, protože převádějíci převedl prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví.
- (h) Běžně dostupná aktiva podléhající kupní opci, která není ani hluboko v penězích („in the money“), ani hluboko mimo peníze („out of the money“). Pokud účetní jednotka vlastní kupní opci na aktivum, které je snadno dostupné na trhu a opce není ani hluboko v penězích („in the money“), ani hluboko mimo peníze („out of the money“), pak aktivum je oduznáno. Dochází k tomu proto, že účetní jednotka i) ani nezadržela, ani nepřevedla prakticky všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví a ii) neponechala si kontrolu. Pokud však aktivum není snadno dostupné na trhu, oduznání je vyloučeno do výše hodnoty aktiva podléhající kupní opci, protože účetní jednotka si zachovala kontrolu nad aktivem.

- (i) Nesnadno dostupné aktivum podléhající prodejní opci vystavené účetní jednotkou, která není ani hluboko v penězích („in the money“) ani hluboko mimo peníze („out of the money“). Pokud účetní jednotka převede finanční aktivum, které není snadno dostupné na trhu, a vystaví prodejní opci, která není hluboko mimo peníze („out of the money“), účetní jednotka si neponechá ani nepřevéde prakticky všechna rizika a užítky plynoucí z vlastnictví, a to vzhledem k vystavené prodejní opci. Účetní jednotka si zachová kontrolu nad aktivem, pokud prodejní opce je dostatečně hodnotná, aby zabránila přejímajícímu v prodeji aktiva. V takovém případě je aktivum nadále uznáno v rozsahu trvalí angažovanosti převádějího (viz odstavec AG64). Pokud prodejní opce není dostatečně hodnotná, aby zabránila přejímajícímu v prodeji aktiva, účetní jednotka kontrolu nad aktivem převedla. V takovém případě je aktivum oduznáno.
- (j) Aktiva s prodejní nebo kupní opcí nebo s forwardovou smlouvou o zpětné koupi oceněnou reálnou hodnotou. Pokud účetní jednotka převede finanční aktivum s prodejní nebo kupní opcí nebo s forwardovou smlouvou o zpětné koupi a realizační cena opce, resp. cena zpětné koupě se rovná reálné hodnotě finančního aktiva v době zpětné koupě, bude takové aktivum oduznáno, protože došlo k převodu prakticky všech rizik a užitků plynoucích z vlastnictví.
- (k) Kupní nebo prodejní opce vypořádaná v peněžních prostředcích. Pokud účetní jednotka převádí finanční aktivum s prodejní nebo kupní opcí nebo s forwardovou smlouvou o zpětné koupi, které budou vypořádány čistě v peněžních prostředcích, musí posoudit, zda si ponechala, nebo zda převedla prakticky všechna rizika a užítky plynoucí z vlastnictví. Pokud si účetní jednotka ponechala prakticky všechna rizika a užítky plynoucí z vlastnictví převáděného aktiva, posoudí, zda si ponechala kontrolu nad převáděným aktivem. To, že je prodejní nebo kupní opce, případně forwardová smlouva o zpětné koupi vypořádaná čistě v peněžních prostředcích, automaticky neznamená, že účetní jednotka kontrolu převedla (viz odstavec AG59 a body (g), (h) a (i) výše).
- (l) Práva zpětné koupě („removal of accounts“). Ustanovení „removal of accounts“ je opcí nepodmíněné zpětné koupě, která dává účetní jednotce právo požadovat navrácení aktiv, jejichž zpětný převod podléhá určitým omezením. Pokud taková opce způsobuje, že si účetní jednotka ani neponechala, ani nepřevéde prakticky všechna rizika a užítky plynoucí z vlastnictví, pak opce brání oduznání pouze té části aktiva, která podléhá zpětné koupě (za předpokladu, že přejímající nemůže aktivum prodat). Pokud například účetní hodnota a výnosy z převodu úvěrového aktiva jsou 100 000 MJ,

přičemž každý jednotlivý úvěr lze koupit zpět, ale celková hodnota úvěrů koupených zpět nesmí přesáhnout 10 000 MJ, pak kritéria pro oduznání splňují úvěry ve výši 90 000 MJ.

- (m) Clean-up call opce. Účetní jednotka (může to být i převádějí, která zajišťuje obsluhu převedených aktiv, může mít tzv. „clean-up“ kupní opci. Tato opce jí umožňuje koupit zbývající aktiva v okamžiku, kdy množství nesplacených aktiv klesne pod určitou úroveň, tj. když jsou náklady na obsluhu aktiv vyšší než související přínos. Pokud taková opce způsobuje, že si účetní jednotka ani neponechala, ani nepředvedla prakticky všechna rizika a užítky plynoucí z vlastnictví, a pokud přejímající nemůže aktivum prodat, opce brání oduznání pouze té části aktiva, která podléhá kupní opci.
- (n) Podřízené podíly a úvěrové záruky. Účetní jednotka může zvýšit kvalitu převedeného úvěrového aktiva tím, že podíl na tomto aktivu, který si ponechala, nebo jeho část podřídí. Dále může kvalitu úvěrového aktiva zvýšit tím, že přejímajícímu poskytne úvěrovou záruku, která může být neomezená nebo omezená určitou částkou. Pokud si účetní jednotka ponechá prakticky všechna rizika a užítky plynoucí z vlastnictví převáděného aktiva, aktivum bude nadále uznáno v celém svém rozsahu. Pokud si účetní jednotka ponechá některá, ale ne prakticky všechna rizika a užítky plynoucí z vlastnictví a ponechá si kontrolu, oduznat lze pouze tu částku peněžních prostředků nebo jiných aktiv, o jejichž platbu může být účetní jednotka požádána.
- (o) Swap celkových výnosů. Účetní jednotka může prodat finanční aktivum přejímajícímu a vstoupit s ním do swapu celkových výnosů, pomocí něhož budou všechny peněžní toky úrokových plateb z daného aktiva postoupeny zpět účetní jednotce směnou za pevnou nebo proměnlivou platbu a všechna zvýšení nebo poklesy reálné hodnoty daného aktiva ponese účetní jednotka. V tomto případě je oduznání celého aktiva zakázáno.
- (p) Úrokové swapy. Účetní jednotka může převést na přejímajícího finanční aktivum s pevnou úrokovou mírou a vstoupit s ním do úrokového swapu za účelem získání pevné úrokové míry a za účelem platby proměnlivé úrokové míry založené na jmenovité hodnotě, která je rovna jistinné hodnotě převáděného finančního aktiva. Úrokový swap nevylučuje oduznání převáděného aktiva za předpokladu, že swapové platby nejsou podmíněny platbami z převáděného aktiva.
- (q) Umořované 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 umořovaného úrokového

swapu, z jehož jmenovité hodnoty bude přejímající inkasovat částky s pevnou úrokovou mírou a hradit částky s proměnlivou úrokovou mírou. Pokud se jmenovitá hodnota swapu umožňuje, 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 nadále uznává celé převáděné aktivum, nebo ho uznává do výše své trvající angažovanosti. Pokud naopak umožňování jmenovité hodnoty swapu není spojeno s částkou jistiny, která je nesplacenou částí převáděného aktiva, pak takový swap nezpůsobí, že si účetní jednotka ponechá riziko předčasného splacení aktiva. Proto tato skutečnost nevyloučí oduznutí převáděného aktiva za předpokladu, že swapové platby nejsou podmíněné úrokovými platbami z převáděného aktiva a swap nezpůsobí, že si účetní jednotka ponechá jiná závažná rizika a užítky plynoucí z vlastnictví převáděného aktiva.

AG67. Tento odstavec znázorňuje využití přístupu trvající angažovanosti, má-li účetní jednotka trvající angažovanost v části finančního aktiva:

Předpokládejme, že účetní jednotka má portfolio úvěrů s možností předčasného splacení, jejichž kupón a efektivní úroková míra je 10 % a jejichž jistinná a 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 plus 10 % úrok a dále na zbytkový úrok ve výši 0,5 % z jistiny ve výši 9 000 MJ. Inkasa z předčasných splátek budou úměrně rozdělena mezi účetní jednotku a přejímajícího v poměru 1:9, ale veškerá selhání dlužníka (neuhrazené částky) budou odečtena z podílu účetní jednotky, který činí 1 000 MJ, a to až do jeho vyčerpání. Reálná hodnota úvěrů v den transakce je 10 100 MJ a reálná hodnota zbytkového úroku ve výši 0,5 % je 40 MJ.

Účetní jednotka určí, že některá významná rizika a užítky plynoucí z vlastnictví převedla (například významné riziko předčasného splacení), ale také že si některá významná rizika a užítky plynoucí z vlastnictví ponechala (vzhledem ke svému podřízenému podílu) a že si ponechala kontrolu. Proto účetní jednotka uplatňuje přístup trvající 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 získané protihodnoty ve výši 9 115 MJ představuje protihodnotu za poměrný 90 % podíl. Zbývající část získané protihodnoty (25 MJ) představuje získanou protihodnotu za podřízení vlastního podílu s cílem zvýšit kvalitu úvěrového aktiva. Zbytkový úrok ve výši 0,5 % představuje získanou protihodnotu za zkvalitnění úvěrového aktiva. Takže celková získaná protihodnota za zkvalitnění úvěrového aktiva je 65 MJ (25 MJ + 40 MJ).

Účetní jednotka vypočítá přínos nebo újmu při prodeji 90 % podílu peněžních toků. Pokud budeme předpokládat, že oddělené reálné hodnoty 90 % převedené části a 10 % zadržené části nejsou k datu převodu dostupné, účetní jednotka rozdělí účetní hodnotu aktiva v souladu s odstavcem 30 následovně:

## FINANČNÍ NÁSTROJE: UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

	<i>Odhadovaná reálná hodnota</i>	<i>V %</i>	<i>Rozdělená účetní hodnota</i>
Převedená část	9 090	90 %	9 000
Zadržená část	1 010	10 %	1 000
<b>Celkem</b>	<b>10 100</b>		<b>10 000</b>
<p>Účetní jednotka vypočítá svůj přínos nebo újmu při prodeji 90 % podílu peněžních toků odečtením převedené části rozdělené účetní hodnoty od získané protihodnoty, tzn. 90 MJ (9 090 MJ – 9 000 MJ). Účetní hodnota části zadržené účetní jednotkou je 1 000 MJ.</p> <p>Účetní jednotka navíc uznává trvalý 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:</p>			
	<i>Má dāti</i>		<i>Dal</i>
Původní aktivum	–		9 000
Aktivum z titulu podřízení nebo zbytkového podílu	1 000		–
Aktivum z titulu přijaté protihodnoty ve formě zbytkového úroku	40		–
Přebytek nebo schodek (přínos z převodu)	–		90
Závazek	–		1 065
Přijaté peněžní prostředky	9 115		–
<b>Celkem</b>	<b>10 155</b>		<b>10 155</b>
<p>Okamžitě po transakci činí účetní hodnota aktiva 2 040 MJ, což je částka skládající se z 1 000 MJ, tj. rozdělená pořizovací cena zadržené části, a z 1 040 MJ, což je dodatečná trvalý angažovanost účetní jednotky vyplývající z podřízení zadrženého podílu za úvěrové ztráty (což zahrnuje zbytkový úrok v hodnotě 40 MJ).</p> <p>V dalších účetních obdobích účetní jednotka na bázi časového rozlišení uznává přijatou protihodnotu za z kvalitně úvěrového aktiva (65 MJ), akumuluje úrok z uznaného aktiva s použitím metody efektivní úrokové míry a uznává každé znehodnocení uznaného úvěrového aktiva. Uznání znehodnocení úvěrového aktiva si můžeme ukázat na následujícím příkladu: předpokládáme, 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 zadrženému podílu a 300 MJ k dodatečně trvalý angažovanosti, která vzniká z podřízení zadrženého podílu) a uznaný závazek sníží o 300 MJ. Čistým výsledkem je uznání částky 300 MJ, která představuje znehodnocení úvěrového aktiva, do přebytku nebo schodku.</p>			

*Koupě nebo prodej finančního aktiva s obvyklým termínem dodání (odstavec 40)*

AG68. Jak je popsáno v odstavcích AG70 a AG71, o koupi nebo prodeji finančních aktiv s obvyklým termínem dodání se účtuje k datu obchodu nebo k datu vypořádání. Použitá metoda se aplikuje důsledně na všechny koupě

a prodeje finančních aktiv, která patří do stejné kategorie finančních aktiv. Tyto kategorie jsou definovány v odstavci 10. Pro tyto účely tvoří aktiva, která jsou držena za účelem obchodování, samostatnou kategorii odlišnou od kategorie aktiv zařazených jednotkou do ocenění reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku.

- AG69. Smlouva, která vyžaduje nebo povoluje čisté vypořádání změny své hodnoty, není smlouvou s obvyklým termínem dodání. Taková smlouva se mezi datem obchodu a datem vypořádání účtuje jako derivát.
- AG70. Datum obchodu je datem, kdy se účetní jednotka zaváže koupit nebo prodat aktivum. Podstatou účtování k datu obchodu je (a) uznání aktiva, jež má účetní jednotka přijmout, nebo závazku, který má účetní jednotka uhradit, k datu obchodu a (b) oduznání prodaného aktiva a uznání přínosu nebo újmy při vyřazení a uznání pohledávky za kupujícím k datu obchodu. Obecně platí, že úrok u aktiva a souvisejícího závazku nabíhá až od data vypořádání, kdy dojde k převodu vlastnických práv.
- AG71. Datum vypořádání je datem, kdy je aktivum dodáno účetní jednotce resp. účetní jednotkou. Podstatou účtování k datu vypořádání je (a) uznání aktiva k datu jeho přijetí účetní jednotkou, a (b) oduznání aktiva a uznání přínosu nebo újmy při vyřazení k datu, kdy je účetní jednotka dodá. Účtuje-li účetní jednotka o aktivu k datu vypořádání, bude účtovat i o všech změnách reálné hodnoty aktiva mezi datem obchodu a datem vypořádání, a to stejným způsobem, jako se podle tohoto standardu účtuje o pořízeném aktivu. To znamená, že u aktiv oceněných pořizovací cenou nebo naběhlou hodnotou se změna hodnoty neuzná, u aktiv klasifikovaných jako oceňovaná reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku se změna hodnoty uzná do přebytku nebo schodku, u aktiv klasifikovaných jako realizovatelná se změna hodnoty uzná do čistých aktiv/jmění.

#### *Oduznání finančního závazku (odstavce 41–44)*

- AG72. Finanční závazek (nebo jeho část) zaniká, pokud dlužník:
- splní svůj závazek (nebo jeho část) tím, že věřiteli zaplatí obvykle peněžními prostředky, 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.)
- AG73. Pokud emitent dluhového nástroje zpětně koupí tento nástroj, dluh zaniká i přesto, že emitent provozuje trh s tímto nástrojem, nebo že jej zamýšlí v blízké budoucnosti opět prodat.



- AG74. Pokud dlužník není svého závazku právně zproštěn, úhrada třetí straně, včetně svěřenské správy (anglicky někdy označovaná jako „in-substance defeasance“) sama o sobě nezbujuje dlužníka jeho primárního závazku vůči věřiteli.
- AG75. Pokud dlužník zaplatí třetí straně, aby převzala závazek, a oznámí svému věřiteli, že třetí strana převzala jeho dlužný závazek, dlužník neoduzná tento dlužný závazek, dokud není splněna podmínka v odstavci AG72(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.
- AG76. Pokud povinnost účetní jednotky převezme třetí strana a účetní jednotka jí za to neposkytne žádnou protihodnotu nebo jí poskytne protihodnotu pouze v nominální výši, účetní jednotka použije požadavky týkající se oduznání uvedené v tomto standardu a rovněž v odstavcích 84 až 87 IPSAS 23.
- AG77. Věřitelé se někdy vzdají práva na inkaso dluhu, který vůči nim má jednotka veřejného sektoru. Vláda nějakého státu může například zrušit dluh místní vlády z titulu poskytnuté půjčky. Prominutí dluhu znamená, že dlužník je dluhu, který má vůči věřiteli, právně zproštěn. Je-li účetní jednotka zproštěna povinností v rámci nesměnné transakce, použije požadavky týkající se oduznání uvedené v tomto standardu a rovněž v odstavcích 84 až 87 IPSAS 23.
- AG78. Přestože právní zproštění, ať již na základě výsledků soudního řízení nebo z rozhodnutí věřitele, má za následek oduznání závazku, může účetní jednotka uznat nový závazek, pokud nejsou splněna kritéria oduznání převáděných finančních aktiv v odstavcích 17–39. Pokud tato kritéria nejsou splněna, převáděná aktiva nejsou oduznána a účetní jednotka v souvislosti s nimi uzná nový závazek.
- AG79. Pro účely odstavce 42 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. Pokud se uzavření nového úvěru nebo změna úvěrových podmínek účtuje jako zánik závazku, veškeré náklady nebo poplatky, které účetní jednotce v této souvislosti vzniknou, jsou uznány k datu zániku jako přínos nebo újma. Pokud 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 období trvání modifikovaného závazku.

AG80. V některých případech může věřitel zprostit dlužníka jeho současně povinnosti splácet s tím, že dlužník na sebe vezme záruční povinnost zaplatit v případě, že tak neučiní strana, která na sebe převzala primární zodpovědnost za uhrazení tohoto závazku. V tomto případě dlužník:

- (a) uzná nový finanční závazek rovnající se reálné hodnotě své povinnosti vyplývající ze záruky,
- (b) uzná přínos nebo újmu, a to na základě rozdílu mezi (i) veškerými přijatými platbami a (ii) účetní hodnotou původního finančního závazku sníženou o reálnou hodnotu nového finančního závazku.

### **Oceňování (odstavce 45–86)**

#### *Nesměnné výnosové transakce*

AG81. Prvotní uznání a ocenění aktiv a závazků vyplývajících z nesměnných výnosových transakcí upravuje IPSAS 23. Aktiva vyplývající z nesměnných výnosových transakcí mohou vzniknout jak ze smluvních, tak z nesmluvních ujednání (viz IPSAS 28, odstavce AG20 a AG21). Aktiva vzniklá z nesmluvních ujednání, která splňují definici finančního nástroje:

- (a) se prvotně uznávají podle IPSAS 23,
- (b) se prvotně oceňují:
  - (i) reálnou hodnotou s použitím zásad IPSAS 23,
  - (ii) navýšenou v souladu s odstavcem 45 tohoto standardu o transakční náklady, které jsou přímo přiřaditelné pořízení finančního aktiva, a to v případě, že aktivum bude následně oceňováno jiným způsobem než reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku.

(Viz odstavce IE46 až IE50, které jsou přílohou tohoto standardu).

#### *Prvotní ocenění finančních aktiv a finančních závazků (odstavec 45)*

AG82. Reálnou hodnotou finančního nástroje je při prvotním uznání obvykle transakční cena (tj. reálná hodnota poskytnuté nebo přijaté protihodnoty, viz též odstavec AG108). Pokud je však část protihodnoty poskytnuta nebo přijata za něco jiného než za finanční nástroj, reálná hodnota finančního nástroje se odhadne s použitím oceňovacích technik (viz odstavce AG106–AG112). Například reálná hodnota dlouhodobého úvěru nebo pohledávky, která nenese úrok, může být stanovena 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, aby mohla být uznána jako nějaký jiný typ aktiva.

- AG83. 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 uzná úvěr v reálné hodnotě, tzn. bez obdrženého poplatku. Účetní jednotka akumuluje diskont do přebytku nebo schodku pomocí metody efektivní úrokové míry.

#### *Zvýhodněné úvěry*

- AG84. Zvýhodněné úvěry jsou úvěry poskytnuté účetní jednotkou nebo účetní jednotce za podmínek, které jsou výhodnější než tržní podmínky. Příkladem zvýhodněných úvěrů poskytovaných účetními jednotkami jsou úvěry poskytované rozvojovým zemím, malým zemědělským podnikům, studentské půjčky poskytované na financování vysokoškolského studia studentům splňujícím stanovené podmínky nebo úvěry na bytové potřeby poskytované rodinám s nízkými příjmy. Naopak účetním jednotkám mohou zvýhodněné úvěry poskytovat např. rozvojové agentury a jiné vládní jednotky.
- AG85. Poskytnutí nebo přijetí zvýhodněného úvěru není totéž jako prominutí dluhu účetní jednotkou nebo účetní jednotce. Tento rozdíl je důležitý, protože má dopad na to, zda jsou výhodnější podmínky než podmínky tržní zohledněny již při prvotním uznání a ocenění úvěru místo až při následném ocenění nebo oduznání.
- AG86. Smyslem zvýhodněného úvěru je od počátku poskytnout nebo získat prostředky za podmínek, které jsou výhodnější než tržní podmínky. Naproti tomu k prominutí dluhu dochází u úvěrů, které byly původně poskytnuty za tržních podmínek, nicméně záměr některé ze stran úvěru se následně po poskytnutí nebo přijetí úvěru změnil. Například vláda může půjčit finanční prostředky neziskové účetní jednotce s tím, že úvěr bude splacen v plné výši podle tržních podmínek, avšak následně může část úvěru odepsat. V takovém případě se nejedná o zvýhodněný úvěr, protože počáteční záměr byl poskytnout dané účetní jednotce úvěr za tržních podmínek. Následný odpis úvěru bude účetní jednotka účtovat jako prominutí dluhu, přičemž použije požadavky IPSAS 29 týkající se oduznání.
- AG87. Vzhledem k tomu, že zvýhodněné úvěry jsou poskytnuty za podmínek, které jsou výhodnější než tržní podmínky, transakční cena při prvotním uznání takového úvěru nemusí odpovídat jeho reálné hodnotě. Účetní jednotka při prvotním uznání proto provede analýzu podstaty poskytnutého nebo přijatého úvěru na jeho jednotlivé složky a bude o nich účtovat podle zásad vymezených níže v odstavcích AG88 a AG89.

- AG88. Účetní jednotka nejprve na základě zásad vymezených v IPSAS 28 a v odstavcích 42–58 IPSAS 23 posoudí, zda zvýhodněný úvěr je svou podstatou fakticky úvěr, dotace, vklad vlastníků, případně kombinace těchto prvků. Pokud dojde k závěru, že transakce nebo její část je úvěrem, posoudí, zda transakční cena představuje reálnou hodnotou úvěru při prvotním uznání. Reálnou hodnotu úvěru určí podle zásad vymezených v odstavcích AG101–AG115. Pokud nemůže reálnou hodnotu stanovit odkazem na aktivní trh, použije oceňovací techniku. Reálnou hodnotu s použitím oceňovací techniky lze stanovit diskontováním veškerých budoucích peněžních příjmů s použitím tržní úrokové sazby pro obdobný úvěr (viz odstavec AG82).
- AG89. Případný rozdíl mezi reálnou hodnotou úvěru a transakční cenou (příjmy z úvěru) se účtuje následujícím způsobem:
- pokud se jedná o úvěr poskytnutý účetní jednotce, rozdíl se zaúčtuje v souladu s IPSAS 23,
  - pokud se jedná o úvěr poskytnutý účetní jednotkou, rozdíl se prvotně uzná jako náklad do přebytku nebo schodku, s výjimkou případů, kdy úvěr představuje transakci s vlastníky jednajícími jakožto vlastníci. Pokud úvěr představuje transakci s vlastníky jednajícími jakožto vlastníci, např. když ovládající jednotka poskytne zvýhodněný úvěr ovládané jednotce, může být rozdíl kapitálovým vkladem, tj. investicí do účetní jednotky, nikoli nákladem.
- Ilustrativní příklady jsou uvedeny v odstavci IG54 IPSAS 23 a rovněž v odstavcích IE40 až IE41, které jsou přílohou tohoto standardu.
- AG90. Následně po prvotním uznání účetní jednotka oceňuje zvýhodněné úvěry s použitím kategorií finančních aktiv definovaných v odstavci 10.

### *Nesměnné výnosové transakce*

AG91. [Zrušen]

### *Ocenění finančních záruk vystavených prostřednictvím nesměnných transakcí*

- AG92. Do působnosti tohoto standardu patří pouze smluvní finanční záruky (nebo záruky, které jsou svou podstatou smluvní) (viz odstavce AG3 a AG4 IPSAS 28). Nesmluvní záruky do působnosti tohoto standardu nepatří, protože nesplňují definici finančního nástroje. Tento standard stanoví výhradně požadavky týkající se uznávání a oceňování na straně ručitele, který vystavuje smlouvu o finanční záruce.
- AG93. „Smlouva o finanční záruce“ je definována v odstavci 10 jako „smlouva, na jejímž základě je ručitel povinen provést určité platby, aby odškodnil držitele za újmu, kterou utrpí selháním určitého dlužníka s platbou splatnou v řádné nebo upravené lhůtě splatnosti dluhového nástroje“. V souladu

s požadavky tohoto standardu se smlouvy o finanční záruce musí, stejně jako jiná finanční aktiva a finanční závazky, prvotně uznávat v reálné hodnotě. Komentář a návodné informace ke stanovení reálné hodnoty jsou uvedeny v odstavcích 50–52 tohoto standardu a dále v aplikační příručce, odstavce AG101–AG115. Následně se smlouvy o finanční záruce oceňují částkou stanovenou v souladu s IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, nebo prvotně uznanou částkou, sníženou případně o kumulativní amortizaci uznanou v souladu s IPSAS 9 *Výnosy ze směnných transakcí*, je-li vyšší.

- AG94. Ve veřejném sektoru jsou záruky často poskytovány formou nesměnných transakcí, tj. bez protihodnoty nebo za nominální protihodnotu. Smyslem tohoto typu záruk je obvykle podpora ekonomických nebo sociálních cílů účetní jednotky. Poskytují se na takové účely, jako je podpora infrastrukturních projektů, podpora korporátních účetních jednotek v dobách ekonomických potíží, ručení za emise dluhopisů emitovaných nižšími samosprávnými orgány nebo zaměstnanecké půjčky poskytované na nákup motorových vozidel používaných pro výkon pracovních povinností. Je-li finanční záruka poskytnuta za úplaty, účetní jednotka musí určit, zda protihodnota vyplývá ze směnné transakce a zda představuje reálnou hodnotu. Pokud protihodnota představuje reálnou hodnotu, účetní jednotka uzná finanční záruku v částce protihodnoty. Následně se bude finanční záruka oceňovat částkou stanovenou v souladu s IPSAS 19, nebo prvotně uznanou částkou, sníženou případně o kumulativní amortizaci uznanou v souladu s IPSAS 9, je-li vyšší. Pokud účetní jednotka dojde k závěru, že protihodnota nepředstavuje reálnou hodnotu, stanoví účetní hodnotu při prvotním uznání stejně, jako kdyby žádná protihodnota nebyla uhrazena.
- AG95. V případě, že žádná protihodnota (poplatek) nebyla uhrazena nebo když protihodnota nepředstavuje reálnou hodnotu, účetní jednotka při prvotním uznání nejprve zjistí, zda jsou pro smlouvy o finančních zárukách dostupné kotované ceny na aktivním trhu, které jsou rovnocenné s danou uzavřenou smlouvou. Důkazem aktivního trhu jsou nedávné tržní transakce uskutečněné mezi znalými a ochotnými stranami a informace o aktuální reálné hodnotě jiné smlouvy o finanční záruce, která je prakticky stejná jako záruka poskytnutá ručitelem za nulovou nebo nominální protihodnotu. Samotná skutečnost, že smlouva o finanční záruce byla mezi dlužníkem a ručitelem sjednána za nulovou protihodnotu, není přesvědčivým důkazem o neexistenci aktivního trhu. V některých případech budou k dispozici záruky od komerčních ručitelů. Nicméně účetní jednotka veřejného sektoru může uzavřít smlouvu o finanční záruce i z celé řady nekomerčních důvodů. Například pokud dlužník není schopen platit komerční poplatek a zahájení projektu, jehož cílem je naplnit nějaký konkrétní sociální nebo politický záměr, by v případě neposkytnutí finanční záruky bylo ohroženo,

může se dlužník obrátit na účetní jednotku veřejného sektoru nebo na vládu, aby s ním smlouvu o finanční záruce uzavřely.

- AG96. Pokud neexistuje aktivní trh pro rovnocennou smlouvu o finanční záruce, účetní jednotka posoudí, zda je k dispozici jiná oceňovací technika než pozorování aktivního trhu a zda tato technika je spolehlivým měřítkem reálné hodnoty záruky. Taková oceňovací technika může vycházet z matematických modelů zohledňujících finanční riziko. Například vláda státu W poskytne záruky za emisi dluhopisů obce X. Vzhledem k tomu, že dluhopisy obce X jsou emitovány se státní zárukou, mají nižší kupon, než kdyby tuto záruku neměly, protože z hlediska investorů záruka snížila jejich rizikový profil. Poplatek za záruku lze stanovit na základě úrokového rozpětí mezi úrokovou sazbou, kterou by kupon měl, kdyby dluhopisy nebyly vydány se státní zárukou, a úrokovou sazbou v případě poskytnuté záruky. Pokud lze reálnou hodnotu zjistit buď z aktivního trhu, nebo jinou oceňovací technikou, účetní jednotka uzná finanční záruku ve výkazu finanční situace v reálné hodnotě a ve výkazu finanční výkonnosti uzná náklad ve stejné výši. Pokud účetní jednotka použije oceňovací techniku, která není založena na pozorování aktivního trhu, musí se ujistit, že výstup modelu je spolehlivý a srozumitelný.
- AG97. Pokud nelze určit žádné spolehlivé měřítko reálné hodnoty, ani přímým pozorováním objektivního trhu, ani s použitím jiné oceňovací techniky, účetní jednotka musí na smlouvu o finanční záruce při prvotním uznání použít zásady definované v IPSAS 19. Posoudí, zda jí v souvislosti s minulou událostí týkající se smlouvy o finanční záruce vznikla současná povinnost a zda je pravděpodobné, že tato současná povinnost povede v souladu s podmínkami smlouvy k odtoku peněžních prostředků, a zda lze částku peněžních prostředků, které odečou, spolehlivě odhadnout. Je možné, že při prvotním uznání vznikne současná povinnost týkající se smlouvy o finanční záruce, a to např. v těch případech, kdy účetní jednotka uzavře smlouvu o finanční záruce pro účely úvěrů poskytovaných velkému počtu malých podniků, přičemž na základě předchozích zkušeností ví, že určitá část těchto podniků svůj úvěr nesplatí.

*Následné oceňování finančních aktiv (odstavce 47 a 48)*

- AG98. Pokud je finanční nástroj, který byl původně uznán jako finanční aktivum, oceněn reálnou hodnotou a jeho reálná hodnota je nižší než nula, pak je finančním závazkem v souladu s odstavcem 49.
- AG99. Účtování o transakčních nákladech při prvotním a následném ocenění realizovatelného finančního aktiva ilustruje následující příklad. Aktivum je pořízeno za 100 MJ plus kupní provizi ve výši 2 MJ. Aktivum je tedy nejprve uznáno v hodnotě 102 MJ. Další konec účetního období nastane 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 je

aktivum oceněno ve výši 100 MJ (bez ohledu na možnou provizi z prodeje) a v čistých aktivech/jmění se uzná újma ve výši 2 MJ. Pokud má realizovatelné finanční aktivum pevné nebo určitelné platby, transakční náklady se odepisují do přebytku nebo schodku s použitím metody efektivní úrokové míry. Pokud realizovatelné finanční aktivum nemá pevné nebo určitelné platby, uznají se transakční náklady do přebytku nebo schodku v okamžiku, kdy je aktivum oduznáno nebo dojde k jeho znehodnocení.

- AG100. Nástroje, které jsou klasifikovány jako úvěry a jiné pohledávky, jsou oceněny v naběhlé hodnotě bez ohledu na záměr účetní jednotky držet je do splatnosti.

*Aspekty týkající se oceňování reálnou hodnotou (odstavce 50–52)*

- AG101. Definice reálné hodnoty je založena na předpokladu trvání účetní jednotky bez existence záměru či nutnosti její likvidace, významného omezení rozsahu její činnosti či závazku jednotky realizovat transakci za nepříznivých podmínek. Reálná hodnota tudíž není částka, kterou by účetní jednotka dostala nebo zaplatila při vynucené transakci, nedobrovolné likvidaci nebo při prodeji uskutečněném v tísni. Reálná hodnota nicméně odráží úvěrovou kvalitu nástroje.

- AG102. V tomto standardu se používá termín „nabídková cena“ a „poptávková cena“ (bid price nebo asking price, někdy též current offer price – současná nabídková cena) ve významu kotované tržní ceny, a termín „rozptyl nabídky a poptávky“, který zahrnuje pouze transakční náklady. Jiné úpravy za účelem dosažení reálné hodnoty (např. pro riziko nesplnění závazku protistranou) nejsou v termínu „rozptyl nabídky a poptávky“ obsaženy.

### **Aktivní trh: kotovaná tržní cena**

- AG103. Finanční nástroj se považuje za kotovaný na aktivním trhu, pokud jsou kotované tržní ceny snadno a pravidelně dostupné na burze, u dealerů, obchodníků s cennými papíry, průmyslových skupin, oceňovacích služeb nebo regulačních orgánů, a tyto ceny reprezentují aktuální a pravidelně se uskutečňující tržní transakce za obvyklých podmínek. Reálná hodnota je definována cenou, na které se dohodli ochotný kupující a ochotný prodejce za obvyklých podmínek. Cílem určení reálné hodnoty finančního nástroje, který je obchodován na aktivním trhu, je dosáhnout ceny, za kterou by se transakce ke konci účetního období u tohoto nástroje vyskytla (tzn. bez úpravy nástroje) na nejvýhodnějším aktivním trhu, na který má účetní jednotka okamžitý přístup. Účetní jednotka však upravuje cenu na progresivnějším trhu, aby odrážela veškeré rozdíly v úvěrovém riziku spočívajícím v nesplnění závazku protistranou mezi nástroji obchodovanými na tomto trhu a těmi nástroji, které jsou oceňovány. Nejspolehlivějším důkazem o výši reálné hodnoty, která může být použita k ocenění finančního

aktiva nebo finančního závazku, je obvykle veřejně vyhlášená cena na aktivním veřejném trhu.

AG104. Tržní cenu drženého aktiva nebo emitovaného závazku představuje obvykle aktuální nabídková cena kupujícího (bid price) a tržní cenu aktiva, které má být pořízeno nebo drženého závazku představuje nabídková cena prodávajícího (asking price). Má-li účetní jednotka aktiva a závazky s vzájemně započitatelnými tržními riziky, může pro stanovení reálných hodnot vzájemného zápočtu rizik použít tržní ceny „střed“ a podle vhodnosti použít na čistou otevřenou pozici nabídkovou nebo poptávkovou cenu. Pokud takové ceny k dispozici nejsou, může jako vodítko pro stanovení reálné hodnoty sloužit cena poslední transakce, avšak pouze za předpokladu, že od data uskutečnění transakce nedošlo k významné změně ekonomických podmínek. Pokud se od data transakce podmínky změnilly (např. změna bezrizikové úrokové sazby po poslední cenové kotaci státních dluhopisů), pak reálná hodnota odráží změnu v podmínkách v porovnání s běžnými cenami nebo sazbami podobných finančních nástrojů. Pokud účetní jednotka může stejně tak prokázat, že cena poslední transakce není reálnou hodnotou (např. protože účetní jednotka zohlednila částku, kterou by získala nebo zaplatila při vynucené transakci, nedobrovolné likvidaci nebo prodeji realizovaném v tísní), pak je tato cena upravena. Reálná hodnota portfolia finančních nástrojů je dána počtem jednotek nástroje a jeho kotovanou tržní cenou. Pokud na aktivním trhu neexistuje zveřejněná cenová kotace u daného finančního nástroje jako celku, ale obchoduje se s jeho jednotlivými složkami, bude reálná hodnota stanovena na základě tržních cen těchto složek.

AG105. Pokud je sazba (nikoli cena) kotována na aktivním trhu, účetní jednotka použije jako vstupní veličinu oceňovací techniky pro stanovení reálné hodnoty kotovanou tržní sazbu. Pokud kotovaná tržní sazba nezahrnuje úvěrové riziko nebo jiné činitele, které účastníci trhu zahrnují do oceňování nástroje, pak účetní jednotka tyto činitele při oceňování zohlední.

### **Neexistence aktivního trhu: oceňovací technika**

AG106. Pokud je trh s finančním nástrojem neaktivní, účetní jednotka stanoví reálnou hodnotu s použitím oceňovací techniky. Oceňovací techniky zahrnují použití dostupných posledních tržních transakcí uskutečňujících se za obvyklých podmínek mezi znalými a ochotnými stranami, porovnání s aktuální reálnou hodnotou jiného nástroje, který je prakticky stejného charakteru, analýzu diskontovaných peněžních toků a modely stanovení ceny opce. Pokud existuje oceňovací technika běžně používaná účastníky trhu k ocenění nástroje a tato technika prokázala, že může poskytnout spolehlivé odhady cen získané ze skutečných tržních transakcí, pak účetní jednotka použije tuto techniku.



- AG107. Cílem oceňovací techniky je stanovit, jaká by byla cena transakce k datu ocenění při směně realizované za obvyklých podmínek motivované běžnými provozními úvahami. Reálná hodnota se odhaduje na základě výsledků oceňovací techniky, která maximálně využívá tržní vstupy a co nejméně se spoléhá na vstupy specifické pro danou účetní jednotku. U oceňovací techniky se očekává, že dospěje k realistickému odhadu reálné hodnoty, pokud (a) přiměřeně zohledňuje pravděpodobné ocenění nástroje na trhu a (b) vstupní veličiny použité oceňovací technikou přiměřeně reprezentují tržní očekávání a míry faktorů rizikové návratnosti vlastní finančnímu nástroji.
- AG108. Proto oceňovací technika (a) zahrnuje všechny faktory, které účastníci trhu zohledňují při stanovování ceny, a (b) je konzistentní s přijatými ekonomickými metodikami pro ocenění finančního nástroje. Účetní jednotka pravidelně ověřuje oceňovací techniku a přezkuzuje její platnost pomocí cen z veškerých dostupných běžných tržních transakcí s tímto instrumentem (tj. bez úpravy) nebo na základě veškerých dostupných tržních údajů. Účetní jednotka získává tržní údaje stále na stejném trhu, na kterém byl nástroj vydán nebo byl koupen. V případě směnné transakce je nejlepším důkazem reálné hodnoty finančního nástroje při prvotním uznání transakční cena (tj. reálná hodnota poskytnuté nebo přijaté protihodnoty), pokud není reálná hodnota tohoto nástroje zjištěna porovnáním s jinými dostupnými aktuálními tržními transakcemi tohoto nástroje (tzn. bez úprav) nebo na základě oceňovací techniky, jejíž proměnné zahrnují pouze údaje z dostupných trhů.
- AG109. Následné ocenění finančního aktiva nebo finančního závazku a následné uznání přínosů nebo újem musí být v souladu s požadavky tohoto standardu. V důsledku aplikace odstavce AG108 může dojít k tomu, že při prvotním uznání finančního aktiva nebo finančního závazku nebude uznán žádný přínos ani újma. V takovém případě se v souladu s IPSAS 29 následně uzná jen ten přínos nebo újma, které vznikly v důsledku změny některého z faktorů (včetně časového faktoru), které účastníci trhu zvažují při stanovení ceny.
- AG110. Počáteční pořízení nebo vydání finančního aktiva nebo vznik finančního závazku je tržní transakce, která poskytuje základ pro odhad reálné hodnoty finančního nástroje. Zvláště je-li finanční nástroj dluhovým nástrojem (jako např. půjčka), jeho reálná hodnota může být stanovena porovnáním s tržními podmínkami, které panovaly v době jeho pořízení nebo vydání, a běžnými tržními podmínkami nebo úrokovými sazbami v současnosti používanými účetní jednotkou nebo jinými subjekty pro podobné dluhové nástroje (tzn. nástroje s podobnou zbytkovou dobou splatnosti, strukturou peněžních toků, měnou, úvěrovým rizikem, zajištěním a způsobem úročení). Jinou možností je, že pokud následně po vzniku dluhového nástroje nedojde u daných dlužníků a použitelného

úvěrového rozpětí ke změně úvěrového rizika, lze stanovit stávající tržní úrokovou sazbu na základě standardní úrokové sazby pro kvalitnější úvěry než pro podkladový dluhový nástroj s použitím konstantní úvěrové marže, přičemž budou zohledněny změny, ke kterým u standardní sazby došlo od data vzniku dluhového nástroje. Pokud se podmínky od poslední tržní transakce změnily, odpovídající změna reálné hodnoty oceňovaného finančního nástroje je určena porovnáním s běžnými cenami nebo sazbami za podobné finanční nástroje, přičemž se přiměřeně vyrovnají jakékoli odlišnosti od oceňovaného nástroje.

AG111. Ke každému dni oceňování nemohou být dostupné stejné informace. Například ke dni, kdy účetní jednotka uzavře půjčku nebo získá dluhový nástroj, který není aktivně obchodován, má tato účetní jednotka transakční cenu, která je zároveň tržní cenou. K následujícímu dni oceňování však nemusí být dostupné žádné nové informace o transakci, a přestože účetní jednotka může zjistit všeobecnou hladinu tržních úrokových sazeb, nemůže vědět, jakou úroveň úvěrového nebo jiného rizika vezmou účastníci trhu v úvahu při oceňování nástroje k tomuto datu. Účetní jednotka nemusí mít informace o posledních transakcích pro stanovení vhodného úvěrového rozpětí základní úrokové sazby k použití při určování diskontní sazby pro výpočet současné hodnoty. Pokud neexistuje důkaz opaku, je rozumné předpokládat, že nedošlo k žádným změnám v rozpětí existujícím k datu uzavření půjčky. Od účetní jednotky se však očekává, že se bude snažit zjistit, zda existuje důkaz o změně těchto faktorů. Pokud existuje důkaz o změně, účetní jednotka uváží důsledky změn na stanovení reálné hodnoty finančního nástroje.

AG112. Při použití metody diskontovaných peněžních toků použije účetní jednotka jednu nebo více diskontních sazeb stejných, jako je návratnost finančních nástrojů s principiálně stejnými podmínkami a vlastnostmi, včetně úvěrové kvality nástroje, zbývající doby trvání finančního nástroje, pro kterou je stanovena úroková sazba, zbývající doby do splatnosti jistiny a měny, v níž mají být platby realizovány. Krátkodobé pohledávky a závazky s neuvedenou úrokovou sazbou mohou být oceněny v hodnotě původní smlouvy, pokud budou výsledky diskontování nevýznamné.

### **Neexistence aktivního trhu: kapitálové nástroje**

AG113. Reálná hodnota investic do kapitálových nástrojů, které nemají kotovanou tržní cenu na aktivním trhu, a derivátů, které se vztahují k dodávce těchto nekotovaných kapitálových nástrojů a musí být touto dodávkou vypořádány (viz odstavce 48(c) a 49), je spolehlivě měřitelná, pokud (a) kolísání odhadů reálné hodnoty u tohoto nástroje je nevýznamné nebo (b) pravděpodobnosti různých odhadů mohou být rozumně stanoveny a při odhadování reálné hodnoty použity.

AG114. Je mnoho situací, kdy kolísání přiměřených odhadů reálné hodnoty investic do kapitálových nástrojů, které nemají kotovanou tržní cenu, a derivátů, které se vztahují k dodávce těchto nekotovaných kapitálových nástrojů a musí být dodávkou vypořádány (viz odstavce 48(c) a 49), je pravděpodobně nevýznamné. Obvykle lze stanovit reálnou hodnotu finančního aktiva, které účetní jednotka koupila od externího subjektu. Pokud je však rozmezí odhadů reálných hodnot významné a pravděpodobnosti různých odhadů nemohou být rozumně stanoveny, je účetní jednotce znemožněno, aby ocenila nástroj reálnou hodnotou.

### **Vstupy pro oceňovací techniky**

AG115. Vhodná technika pro odhad reálné hodnoty určitého finančního nástroje zahrnuje zjistitelné tržní údaje o tržních podmínkách a jiných faktorech, které pravděpodobně ovlivňují reálnou hodnotu nástroje. Reálná hodnota finančního nástroje je založena na jednom nebo více z těchto faktorů (a možná i na jiných faktorech).

- (a) Časová hodnota peněz (tzn. úrok při základní nebo bezrizikové sazbě). Základní úrokové sazby mohou být obvykle odvozeny od dostupných cen státních dluhopisů a jsou často kotovány ve finančních publikacích. Tyto sazby se většinou liší očekávanými daty peněžních toků projektovaných do výnosové křivky úrokových sazeb pro různé časové horizonty. Z praktických důvodů může účetní jednotka použít dobře přijímanou a snadno dostupnou všeobecnou tržní sazbu, jako např. swapovou sazbu, jako sazbu standardní. (Pokud použitá sazba není bezrizikovou úrokovou sazbou, úprava úvěrového rizika příslušná k určitému finančnímu nástroji je stanovena na základě jeho úvěrového rizika ve vztahu k úvěrovému riziku této standardní sazby.) V některých zemích státní dluhopisy emitované ústřední vládou nesou významné úvěrové riziko a nemohou poskytovat stabilní standardní základní úrokovou sazbu pro nástroje vyjádřené v této měně. Některé účetní jednotky v těchto zemích mohou mít lepší úvěrovou pozici a nižší výpůjční sazbu než ústřední vláda. V takovém případě mohou být základní úrokové sazby lépe stanoveny porovnáním s úrokovými sazbami podnikových dluhopisů s nejvyšší úvěrovou bonitou vystavených v měně této jurisdikce.
- (b) Úvěrové riziko. Účinek úvěrového rizika na reálnou hodnotu (tzn. prémie nad základní úrokovou sazbu za úvěrové riziko) může být odvozen z dostupných tržních cen za obchodované nástroje různé úvěrové kvality nebo z dostupných úrokových sazeb účtovaných poskytovateli výpůjčního kapitálu za úvěry různých úvěrových ratingů.

- (c) Ceny za směnu cizích měn. Pro většinu hlavních měn existují aktivní měnové trhy, kde jsou ceny denně kotovány ve finančních publikacích.
- (d) Ceny komodit. Pro mnoho komodit existují dostupné tržní ceny.
- (e) Ceny kapitálu. Na některých trzích jsou snadno dostupné ceny (a indexy cen) obchodovaných kapitálových nástrojů. K odhadu současné tržní ceny kapitálových nástrojů, pro něž ceny nejsou dostupné, mohou být použity techniky založené na současné hodnotě.
- (f) Volatilita (tzn. výše budoucích změn ceny finančního nástroje nebo jiné položky). Míra volatility aktivně obchodovaných položek může být obvykle odhadnuta na základě historických tržních údajů nebo použitím volatilit vyplývajících z běžných tržních cen.
- (g) Riziko předčasného splacení a riziko odstoupení. Očekávané způsoby předčasného splacení finančních aktiv a očekávané způsoby odstoupení od finančních závazků mohou být odhadnuty z historických dat. (Reálná hodnota finančního závazku, od kterého může protistrana odstoupit, nemůže být nižší než současná hodnota částky, od které protistrana odstupuje – viz odstavec 52.)
- (h) Náklady na správu finančního aktiva nebo finančního závazku. Náklady na správu mohou být odhadnuty porovnáním s běžnými poplatky účtovanými jinými účastníky trhu. Pokud jsou náklady na správu finančního aktiva nebo finančního závazku významné a jiní účastníci trhu čelí srovnatelným nákladům, emitent je vezme v úvahu při stanovování reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku. Je pravděpodobné, že reálná hodnota při vzniku smluvního práva na budoucí poplatky se rovná původním nákladům zaplaceným za tyto poplatky, pokud budoucí poplatky a odpovídající náklady nejsou jiného druhu než srovnatelné tržní poplatky a náklady.

*Přínosy a újmy (odstavce 64–66)*

AG116. Na finanční aktiva a finanční závazky, které jsou v souladu s IPSAS 4 peněžními položkami a jsou vyjádřené v cizí měně, aplikuje účetní jednotka IPSAS 4. Veškeré kurzové zisky a ztráty z peněžních aktiv a peněžních závazků se podle IPSAS 4 uznávají do přebytku nebo schodku. Výjimkou je peněžní položka, která slouží jako zajišťovací nástroj buď při zajišťování peněžních toků (viz odstavce 106–112), nebo při zajišťování čistých investic (viz odstavec 113). Pro účely uznávání kurzových zisků a ztrát se podle IPSAS 4 s peněžním realizovatelným finančním aktivem zachází tak, jako by bylo vedeno v naběhlé hodnotě v cizí měně. Proto jsou kurzové rozdíly vyplývající ze změn v naběhlé hodnotě u takového aktiva uznávány do přebytku nebo schodku a jiné změny v účetní hodnotě jsou uznávány

v souladu s odstavcem 64(b). U realizovatelných finančních aktiv, která nejsou peněžními položkami podle IPSAS 4 (např. kapitálové nástroje), zahrnují přínos nebo újma, které byly v souladu s odstavcem 64(b) uznány přímo do čistých aktiv/jmění, veškeré související kurzové rozdíly. Pokud je mezi nederivátovým peněžním aktivem a nederivátovým peněžním závazkem zajišťovací vztah, jsou kurzové změny těchto finančních nástrojů uznány do přebytku nebo schodku.

*Znehodnocení a nedobytnost finančních aktiv (odstavce 67–79)*

### **Finanční aktiva oceněná naběhlou hodnotou (odstavce 72–74)**

- AG117. Znehodnocení finančního aktiva vedeného v naběhlé hodnotě se oceňuje s použitím původní efektivní úrokové míry daného finančního nástroje, protože diskontování stávající tržní úrokovou sazbou by v konečném důsledku u aktiv, která se jinak oceňují naběhlou hodnotou, představovalo ocenění reálnou hodnotou. Pokud jsou úvěry, pohledávky nebo investice drženy do splatnosti smluvně nebo jinak upravovány vzhledem k finančním potížím dlužníka nebo emitenta, je znehodnocení vyčísleno použitím efektivní úrokové míry platné před úpravou podmínek. Peněžní toky vztahující se ke krátkodobým pohledávkám nejsou diskontovány, pokud je účinek diskontování nevýznamný. Pokud má úvěr, pohledávka nebo investice do splatnosti proměnlivou úrokovou míru, jako diskontní sazba pro ocenění jakékoli ztráty ze znehodnocení se v souladu s odstavcem 72 použije (použijí) stávající efektivní úroková (úrokové) míra (míry) stanovená (stanovené) podle dané smlouvy. Věřitel může znehodnocení finančního aktiva vedeného v naběhlé hodnotě ocenit na základě reálné hodnoty nástroje použitím dostupných tržních cen. Výpočet současné hodnoty očekávaných budoucích peněžních toků zajištěného finančního aktiva zohledňuje peněžní toky, které mohou plynout ze zabavení zajišťovacího aktiva snížené o náklady na získání a prodej zajištění, bez ohledu na to, zda je toto zabavení pravděpodobné, či nikoli.
- AG118. Při procesu odhadování znehodnocení se posuzují všechny úvěrové angažovanosti, nejen aktiva s nízkou úvěrovou kvalitou. Pokud například účetní jednotka používá interní systém hodnocení úvěrů, bere v úvahu všechny úvěrové třídy, nejen ty, které zohledňují závažné zhoršení bonity úvěru.
- AG119. Výsledkem procesu odhadování výše ztráty ze znehodnocení může být jedna určitá částka nebo interval možných ztrát. V tomto druhém případě účetní jednotka uzná ztrátu ze znehodnocení rovnou nejlepšímu odhadu v rámci intervalu možných výsledků, přičemž bere v úvahu všechny relevantní informace dostupné před vydáním účetní závěrky o podmínkách existujících ke konci účetního období (návodné informace týkající se výběru nejlepšího odhadu z intervalu možných výsledků jsou uvedeny v odstavci 47 IPSAS 19).

- AG120. Pro účely kolektivního posouzení snížení kvality jsou finanční aktiva seskupována na základě podobných rysů úvěrových rizik svědčících o dlužníkově schopnosti splatit celou splatnou částku podle smluvních podmínek (např. na základě zhodnocení úvěrového rizika nebo procesu třídění, který posuzuje typ aktiva, průmyslového odvětví, zeměpisného umístění, typu zajištění, stavu po splatnosti a jiných relevantních faktorů). Vybrané rysy jsou relevantní pro odhady budoucích peněžních toků skupiny těchto aktiv tím, že svědčí o dlužníkově schopnosti zaplatit celou splatnou částku podle smluvních podmínek posuzovaného aktiva. Pravděpodobnosti ztráty a jiné statistiky o ztrátě se liší na úrovni skupiny mezi (a) aktivy, jejichž znehodnocení bylo posuzováno jednotlivě a žádné znehodnocení se nezjistilo, a (b) aktivy, která nebyla posouzena jednotlivě z hlediska znehodnocení s tím, že je potřeba snížit hodnotu v různé míře. Účetní jednotka neprovádí dodatečné posouzení, pokud nemá skupinu aktiv s podobnými rizikovými rysy.
- AG121. Ztráty ze znehodnocení uznané pro skupinu aktiv představují přechodný stupeň během procesu identifikace ztrát ze znehodnocení u jednotlivých aktiv ve skupině finančních aktiv, které jsou kolektivně posuzovány z hlediska znehodnocení. Jakmile jsou dostupné informace, které specificky identifikují tyto ztráty u jednotlivých aktiv ve skupině, jsou tato aktiva ze skupiny vyňata.
- AG122. Budoucí peněžní toky ve skupině finančních aktiv, která jsou kolektivně posuzována z hlediska znehodnocení, jsou odhadovány na základě historické zkušenosti se ztrátou u aktiv s rysy úvěrového rizika podobnými skupinovým rysům. Účetní jednotky, které nemají vlastní zkušenost s touto specifickou ztrátou, nebo mají nedostatečnou zkušenost, využívají pro srovnatelnou skupinu finančních aktiv zkušenosti rovnocenné skupiny jednotek. Historická zkušenost se ztrátou je na základě běžných dostupných údajů upravena k zohlednění účinků současných podmínek, které neovlivnily období, ke kterému je historická zkušenost vztažena, a za účelem odstranění účinků podmínek historického období, které v současnosti neexistují. Odhady změn budoucích peněžních toků odrážejí změny v souvisejících zjištěných údajích za různá období (jako jsou např. změny v míře nezaměstnanosti, v cenách nemovitostí a komodit, v platební situaci nebo jiných faktorech, které svědčí o vzniklých ztrátách ve skupině a o jejich velikosti) a jsou s těmito změnami směrově konzistentní. Metodika a předpoklady použité pro odhad budoucích peněžních toků jsou pravidelně přezkoumávány s cílem zmenšit rozdíly mezi odhady ztrát a skutečnými ztrátami.
- AG123. Příkladem použití odstavce AG122 je situace, kdy účetní jednotka může na bázi historické zkušenosti stanovit, že jednou z hlavních příčin nesplacení úvěrů je smrt dlužníka. Účetní jednotka může pozorovat, že úmrtnost se z jednoho roku na druhý nezměnila. Někteří dlužníci účetní jednotky

ve skupině půjček z kreditních karet však v tomto roce mohli zemřít, což naznačuje, že u těchto půjček vznikla ztráta ze znehodnocení, a to i pokud ke konci roku účetní jednotka ještě neví, kteří konkrétní dlužníci zemřeli. Bylo by vhodné, aby tyto vzniklé, ale nenahlášené ztráty ze znehodnocení byly také uznány. Uznávat ztrátu ze znehodnocení u očekávaných úmrtí v budoucím období však není vhodné, protože událost nezbytná k vykázání ztráty (úmrtí dlužníka) ještě nenastala.

- AG124. Když se při odhadování budoucích peněžních toků používají historické míry ztrátovosti, je důležité, aby informace o těchto mírách byla aplikována na skupiny, které jsou definovány způsobem konzistentním se skupinami, u kterých byly historické míry ztrátovosti pozorovány. Použitá metoda má každé skupině umožnit propojení informací o bývalých zkušenostech se ztrátou ve skupinách aktiv s podobnými rysy úvěrových rizik a s relevantními dostupnými údaji, které zohledňují současné podmínky.
- AG125. Ke stanovení ztrát ze znehodnocení ve skupině finančních aktiv (např. u menších bilančních půjček) mohou být použity přístupy založené na vzorcích nebo statistické metody, pokud jsou konzistentní s požadavky odstavců 72–74 a AG120–AG124. Jakýkoli použitý model zahrnuje účinek časové hodnoty peněz, bere v úvahu peněžní toky po zbytek životnosti aktiva (nejen další rok), stáří půjček v rámci portfolia a nevyvolává ztráty ze znehodnocení při prvotním uznání finančního aktiva.

### Úrokové výnosy po uznání znehodnocení

- AG126. Poté, co je hodnota finančního aktiva nebo skupiny podobných finančních aktiv snížena z důvodu ztráty ze znehodnocení, jsou úrokové výnosy uznávány s použitím úrokové míry použité k diskontování budoucích peněžních toků za účelem ocenění ztráty ze znehodnocení.

### Zajištění (odstavce 80–113)

#### *Zajišťovací nástroje (odstavce 81–86)*

#### **Co může být zajišťovacím nástrojem (odstavce 81 a 82)**

- AG127. Potenciální újma z opce, kterou účetní jednotka vystaví, může být výrazně vyšší než potenciální přínos ze zvýšení hodnoty související zajištěné položky. Jinými slovy, vystavená opce není účinná při snižování rizika přebytku nebo schodku, které hrozí zajištěné položce. Vystavená opce proto 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). Naproti tomu u držené opce se potenciální přínosy rovnají újmám nebo jsou vyšší, a tato opce tak má možnost snížit přebytek nebo riziko schodku ze změn reálné hodnoty nebo peněžních toků. Držená opce tudíž může funkci zajišťovacího nástroje plnit.

- AG128. Investice držená do splatnosti vedená v naběhlé hodnotě může plnit funkci zajišťovacího nástroje při zajištění měnového rizika.
- AG129. Investice do nekotovaného kapitálového nástroje, který není veden v reálné hodnotě, protože jeho reálná hodnota nemůže být spolehlivě zjištěna, nebo derivát, který je vázán na takový nekotovaný kapitálový nástroj a musí být vypořádán jeho dodáním (viz odstavce 48(c) a 49), nemůže plnit funkci zajišťovacího nástroje.
- AG130. Kapitálové nástroje účetní jednotky nejsou finančními aktivy ani finančními závazky této účetní jednotky, a proto nemohou plnit funkci zajišťovacího nástroje.

*Zajištěné položky (odstavce 87–94)*

**Co může být zajištěnou položkou (odstavce 87–89)**

- AG131. Předmětem zajištění nemůže být závazný příslib týkající se akvizice účetní jednotky nebo integrovaného souboru činností účetní jednotky v souvislosti s kombinacemi účetních jednotek, kromě případů zajištění měnového rizika, protože ostatní rizika není možné přesně identifikovat a kvantifikovat. Tato ostatní rizika jsou všeobecná provozní rizika.
- AG132. Jako zajištěná položka pro účely zajištění reálné hodnoty nemůže být použita investice účtovaná ekvivalenční metodou, protože u ekvivalenční metody se uznává podíl investora na přebytku nebo schodku, nikoli změny v reálné hodnotě investice. Z obdobného důvodu nemůže být zajištěnou položkou pro účely zajištění reálné hodnoty investice do ovládané jednotky zahrnuté do konsolidace, protože v rámci konsolidace se uznává přebytek nebo schodek ovládané jednotky, 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.
- AG133. Odstavec 89 stanoví, že měnové riziko u vysoce pravděpodobné předpokládané transakce realizované v rámci ekonomické jednotky 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 přebytek nebo schodek. Pro tento účel může být účetní jednotka ovládající jednotkou, ovládanou jednotkou, přidruženou jednotkou, společným podnikáním nebo organizační složkou. Pokud měnové riziko u vysoce pravděpodobné předpokládané transakce realizované v rámci ekonomické jednotky neovlivní konsolidovaný přebytek nebo schodek, nemůže tato transakce splňovat definici zajištěné položky. To se obvykle týká přefakturace licenčních poplatků, úroků a poplatků za manažerské služby mezi členy stejné ekonomické jednotky, pokud neexistuje související externí transakce. Pokud však měnové riziko



u předpokládané transakce v rámci ekonomické jednotky ovlivní konsolidovaný přebytek nebo schodek, může transakce splnit definici zajištěné položky. Příkladem jsou předpokládané prodeje nebo nákupy zásob mezi členy téže ekonomické jednotky, pokud budou následně prodány mimo ekonomickou jednotku. Obdobně může ovlivnit konsolidovaný přebytek nebo schodek předpokládaný prodej dlouhodobého hmotného majetku (pozemků, budov a zařízení) v rámci ekonomické jednotky, tj. mezi účetní jednotkou, která ho vyrobila, a jinou účetní jednotkou, která bude tento hmotný majetek využívat ke své provozní činnosti. To může například nastat proto, že hmotný majetek bude odepisován nakupující jednotkou a částka, v níž byl majetek prvotně uznán, se může měnit, pokud je očekávaná transakce v rámci ekonomické jednotky oceněna jinou měnou, než je funkční měna nakupující účetní jednotky.

- AG134. Pokud zajištění budoucí očekávané transakce v rámci ekonomické jednotky splňuje podmínky zajišťovacího účetnictví, budou jakýkoliv přínos nebo újma, které jsou v souladu s odstavcem 106(a) uznány přímo v čistých aktivech/jmění, převedeny do přebytku nebo schodku ve stejném období (nebo obdobích), během něhož měnové riziko zajištěné operace ovlivní konsolidovaný přebytek nebo schodek.
- AG135. Účetní jednotka může určit jako zajištěnou položku v zajišťovacím vztahu veškeré změny peněžních toků nebo reálné hodnoty. 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 držené opce (za předpokladu, že má s určeným rizikem shodné podstatné podmínky) zobrazuje jednostranné riziko v zajištěné položce, což však neplatí pro jeho časovou hodnotu. Účetní jednotka například může 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 přebytek nebo schodek (odstavec 96(b)).

### **Použití finančních položek jako zajištěných položek (odstavec 90 a 91)**

- AG136. Pokud funkci zajištěné položky plní část peněžních toků plynoucích z finančního aktiva nebo finančního závazku, tato část musí být menší než celkové peněžní toky plynoucí z takového aktiva nebo závazku. Například v případě závazku, jehož efektivní úroková míra je nižší než tržní úroková sazba, nemůže účetní jednotka jako zajištěnou položku vymezit (a) část závazku rovnající se jistině plus úrok z tržní úrokové sazby a (b) záporný zbytek. Účetní jednotka nicméně může určit, že funkci zajištěné položky bude plnit celkový objem peněžních toků celého finančního aktiva nebo finančního závazku a může tyto toky zajistit pouze vůči jednomu určitému

riziku (např. pouze vůči změnám, které lze připsat na vrub změnám v tržní úrokové sazbě). Například v případě finančního závazku, jehož efektivní úroková míra je 100 základních bodů pod tržní úrokovou sazbou, může funkci zajištěné položky plnit celý závazek (tzn. jistina plus úrok vypočtený tržní úrokovou sazbou minus 100 základních bodů) a zajistí se změna reálné hodnoty nebo peněžních toků celého tohoto závazku, kterou lze přičíst na vrub změnám v tržní úrokové sazbě. Účetní jednotka může také v rámci zlepšení účinnosti zajištění zvolit jiný zajišťovací poměr, než je jedna k jedné (viz odstavec AG140).

- AG137. Pokud je navíc finanční nástroj s pevnou sazbou zajištěn až nějakou dobu po své emisi a úrokové sazby se mezitím změnilly, může funkci zajištěné položky plnit část rovnající se standardní sazbě, která je vyšší než smluvní úroková sazba zajištěné položky. Účetní jednotka tak může postupovat za předpokladu, že standardní sazba je nižší než efektivní úroková sazba stanovená za předpokladu, že by účetní jednotka nástroj zakoupila v den, kdy vymezí zajištěnou položku. Předpokládejme například, že účetní jednotka vydá finanční aktivum s pevnou sazbou o hodnotě 100 MJ, které má efektivní úrokovou míru rovnou 6 % v období, kdy tržní sazba je 4 %. Účetní jednotka začne zajišťovat toto aktivum o něco později. V té době tržní sazba vzrostla na 8 % a reálná hodnota aktiva poklesla na 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 tržní sazba je menší než tento efektivní výnos, funkci zajištěné položky může plnit část z osmiprocentní tržní sazby, která se skládá částečně ze smluvních úrokových peněžních toků a částečně z rozdílu mezi současnou reálnou hodnotou (tzn. 90 MJ) a částkou splatnou v době splatnosti (tzn. 100 MJ).
- AG138. Odstavec 90 umožňuje účetní jednotce určit jako zajištěnou položku též něco jiného než celkovou změnu reálné hodnoty nebo celkovou variabilitu peněžních toků finančního nástroje. Například:
- jako změny peněžních toků nebo reálné hodnoty vztahující se k některým (ale nikoli všem) rizikům mohou být určeny veškeré peněžní toky finančního nástroje,
  - jako změny peněžních toků nebo reálné hodnoty vztahující se ke všem nebo pouze k některým rizikům (tj. „složka“ peněžních toků může být určena jako změny vztahujících se ke všem nebo pouze k některým rizikům) mohou být určeny některé (ale nikoliv všechny) peněžní toky finančního nástroje.
- AG139. Aby určená rizika a určené složky byly způsobilé pro zajišťovací účetnictví, musí být samostatně identifikovatelnými součástmi finančního nástroje a změny peněžních toků nebo reálné hodnoty celého finančního nástroje

vzniklé ze změn určených rizik a složek 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 součást finančního nástroje, tak za spolehlivě měřitelnou,
- (b) inflace není samostatně identifikovatelná a samostatně měřitelná a nemůže být určena jako riziko nebo složka finančního nástroje, pokud nejsou splněny požadavky uvedené v bodě (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 touto inflační složkou.

### **Použití nefinančních položek jako zajištěných položek (odstavec 92)**

- AG140. 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 tudíž může být zajištěnou položkou pouze jako celek nebo pro zajištění měnového rizika. Pokud existuje rozdíl mezi podmínkami zajišťovacího nástroje a zajištěné položky (např. u zajištění očekávané koupě ropy Brent s použitím forwardové smlouvy o koupi lehké americké ropy za jinak stejných podmínek), zajišťovací vztah může přesto plnit funkci zajištění za předpokladu, že jsou splněny všechny podmínky v odstavci 98 včetně té, která očekává vysokou účinnost zajištění. Za tímto účelem může být částka zajišťovacího nástroje buď vyšší, nebo nižší než částka zajištěné položky, pokud to zvýší účinnost zajišťovacího vztahu. Ke zjištění statistického vztahu mezi zajištěnou položkou (transakce s ropou Brent) a zajišťovacím nástrojem (transakce s lehkou americkou ropou) se může například provést regresní analýza. Existuje-li mezi těmito dvěma proměnnými (tzn. mezi jednotkovými cenami ropy Brent a lehké americké ropy) skutečný statistický vztah, ke stanovení zajišťovacího poměru může být použit sklon regresní přímky, který bude maximalizovat očekávanou účinnost. Pokud je například sklon regresní přímky 1,02, maximální očekávanou účinnost zajišťuje zajišťovací poměr založený na 0,98 množstevních jednotkách zajištěné položky k 1,00 množstevním jednotkám zajišťovacího nástroje. Zajišťovací vztah však může vést k neefektivnosti, která se v průběhu trvání zajišťovacího vztahu uznává do přebytku nebo schodku.

**Použití skupiny položek jako zajištěných položek (odstavce 93 a 94)**

AG141. Podmínky zajišťovacího účetnictví nesplňuje zajištění celkové čisté pozice (např. všech aktiv a závazků s pevnou úrokovou mírou a s podobnou splatností), nikoli konkrétní zajištěné položky. Téměř stejného účinku na přebytek nebo schodek v zajišťovacím účetnictví může být u tohoto typu zajišťovacího vztahu dosaženo určením části podkladové položky zajištěnou položkou. Pokud má například banka 100 MJ aktiv a 90 MJ závazků s riziky a podmínkami podobného druhu a zajišťuje riziko v čisté výši 10 MJ, může plnit funkci zajištěné položky 10 MJ z těchto aktiv. To lze udělat, pokud tato aktiva a závazky jsou nástroje s pevnou úrokovou mírou (v takovém případě se jedná o zajištění reálné hodnoty) nebo pokud tato aktiva a závazky jsou nástroje s proměnlivou úrokovou mírou (v takovém případě jde o zajištění peněžních toků). Obdobně, pokud existuje závazný příslib účetní jednotky koupit v cizí měně za 100 MJ a vedle toho jeho závazný příslib prodat v cizí měně za 90 MJ, může zajistit rozdíl, tj. 10 MJ, pořízením derivátu, který bude plnit funkci zajišťovacího nástroje pro 10 MJ ze závazného příslibu koupit cizí měnu v hodnotě 100 MJ.

*Zajišťovací účetnictví (odstavce 95–113)*

AG142. 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.

AG143. 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).

AG144. Zajištění závazného příslibu (např. zajištění změn ceny paliva u neuznaného (tj. nevykazaného) smluvního příslibu elektrárenské společnosti koupit palivo za pevnou cenu) je zajištěním expozice vůči změně reálné hodnoty. Takové zajištění je tudíž zajištěním reálné hodnoty. Závazný příslib zajištění měnových rizik může však být také, na základě odstavce 97, vykazován jako zajištění peněžních toků.

**Posouzení účinnosti zajištění**

AG145. Zajištění je posuzováno jako vysoce účinné, pouze pokud jsou splněny obě tyto podmínky:

- (a) při zahájení zajišťovacího vztahu a v následujících obdobích se očekává, že zajištění bude během období, na něž je pořízeno, vysoce účinné při kompenzování změn reálné hodnoty nebo peněžních toků přiřaditelných k zajišťovanému riziku. Takové očekávání se může projevit různými způsoby, např. porovnáním minulých změn reálné hodnoty nebo peněžních toků zajištěné položky přiřaditelných

zajišťovanému riziku s minulými změnami v reálné hodnotě nebo peněžních tocích zajišťovací položky nebo se projevuje vysokou statistickou korelací mezi reálnou hodnotou nebo peněžními toky zajištěné položky a těmito veličinami u zajišťovací položky. Účetní jednotka může v rámci zlepšení účinnosti zajištění zvolit jiný zajišťovací poměr než je jedna k jedné (viz odstavec AG140),

- (b) konečné výsledky zajištění se pohybují v rozmezí 80–125 %. Pokud jsou například konečné výsledky takové, že újma na zajišťovacím nástroji je 120 MJ a přínos 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 bodu (a) tohoto odstavce, účetní jednotka rozhodne, že zajištění bylo vysoce účinné.

- AG146. Účinnost zajištění se posuzuje minimálně při zpracování roční účetní závěrky.
- AG147. Tento standard nedefinuje jedinou metodu pro posuzování účinnosti zajištění. Metoda, kterou si účetní jednotka zvolí pro posuzování účinnosti zajištění, závisí na zvolené strategii řízení rizik. Pokud je například strategií řízení rizik účetní jednotky upravovat periodicky částku zajišťovacího nástroje, aby byly zohledněny změny v zajišťované pozici, účetní jednotka potřebuje prokázat, že se očekává, že zajištění bude vysoce účinné do doby, kdy bude částka zajišťovacího nástroje opětovně upravena. V některých případech účetní jednotka používá různé metody pro různé typy zajištění. Dokumentace účetní jednotky o zajišťovací strategii zahrnuje postupy posuzování účinnosti. Tyto postupy stanoví, zda se do posuzování zahrnuje veškerý přínos nebo újma ze zajišťovacího nástroje, nebo zda je vyloučena časová hodnota nástroje.
- AG148. Pokud účetní jednotka zajistí méně než 100 % rizika, jemuž je daná položka vystavena, tedy např. 85 %, vymezí zajištěnou položku jako 85 % rizika a případnou neúčinnost zajištění bude posuzovat podle změny, která nastane u těchto 85 %. Jak je vysvětleno v odstavci AG140, účetní jednotka v takovém případě může použít jiný zajišťovací poměr než 1:1, pokud se tím zvýší očekávaná účinnost zajištění.
- AG149. 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 pravděpodobně vzájemně úplně započtou, a to jak při zahájení zajišťovacího vztahu, tak i později. Například úrokový swap bude pravděpodobně účinným typem zajištění, pokud budou mít zajišťovací nástroj i zajištěná položka stejnou jmenovitou hodnotu i výši jistiny, stejnou dobu trvání, datum fixace, datum příjmu a úhrady úroků a jistiny i stejný základ pro stanovení úrokových měr. Zajištění

vysoce pravděpodobně plánované koupě komodity forwardovou smlouvou bude pravděpodobně vysoce účinné, pokud:

- (a) forwardová smlouva se týká koupě stejného množství téže komodity ve stejném termínu a na stejném místě jako zajištěná očekávaná koupě,
- (b) reálná hodnota forwardové smlouvy na počátku je nulová,
- (c) buď změna slevy, nebo prémie u forwardové smlouvy nebude zahrnuta do posouzení účinnosti zajištění, ale bude uznána do přebytku nebo schodku nebo změna v očekávaných peněžních tocích plynoucích z vysoce pravděpodobně očekávané transakce bude vycházet z forwardové ceny komodity.

AG150. Zajišťovací nástroj někdy kompenzuje pouze část zajišťovaného rizika. Například zajištění nebude plně účinné, pokud jsou zajišťovací nástroj a zajištěná položka v různých měnách a tyto měny přitom nekolísají společně. Ani zajištění úrokových rizik pomocí derivátu nebude plně účinné, pokud ke změně reálné hodnoty derivátu dojde částečně také kvůli úvěrovému riziku protistrany.

AG151. Aby byly splněny podmínky pro zajišťovací účetnictví, musí se zajištění týkat specifického rizika, které je možné identifikovat (nemůže jít pouze o všeobecné provozní riziko), a musí v konečném důsledku ovlivňovat přebytek nebo schodek účetní jednotky. Riziko zastarávání hmotného majetku nebo riziko legislativních změn týkajících se odstraňování ekologických škod nespĺňuje podmínky pro zajišťovací účetnictví, účinnost nemůže být měřena, protože tato rizika nejsou spolehlivě měřitelná.

AG152. Odstavec 83(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 účinný pro vzájemné vyrovnání změn peněžních toků vztahujících se k zajištěnému jednostrannému riziku očekávané transakce, pokud základní podmínky očekávané transakce a zajišťovacího nástroje jsou shodné.

AG153. Pokud účetní jednotka určí jako zajišťovací nástroj jednostranného rizika vznikajícího z očekávané transakce koupou opci jako celek, zajišťovací vztah nebude plně účinný. To vyplývá z toho, že prémie zaplacená za opci zahrnuje časovou hodnotu a, jak je uvedeno v odstavci AG135, 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 prémie a k určenému zajištěnému riziku.

AG154. V případě úrokového rizika může být účinnost zajištění posouzena přípravou splátkového kalendáře finančních aktiv a finančních závazků, který zobrazuje čisté úrokové riziko pro každé období za předpokladu,

že čisté riziko je spojeno s určitým aktivem nebo závazkem (nebo určitou skupinou aktiv nebo závazků nebo jejich určitou částí), z nichž riziko vyplývá, a účinnost zajištění se posuzuje vůči tomuto aktivu nebo závazku.

- AG155. Při posuzování účinnosti zajištění musí účetní jednotka počítat s časovou hodnotou peněz. Pevná úroková míra u zajištěné položky nemusí přesně odpovídat pevné úrokové míře u swapu, který plní funkci nástroje zajišťujícího reálnou hodnotu. Ani proměnlivá úroková míra u aktiva nebo závazku nemusí být stejná jako proměnlivá úroková míra u swapu, který plní funkci nástroje zajišťujícího peněžní toky. Reálná hodnota swapu vychází z jeho vypořádání. Pevnou i proměnlivou úrokovou míru swapu je možné změnit, aniž by to mělo na jeho vypořádání vliv, pokud se obě míry změni stejně.
- AG156. Pokud účetní jednotka nespĺňuje kritéria účinnosti zajištění, přeruší zajišťovací účetnictví ke dni, kdy bylo naposledy prokázáno splnění podmínek účinnosti zajištění. Pokud však účetní jednotka identifikuje událost nebo změnu v okolnostech, které způsobily, že zajišťovací vztah přestal odpovídat kritériím účinnosti, a prokáže, že zajištění bylo před touto událostí nebo změnou okolností účinné, přeruší zajišťovací účetnictví k datu události nebo změny v okolnostech.

### **Účtování zajištění reálné hodnoty u zajištění úrokového rizika portfolia**

- AG157. Účetní jednotka splní požadavky tohoto standardu pro zajištění reálné hodnoty portfolia finančních aktiv a finančních závazků proti úrokovému riziku, pokud vyhoví postupům uvedeným v bodech (a) až (i) a v odstavcích AG158–AG175 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 aktiva i závazky. Účetní jednotka může určit dvě nebo více portfolií (může např. seskupit svá realizovatelná aktiva do zvláštního portfolia) a v takovém případě použije níže uvedené vodítko pro každé portfolio zvlášť.
  - (b) Účetní jednotka rozloží portfolio do období fixace úrokové sazby 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 nominálních 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. Tato částka slouží rovněž jako procentuální základ, podle něhož se posuzuje účinnost zajištění v souladu s odstavcem AG169(b).

- (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. swapová sazba).
- (e) Pro každé období fixace úrokové sazby účetní jednotka určí jeden nebo více zajišťovacích nástrojů.
- (f) Účetní jednotka posuzuje na základě pravidel definovaných v bodech (c)–(e) tohoto odstavce na počátku zajištění a v následných obdobích, zda se očekává, že zajištění bude během období, pro které je zřízeno, vysoce účinné.
- (g) Účetní jednotka na základě očekávaných termínů fixace úrokové sazby stanovených podle bodu (b) pravidelně měří změnu reálné hodnoty zajištěné položky (vymezené podle bodu (c)) připadající na zajišťované riziko (vymezené podle bodu (d)). Za předpokladu, že zajištění je skutečně stanoveno tak, aby bylo vysoce účinné v okamžiku posuzování pomocí účetní jednotkou dokumentované metody posuzování účinnosti, uzná účetní jednotka změnu reálné hodnoty zajištěné položky jako přínos nebo újmu do přebytku nebo schodku a do jednoho nebo dvou řádků výkazu finanční situace podle popisu v odstavci 100. Změna reálné hodnoty nemusí být alokována jednotlivým aktivům nebo závazkům.
- (h) Účetní jednotka měří změnu reálné hodnoty zajišťovacího nástroje/nástrojů (vymezeného/vymezených v bodě (e)) a přínos nebo újmu uzná do přebytku nebo schodku. Reálná hodnota zajišťovacího nástroje/nástrojů je uznána jako aktivum nebo závazek ve výkazu finanční situace.
- (i) Jakákoli neefektivnost bude uznána do přebytku nebo schodku jako rozdíl mezi změnou reálné hodnoty zmíněnou v bodě (g) a změnou reálné hodnoty zmíněnou v bodě (h) (při měření účinnosti se uplatňují stejná kritéria významnosti jako v jiných standardech IPSAS).

AG158. Tento přístup je podrobněji popsán níže. Tento přístup se použije pouze při zajišťování reálné hodnoty úrokového rizika spojeného s portfoliem finančních aktiv nebo finančních závazků.

AG159. Portfolio určené v odstavci AG157(a) může obsahovat aktiva a závazky. Může to být i portfolio obsahující jen aktiva nebo jen závazky. Portfolio se použije k určení částky aktiv nebo závazků, kterou si účetní jednotka přeje zajistit. Portfolio však není samo o sobě zajištěnou položkou.



AG160. V souladu s odstavcem AG157(b) účetní jednotka určí očekávaný termín fixace položky buď jako očekávanou splatnost, nebo termín fixace tržní sazby, nastane-li 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 jednotek. 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.

AG161. Příkladem vymezení zajištěné položky, které popisuje odstavec AG157(c), je situace, kdy účetní jednotka v určitém období fixace odhaduje, že drží aktiva s pevnou sazbou v hodnotě 100 MJ a závazky s pevnou sazbou v hodnotě 80 MJ. Rozhodne se, že zajistí celou čistou pozici v hodnotě 20 MJ a že funkci zajištěné položky budou plnit aktiva v hodnotě 20 MJ (zajištěnou položkou je část aktiv, protože tento standard povoluje účetní jednotce, aby jako zajištěnou položku používala jakoukoli částku dostupných aktiv nebo závazků splňujících podmínky pro zajištěnou položku, tzn. v tomto případě jakoukoli částku aktiv mezi hodnotami 0 MJ a 100 MJ). Vymezení je vyjádřeno jako „částka v určité měně“ (např. částka v dolarech, euru, 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:

- (a) položkami, jejichž reálná hodnota se mění v reakci na změny zajišťované úrokové sazby,
- (b) položkami, které by splnily podmínky pro zajišťovací účetnictví (zajištění reálné hodnoty), kdyby jako zajištěná položka sloužily jednotlivě. Vzhledem k tomu, že v souladu s odstavcem 52 tohoto standardu nesmí být reálná hodnota finančního závazku, který obsahuje prvek na požádání (jako např. vklad na požádání a podobné typy vkladů) menší než částka splatná na požádání, diskontovaná od prvního data, kdy mohlo být zažádáno její splacení, taková položka nesplňuje

podmínky pro zajišťovací účetnictví (zajištění reálné hodnoty), resp. splňuje je jen do nejbližšího termínu, kdy vkladatel může poprvé žádat splacení vkladu. Ve výše uvedeném případě je zajištěnou pozicí určitá částka aktiv. Tyto závazky tedy nejsou součástí zajištěné položky, ale účetní jednotka je používá k tomu, aby určila výši zajištěné částky. Pokud pozici, kterou účetní jednotka hodlá zajistit, představuje částka závazků, musí být částka představující zajištěnou položku vymezena ze závazků úročených pevnou sazbou, u nichž účetní jednotka nemá povinnost dřívější výplaty. Procentuální měřítko pro posuzování účinnosti zajištění v souladu s odstavcem AG169(b) se stanoví jako procentuální podíl těchto ostatních závazků. Předpokládejme například, že účetní jednotka v určitém období fixace odhaduje, že má závazky v hodnotě 100 MJ úročené pevnou sazbou, které se skládají z vkladů na požádání v hodnotě 40 MJ a z dalších závazků v hodnotě 60 MJ, které žádný prvek na požádání neobsahují, a aktiva úročná pevnou sazbou v hodnotě 70 MJ. Pokud se účetní jednotka rozhodne zajistit celou čistou pozici, která je 30 MJ, zajištěnou položkou budou závazky v hodnotě 30 MJ nebo 50 % závazků ( $30 \text{ MJ} / (100 \text{ MJ} - 40 \text{ MJ}) = 50 \%$ ), které žádný prvek na požádání neobsahují.

AG162. Účetní jednotka musí rovněž splňovat ostatní požadavky týkající se vymezení zajišťovacího vztahu a jeho dokumentování, uvedené v odstavci 98(a). U zajištění portfolia proti úrokovému riziku tyto požadavky stanovují pravidla, která účetní jednotka musí uplatňovat na všechny proměnné používané k určení zajišťované částky a způsobu měření účinnosti zajištění, včetně následujících skutečností:

- (a) která aktiva a závazky mají být zahrnuty do zajištění portfolia a na jakém základě se rozhoduje o jejich vyřazení z portfolia,
- (b) jak účetní jednotka odhaduje termíny fixace včetně toho, jaké předpoklady týkající se úrokové sazby představují základnu pro odhady úrovní předčasněho splácení a jaké představují základnu pro změnu těchto odhadů. Pro počáteční odhady uskutečněné v období, kdy je aktivum nebo závazek zahrnut do zajišťovaného portfolia, tak i pro veškeré pozdější revize těchto odhadů, se používá stejná metoda,
- (c) počtu a trvání období fixace,
- (d) jak často bude účetní jednotka ověřovat účinnost a kterou ze dvou metod popsaných v odstavci AG169 použije,
- (e) metodiky použité účetní jednotkou k určení částky aktiva nebo závazku, které jsou zajištěnou položkou, a procentuálního měřítka používaného pro testování účinnosti zajištění v souladu s metodami popsanými v odstavci AG169(b),

- (f) při testování účinnosti zajištění v souladu s metodami popsanými v odstavci AG169(b) to, zda bude účetní jednotka ověřovat účinnost u každého období fixace zvlášť, u všech období dohromady nebo kombinací obojího.

Pravidla stanovená pro vymezení a dokumentaci zajišťovacího vztahu mají být v souladu s postupy a cíli účetní jednotky v oblasti řízení rizik. Změny v těchto pravidlech by neměly být prováděny libovolně. Měly by být 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.

- AG163. Zajišťovací nástroj zmíněný v odstavci AG157(e) může být jednotlivým derivátem nebo portfoliem derivátů, z nichž všechny jsou vystaveny úrokovému riziku vymezenému dle odstavce AG157(d). Toto portfolio může obsahovat vzájemně se kompenzující rizikové pozice. Nemůže však obsahovat vystavenou opci nebo vystavenou opci netto, protože odstavce 86 a AG127 tohoto standardu 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 odstavce AG157(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 odstavec 84 tohoto standardu nepovoluje, aby zajišťovací vztah trval pouze část období, po které zajišťovací nástroj existuje.
- AG164. Když účetní jednotka kvantifikuje změnu reálné hodnoty položky s možností předčasného splacení v souladu s odstavcem AG157(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 90 tohoto standardu povoluje účetní jednotce vymežit jako zajištěnou položku část finančního aktiva nebo finančního závazku sdílející stejné riziko za předpokladu, že účinnost lze kvantifikovat. U položek s možností předčasného splacení je toho podle odstavce 91 možné dosáhnout tak, že se zajištěná položka vymezí na základě změny reálné hodnoty připadající na změny zajištěné úrokové sazby s použitím očekávaných, nikoli smluvních termínů fixace. V takovém případě však bude posouzení změny reálné hodnoty zajištěné položky zohledňovat i důsledky, které změny zajištěné úrokové sazby budou mít pro očekávané termíny fixace. Pokud následně dojde k revizi očekávaných termínů fixace (např. proto, aby se zohlednily změny, k nimž došlo u očekávaných předčasných splátek) nebo pokud se skutečné termíny fixace liší od termínů očekávaných, zajištění nebude, jak je popsáno v odstavci AG169, plně účinné. Naopak změny v očekávaných termínech fixace, (a) které jednoznačně plynou z jiných faktorů než ze změn zajištěné

úrokové sazby, (b) které nesouvisejí se změnami zajištěné úrokové sazby a (c) které lze spolehlivě oddělit od změn připadajících na zajištěnou úrokovou sazbu (příkladem mohou být změny objemu předčasných splátek, které jsou jednoznačným důsledkem demografických faktorů nebo daňových předpisů, nikoli důsledkem změny úrokové sazby), se při posuzování změny reálné hodnoty zajištěné položky nezohledňují, protože nesouvisejí se zajištěným rizikem. Pokud není jisté, který faktor změnu očekávaných termínů fixace způsobil, nebo pokud účetní jednotka není schopna spolehlivě oddělit změny, které jsou důsledkem zajištěné úrokové sazby od změn, k nimž došlo v souvislosti s jinými faktory, má se za to, že změna je důsledkem změn zajištěné úrokové sazby.

- AG165. Standard blíže nespécifikuje techniky používané k určení částky zmíněné v odstavci AG157(g), především k určení změny reálné hodnoty zajištěné položky, která je přiřaditelná zajišťovanému riziku. Pokud účetní jednotka pro tyto účely používá statistické nebo jiné techniky, musí se jejich výsledky podle očekávání vedení významně blížit výsledkům, jichž by se dosáhlo oceněním všech jednotlivých aktiv nebo závazků představujících zajištěnou položku. Není správné předpokládat, že se změny reálné hodnoty zajištěné položky rovnají změnám hodnoty zajišťovacího nástroje.
- AG166. Odstavec 100 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 odstavec AG157(g). Konkrétní alokace na jednotlivá aktiva (nebo závazky) se nevyžaduje.
- AG167. Odstavec AG157(i) konstatuje, že zajištění nebude účinné v míře, v níž se změna reálné hodnoty zajištěné položky přiřaditelná zajišťovanému riziku liší od změny reálné hodnoty zajišťovacího derivátu. Takový rozdíl může vzniknout z různých důvodů, například:
- (a) skutečné termíny fixace se liší od očekávaných termínů fixace nebo dojde k revizi očekávaných termínů fixace,
  - (b) u položek v zajištěném portfoliu dojde ke znehodnocení nebo jsou oduznány,
  - (c) data splatnosti zajišťovacího nástroje a zajištěné položky se liší,
  - (d) jiné příčiny (např. pokud je několik zajištěných položek úročeno úrokovou sazbou, která je nižší než standardní sazba, jež je předmětem zajištění, ale výsledná neúčinnost zajištění není natolik velká, aby portfolio jako celek podmínky pro zajišťovací účetnictví nesplňovalo).

Taková neúčinnost zajištění (s použitím stejných kritérií významnosti jako v jiných standardech IPSAS) by měla být identifikována a uznána do přebytku nebo schodku.

AG168. Účinnost zajištění se obecně zvyší:

- (a) pokud účetní jednotka naplánuje položky s rozdílnými charakteristikami předčasného splácení způsobem, který zohledňuje rozdíly v průběhu předčasného splácení,
- (b) je-li počet položek v portfoliu vyšší. Je-li v portfoliu obsažen pouze malý počet položek, je pravděpodobná relativně vysoká neefektivnost, pokud je jedna z položek splacena dříve nebo později, než se očekává. Naopak, pokud portfolio obsahuje hodně položek, je možné předpovědět průběh předčasného splácení přesněji,
- (c) pokud 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).

AG169. Účetní jednotka pravidelně ověřuje účinnost zajištění. Pokud se mezi dvěma daty, kdy účetní jednotka posuzuje účinnost zajištění, změní odhad termínu fixace, účetní jednotka stanoví účinnost zajištění:

- (a) jako rozdíl mezi změnou reálné hodnoty zajišťovacího nástroje (viz odstavec AG157(h)) a změnou reálné hodnoty celé zajištěné položky připadající na změny zajištěné úrokové sazby (včetně důsledků, které změny zajištěné úrokové sazby mají pro reálnou hodnotu vložené opce na předčasné splácení), nebo
- (b) s použitím následujícího přibližného odhadu. Účetní jednotka:
  - (i) vypočítá, jaká procentuální část aktiv (nebo závazků) byla v jednotlivých obdobích fixace zajištěna na základě odhadovaných termínů fixace k poslednímu datu, kdy byla účinnost zajištění testována.
  - (ii) zjištěný procentuální poměr použije pro revidovaný odhad, čímž vypočítá částku zajištěné položky v případě revidovaného odhadu.
  - (iii) vypočítá změnu reálné hodnoty revidovaného odhadu zajištěné položky, která připadá na zajištěné riziko, a vykáže ji v souladu s odstavcem AG157(g).

- (iv) uzná neúčinnost zajištění, která se bude rovnat rozdílu mezi částkou stanovenou v bodě (iii) a změnou reálné hodnoty zajišťovacího nástroje (viz odstavec AG157(h)).

- AG170. Při měření účinnosti zajištění účetní jednotka rozliší revize odhadovaných termínů fixace stávajících aktiv (nebo závazků) od vzniku nových aktiv (nebo závazků), přičemž pouze prvně zmíněná aktiva (nebo závazky) způsobují neúčinnost zajištění. Veškeré revize odhadovaných termínů fixace (s výjimkou těch, které jsou v souladu s odstavcem AG164 vyloučeny), včetně přesouvání stávajících aktiv (nebo závazků) mezi jednotlivými časovými obdobími, se v souladu s odstavcem AG169(b)(ii) při revizi odhadovaných částek za určité období, a tedy i při posuzování účinnosti zajištění zohledňují. Poté, co byla podle výše zmíněného postupu uznána neúčinnost zajištění, účetní jednotka stanoví v každém období fixace nový odhad celkových aktiv (nebo závazků), včetně nových aktiv (nebo závazků), které vznikly v době po posledním ověřování účinnosti, a vymezí novou částku jako zajištěnou položku a nový procentuální podíl jako zajišťované procento. Postup popsany v odstavci AG169(b) se při příštím testování účinnosti zajištění opakuje.
- AG171. Položky, které byly původně rozvrženy do období fixace, mohou být oduznány 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 podle odstavce AG157(g), spojený s oduznanou položkou, se musí vyjmout z výkazu finanční situace a zahrnout do přebytku nebo schodku, které vzniknou při oduznání položky. Za tímto účelem je třeba znát období fixace, do kterého byla oduznaná položka zařazena, protože to určuje období fixace, ze kterého se vyjme, a tedy částku k odstranění ze zvláštního řádku podle odstavce AG157(g). Pokud lze po oduznání položky určit, v kterém období byla zahrnuta, je tato položka z tohoto období vyloučena. Pokud ne, je tato položka vyloučena z nejbližšího období, pokud k oduznání 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 jejímu znehodnocení.
- AG172. Navíc jakákoli částka vztahující se k určitému období, která nebyla po jeho uplynutí oduznána, se uzná do přebytku nebo schodku (viz odstavec 100). Předpokládejme například, že si účetní jednotka naplánuje položky na tři fixační období. Při předchozí úpravě zajišťovacího vztahu činila změna reálné hodnoty vykázaná na jednom řádku výkazu finanční situace v rámci aktiv 25 MJ. Na první, druhé a třetí období připadala částka 7 MJ, 8 MJ, resp. 10 MJ. Při následující úpravě zajišťovacího vztahu je situace taková, že aktiva připadající na první období byla buď realizována, nebo přeřazena do dalších období. Z výkazu finanční situace se tedy oduzná částka 7 MJ a uzná se do přebytku nebo schodku. Částky 8 MJ a 10 MJ nyní připadají na první,

resp. druhé období. U těchto období se nyní podle potřeby zohlední změna reálné hodnoty, jak je popsáno v odstavci AG157(g).

- AG173. Pro ilustraci požadavků uvedených v předchozích dvou odstavcích předpokládejme, že si účetní jednotka naplánuje aktiva tak, že každému období fixace přidělí určitou procentuální část portfolia. Dále budeme předpokládat, že prvním dvěma období fixace je přiděleno po 100 MJ. Po uplynutí prvního období se kvůli očekávaným i neočekávaným předčasným splátkám odůznají aktiva ve výši 110 MJ. Z výkazu finanční situace se tedy vyjme celá částka vykázaná na samostatném řádku (o němž se zmiňuje odstavec AG157(g)), která se týká prvního období, plus 10 % částky připadající na druhé období.
- AG174. Pokud je zajištěná částka připadající na období fixace snížena bez oduznání souvisejících aktiv (nebo závazků), částka vykázaná na zvláštním řádku (o němž se zmiňuje odstavec AG157(g)), která souvisí se snížením, se bude odpisovat v souladu s odstavcem 104.
- AG175. Účetní jednotka může chtít aplikovat přístup uvedený v odstavcích AG157–AG174 u zajištění portfolia, které bylo dříve účtováno jako zajištění peněžních toků podle IPSAS 29. V takovém případě zruší předchozí zajištění peněžních toků v souladu s odstavcem 112(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 AG157–AG174.

**Přehodnocení vložených derivátů**

*Tento dodatek je nedílnou součástí IPSAS 29.*

**Úvod**

- B1. V IPSAS 29 odstavci 11 je vložený derivát charakterizován jako „složka hybridního (kombinovaného) nástroje, která obsahuje také nederivátovou hostitelskou smlouvu, přičemž některé peněžní toky kombinovaného nástroje se mění podobným způsobem jako u samotného derivátu“.
- B2. V souladu s odstavcem 12 IPSAS 29 musí být vložený derivát oddělen od hostitelské smlouvy a zaúčtován jako derivát pouze tehdy, pokud:
- (a) ekonomické rysy vloženého derivátu a rizika s ním spojená nesouvisejí úzce s ekonomickými rysy hostitelské smlouvy a s riziky s ní spojenými,
  - (b) samostatný nástroj se stejnými podmínkami jako vložený derivát by vyhověl definici derivátu, a
  - (c) hybridní (kombinovaný) nástroj není oceňován v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku (tj. derivát, který je vložen ve finančním aktivu nebo finančním závazku oceňovaném v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, se neodděluje).
- B3. IPSAS 29 vyžaduje, aby účetní jednotka, která se poprvé stane stranou smluvního vztahu, posoudila, zda vložené deriváty obsažené ve smlouvě musí oddělit od hostitelské smlouvy a zaúčtovat je jako deriváty podle tohoto standardu. Tento dodatek upravuje následující otázky:
- (a) Vyžaduje IPSAS 29 takové posouzení pouze tehdy, když se účetní jednotka poprvé stane stranou smluvního vztahu, nebo by to měla opakovaně posuzovat po celou dobu platnosti smlouvy?
  - (b) Měla by účetní jednotka, která přijímá nové standardy poprvé, provést toto posouzení na základě podmínek, které existovaly v době, kdy se poprvé stala stranou smluvního vztahu, nebo na základě podmínek, které platily v době, kdy poprvé přijala tento standard?
- B4. Tento dodatek platí pro všechny vložené deriváty spadající do působnosti IPSAS 29, s výjimkou akvizice smluv s vloženými deriváty v rámci kombinace účetních jednotek nebo jejich následného přehodnocení k datu akvizice.

**Aplikace IPSAS 29 na přehodnocení vložených derivátů**

- B5. Účetní jednotka posoudí, zda musí oddělit vložený derivát od hostitelské smlouvy a účtovat jej jako derivát, když se poprvé stane stranou smluvního vztahu. Následné přehodnocování je zakázáno, pokud nedošlo



buď (a) ke změně smluvních podmínek, která významně mění peněžní toky, jež by jinak smlouva vyžadovala, nebo (b) k reklasifikaci z kategorie finančních aktiv v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, v takovém případě je posouzení povinné. Účetní jednotka určí, zda je změna peněžních toků významná, tak, že zváží, do jaké míry se změnily očekávané budoucí peněžní toky spojené s vloženým derivátem, hostitelskou smlouvou nebo obojím a zda je změna významná ve srovnání s dříve očekávanými peněžními toky vyplývajícími ze smlouvy.

- B6. Posouzení, zda se vložený derivát musí při reklasifikaci z kategorie finančních aktiv v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku podle odstavce B5 oddělit od hostitelské smlouvy a zaúčtovat jako derivát, se musí provést na základě okolností existujících v době, kdy se účetní jednotka poprvé stala stranou smluvního vztahu.
- B7. Účetní jednotka, která poprvé přijme IPSAS 29, 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 B5 vyžaduje přehodnocení, nastane-li později.

## Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky

*Tento dodatek je nedílnou součástí IPSAS 29.*

### Úvod

- C1. Mnoho vykazujících jednotek drží investice v zahraničních jednotkách (definovány v IPSAS 4, odstavec 10). Takovými zahraničními jednotkami mohou být ovládané jednotky, přidružené jednotky, společná podnikání nebo organizační složky. V souladu s IPSAS 4 musí účetní jednotka určit funkční měnu každé své zahraniční jednotky a pro tento účel použít měnu jejího primárního ekonomického prostředí. Při přepočtu výsledků a finanční situace zahraniční jednotky do měny vykazování uznává účetní jednotka až do okamžiku pozbytí zahraniční jednotky kurzové rozdíly do čistých aktiv/jmění.
- C2. Zajišťovací účetnictví měnového rizika, které vzniká z čisté investice do zahraniční jednotky, lze použít pouze v případě, že čistá aktiva takové zahraniční jednotky jsou zahrnuta do účetní závěrky, tj. buď do konsolidované účetní závěrky, do účetní závěrky, v níž jsou investice vykázány ekvivalenční metodou, nebo do účetní závěrky zahrnující organizační složku nebo společné podnikání, jak definováno v IPSAS 37. Položkou, která je zajišťována proti měnovému riziku vyplývajícimu z čisté investice do zahraniční jednotky, může být částka čistých aktiv odpovídající účetní hodnotě čistých aktiv zahraniční jednotky, případně hodnotě nižší.
- C3. V souladu s IPSAS 29 tvoří zajišťovací vztah způsobilá zajištěná položka a způsobilý zajišťovací nástroj. Pokud je určen zajišťovací vztah u zajištění čisté investice, přínos nebo újma ze zajišťovacího nástroje, který je vyhodnocen jako účinné zajištění čisté investice, se uznávají přímo do čistých aktiv/jmění spolu s kurzovými rozdíly, které vznikají z přepočtu výsledků a finanční situace zahraniční jednotky.
- C4. Tento dodatek použijí účetní jednotky, které zajišťují měnové riziko vznikající z jejich čistých investic do zahraničních jednotek a které chtějí splnit podmínky zajišťovacího účetnictví v souladu s IPSAS 29. Dodatek analogicky neplatí pro jiné typy zajišťovacího účetnictví. Tyto účetní jednotky se v dodatku označují výrazem ovládací jednotka a účetní závěrka, v níž jsou čistá aktiva zahraničních jednotek zahrnuta, se označuje výrazem konsolidovaná účetní závěrka. Výraz ovládací jednotka zahrnuje ve všech případech rovněž účetní jednotku, která drží čistou investici do zahraniční jednotky, která je společným podnikáním, přidruženou jednotkou nebo organizační složkou.
- C5. Tento dodatek obsahuje návodné informace k následujícím otázkám:
  - (a) jak identifikovat měnová rizika, která splňují podmínky zajišťovaného rizika v zajištění čisté investice do zahraniční jednotky, a to s ohledem

na skutečnost, že účetní jednotka, která má mnoho zahraničních jednotek, může být vystavena celé řadě měnových rizik. Dodatek konkrétně řeší následující otázky:

- (i) zda ovládající jednotka může použít jako zajištěné riziko pouze kurzové rozdíly, které vznikají z rozdílu mezi funkční měnou ovládající jednotky a funkční měnou její zahraniční jednotky, nebo zda může použít také kurzové rozdíly, které vznikají z rozdílu mezi měnou vykazování konsolidované účetní závěrky ovládající jednotky a funkční měnou zahraniční jednotky,
  - (ii) pokud ovládající jednotka drží zahraniční jednotku nepřímo, zda zajištěné riziko může zahrnovat pouze kurzové rozdíly, které vznikají z rozdílu mezi funkční měnou zahraniční jednotky a funkční měnou její přímé ovládající jednotky, nebo zda zajištěné riziko může také zahrnovat kurzové rozdíly mezi funkční měnou zahraniční jednotky a funkční měnou přímé nebo konečné ovládající jednotky (tj. zda skutečnost, že je čistá investice do zahraniční jednotky držená prostřednictvím přímé ovládající jednotky, ovlivňuje ekonomické riziko konečné ovládající jednotky),
- (b) kde v rámci ekonomické jednotky může být zajišťovací nástroj držen. Dodatek konkrétně řeší následující otázky:
- (i) v souladu s IPSAS 29 může účetní jednotka určit jako zajišťovací nástroj měnového rizika jak derivátový, tak nederivátový finanční nástroj (nebo kombinaci derivátových a nederivátových finančních nástrojů). Tento dodatek řeší otázku, zda charakter zajišťovacího nástroje (derivátového nebo nederivátového) nebo metoda konsolidace ovlivňuje hodnocení účinnosti zajištění,
  - (ii) tento dodatek dále řeší otázku, kde v rámci ekonomické jednotky mohou být zajišťovací nástroje, které zajišťují čistou investici do zahraniční jednotky, drženy, aby byly splněny podmínky zajišťovacího účetnictví, tj. zda účetní vztah splňuje podmínky zajišťovacího účetnictví pouze v případě, že účetní jednotka zajišťující svoji čistou investici je stranou zajišťovacího nástroje, nebo zda zajišťovací nástroj může držet jakákoliv jednotka v rámci ekonomické jednotky bez ohledu na svoji funkční měnu,
- (c) jakým způsobem účetní jednotka určí částku přínosu nebo újmy uznaných původně v čistých aktivech/jmění, která se v souvislosti se zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou uzná přímo do přebytku nebo schodku, protože v souladu s IPSAS 4 a IPSAS 29 se kumulované částky původně uznané v čistých aktivech/jmění, které se týkají jak kurzových rozdílů vznikajících při přepočtu výsledků a finanční situace

zahraniční jednotky, tak přínosu nebo újmy ze zajišťovacího nástroje, který je vyhodnocen jako účinné zajištění čisté investice, uznají do přebytku nebo schodku v okamžiku, kdy ovládající jednotka pozbude zahraniční jednotku. Dodatek konkrétně řeší následující otázky:

- (i) pokud ovládající jednotka pozbude zajištěnou zahraniční jednotku, jakou částku převede ve své konsolidované účetní závěrce z oceňovacích rozdílů z přepočtu cizích měn do přebytku nebo schodku v souvislosti se zajišťovacím nástrojem a jakou částku v souvislosti se zahraniční jednotkou,
- (ii) zda metoda konsolidace ovlivní určení částek, které budou uznány do přebytku nebo schodku.

### **Aplikace IPSAS 29 na zajištění čisté investice do zahraniční jednotky**

*Charakter zajištěného rizika a částka zajištěné položky, které lze použít v zajišťovacím vztahu*

- C6. Zajišťovací účetnictví může být použito pouze na kurzové rozdíly vznikající mezi funkční měnou zahraniční jednotky a funkční měnou ovládající jednotky.
- C7. 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 ovládající jednotky. Účetní hodnota čistých aktiv zahraniční jednotky, která může být označena za zajištěnou položku v konsolidované účetní závěrce ovládající jednotky, závisí na tom, zda ovládající jednotka zahraniční jednotky 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 ovládající jednotky.
- C8. Zajištěným rizikem může být měnové riziko vznikající mezi funkční měnou zahraniční jednotky a funkční měnou jakékoliv ovládající jednotky (přímé, nepřímé nebo konečné ovládající jednotky) zahraniční jednotky. Skutečnost, že čistá investice je držena prostřednictvím nepřímé ovládající jednotky, nemá vliv na charakter ekonomického rizika, které vyplývá z měnového rizika, jemuž je vystavena konečná ovládající jednotka.
- C9. 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 v rámci ekonomické jednotky vůči stejnému riziku více než jednou ovládající jednotkou (např. jak přímou, tak nepřímou ovládající jednotkou), podmínky zajišťovacího účetnictví v konsolidované účetní závěrce konečné ovládající jednotky splní pouze jeden zajišťovací vztah. Zajišťovací vztah použitý jednou ovládající jednotkou v její konsolidované účetní závěrce nemusí být zachován

jinou ovládající jednotkou na vyšší úrovni. Pokud však zajišťovací vztah není použit ovládající jednotkou na vyšší úrovni, musí být zajišťovací účetnictví aplikované ovládající jednotkou na nižší úrovni zrušeno předtím, než hierarchicky vyšší ovládající jednotka uzná své zajišťovací účetnictví.

*Kde může být zajišťovací nástroj držen*

- C10. Jako zajišťovací nástroj při zajištění čisté investice do zahraniční jednotky může být použit derivátový nebo nederivátový nástroj (nebo kombinace derivátových a nederivátových nástrojů). Zajišťovací nástroje mohou být drženy jakoukoli účetní jednotkou nebo účetními jednotkami v rámci ekonomické jednotky, jsou-li splněny požadavky týkající se určení, dokumentace a efektivity dle IPSAS 29 odstavce 98, který upravuje zajištění čisté investice. Zejména zajišťovací strategie ekonomické jednotky by měla být jasně zdokumentována z důvodu možnosti odlišného určení zajišťovacího vztahu na různých úrovních ekonomické jednotky.
- C11. Pro účely zhodnocení účinnosti je změna hodnoty zajišťovacího nástroje měnového rizika vypočtena vzhledem k funkční měně ovládající jednotky, proti jejíž 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 přebytku nebo schodku, přímo do čistých aktiv/jmění nebo do obou těchto položek. Zhodnocení účinnosti však není ovlivněno tím, zda je změna v hodnotě zajišťovacího nástroje uznána do přebytku nebo schodku, nebo přímo do čistých aktiv/jmění. V rámci aplikace zajišťovacího účetnictví se celková účinná část změny uzná přímo do čistých aktiv/jmění. Zhodnocení účinnosti není ovlivněno tím, zda je zajišťovacím nástrojem derivátový nebo nederivátový nástroj, ani metodou konsolidace.

*Pozbytí zajištěné zahraniční jednotky*

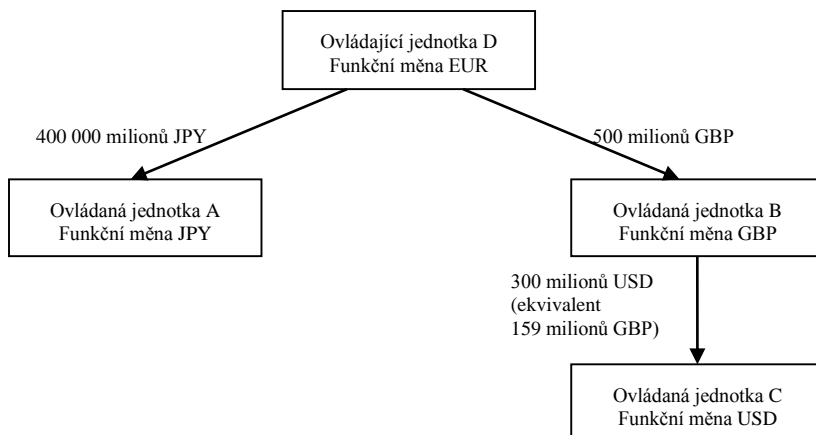
- C12. Pokud ovládající jednotka zajištěnou zahraniční jednotku pozbude, částka, kterou v konsolidované účetní závěrce převede z oceňovacích rozdílů z přepočtu cizích měn do přebytku nebo schodku v souvislosti se zajišťovacím nástrojem, se rovná částce podle IPSAS 29, odstavec 113. Tato částka odpovídá kumulovanému přínosu nebo újmě ze zajišťovacího nástroje, který byl určen jako účinné zajištění.
- C13. Částka, kterou ovládající účetní jednotka v konsolidované účetní závěrce převede z oceňovacích rozdílů z přepočtu cizích měn do přebytku nebo schodku v souvislosti s čistou investicí do zahraniční jednotky v souladu s IPSAS 4, odstavec 57, se rovná částce vedené v oceňovacích rozdílech z přepočtu cizích měn v souvislosti s danou zahraniční jednotkou. V konsolidované účetní závěrce konečné ovládající jednotky není souhrnná čistá částka uznaná v oceňovacích rozdílech z přepočtu cizích měn v souvislosti se všemi zahraničními jednotkami ovlivněna konsolidační metodou. Avšak to,

zda konečná ovládající jednotka použije přímou, nebo nepřímou (postupnou) metodu konsolidace, může ovlivnit částku zahrnutou v jejích oceňovacích rozdílech z přepočtu cizích měn v souvislosti s konkrétní zahraniční jednotkou.

- C14. Přímá metoda je metoda konsolidace, při níž je účetní závěrka zahraniční jednotky přepočtena přímo do funkční měny konečné ovládající jednotky. Nepřímá (postupná) konsolidace je metoda konsolidace, při níž účetní závěrka zahraniční jednotky je nejdříve přepočtena do funkční měny jakékoliv přímé ovládající jednotky a až následně je převedena do funkční měny konečné ovládající jednotky (nebo do měny vykazování, liší-li se).
- C15. Při použití nepřímé metody konsolidace může být do přebytku nebo schodku uznána jiná částka než ta, která je použita při určování účinnosti zajištění. Tento rozdíl může být eliminován určením částky, která by vznikla, pokud by daná zahraniční jednotka byla konsolidována přímou metodou. IPSAS 4 tuto úpravu nepožaduje, nicméně jedná se o alternativní účetní postup, který v případě, že si ho účetní jednotka zvolí, je nutné uplatňovat konzistentně na všechny čisté investice.

### **Příklad**

- C16. Následující příklad ilustruje pomocí dále popsané struktury účetní jednotky aplikaci předchozích odstavců. Ve všech případech jsou popisované zajišťovací vztahy testovány na účinnost v souladu s IPSAS 29, ačkoliv toto testování není v tomto dodatku diskutováno. Ovládající jednotka D, která je konečnou ovládající jednotkou, předkládá konsolidovanou účetní závěrku v eurech (EUR) jakožto své funkční měně. Ve všech svých ovládaných jednotkách, tj. v ovládané jednotce A, ovládané jednotce B a ovládané jednotce C, má 100% podíl. Čistá investice ovládající jednotky D do ovládané jednotky B (funkční měna britská libra (GBP)) ve výši 500 milionů GBP zahrnuje čistou investici ovládané jednotky B do ovládané jednotky C (funkční měna je americký dolar (USD)) ve výši 159 milionů GBP, což je ekvivalentní hodnota k 300 milionům USD. Jinými slovy, čistá aktiva ovládané jednotky B očištěná o její investici do ovládané jednotky C činí 341 milionů GBP.



*Charakter zajištěného rizika, které lze použít v zajišťovacím vztahu (odstavce C6–C9)*

C17. Ovládající jednotka D může zajistit svoji čistou investici do každé z ovládaných jednotek A, B a C vůči měnovému riziku, které existuje mezi jejich funkčními měnami (japonský jen (JPY), britská libra a americký dolar) a eurem. Navíc ovládající jednotka D může zajistit měnové riziko USD/GBP mezi funkčními měnami ovládané jednotky B a ovládané jednotky C. Ovládaná jednotka B může ve své konsolidované účetní závěrce zajistit svoji čistou investici do ovládané jednotky C vůči měnovému riziku mezi jejich funkčními měnami, tj. mezi americkým dolarem a britskou librou. Rizikem, které je předmětem zajištění, je v následujících příkladech okamžité (spotové) měnové riziko, protože zajišťovacími nástroji nejsou deriváty. Pokud by byly zajišťovacími nástroji forwardové smlouvy, ovládající jednotka D by mohla zajistit forwardové měnové riziko.

*Částka zajištěné položky, kterou lze použít v zajišťovacím vztahu (odstavce C6–C9)*

C18. Ovládající jednotka D si přeje zajistit měnové riziko plynoucí z čisté investice do ovládané jednotky C. Předpokládejme, že ovládaná jednotka A má externí půjčku ve výši 300 milionů USD. Čistá aktiva ovládané jednotky A k počátku účetního období jsou 400 000 milionů JPY, a to včetně prostředků z externí půjčky 300 milionů USD.

C19. Zajištěnou položkou může být částka čistých aktiv, která je rovna nebo nižší než účetní hodnota čisté investice ovládající jednotky D do ovládané jednotky C (300 milionů USD) v její konsolidované účetní závěrce. Ovládající jednotka D může ve své konsolidované účetní závěrce určit externí půjčku ovládané jednotky A ve výši 300 milionů USD jako zajištění okamžitého měnového rizika EUR/USD, které je spojeno s její čistou investicí do čistých

aktiv ovládané jednotky C ve výši 300 milionů USD. V takovém případě jsou při použití zajišťovacího účetnictví jak kurzový rozdíl EUR/USD z externí půjčky ovládané jednotky A ve výši 300 milionů USD, tak kurzový rozdíl EUR/USD z čisté investice 300 milionů USD do ovládané jednotky C zahrnuty v konsolidované účetní závěrce ovládající jednotky D do oceňovacích rozdílů z přepočtu cizích měn.

C20. Není-li použito zajišťovací účetnictví, celkový kurzový rozdíl USD/EUR z externí půjčky ovládané jednotky A ve výši 300 milionů USD se v konsolidované účetní závěrce ovládající jednotky D uzná následovně:

- změna okamžitého měnového kurzu USD/JPY přepočtená do EUR se uzná do přebytku nebo schodku,
- změna okamžitého měnového kurzu JPY/EUR se uzná do čistých aktiv/jmění.

Namísto zajištění popisovaného v odstavci C19 může ovládající jednotka D ve své konsolidované účetní závěrce použít k zajištění okamžitého měnového rizika GBP/USD mezi ovládanou jednotkou C a ovládanou jednotkou B externí půjčku ovládané jednotky A ve výši 300 milionů USD. V tomto případě by byl celkový kurzový rozdíl USD/EUR z externí půjčky ovládané jednotky A ve výši 300 milionů USD uznán v konsolidované účetní závěrce ovládající jednotky D následovně:

- změna okamžitého měnového kurzu GBP/USD se uzná do oceňovacích rozdílů z přepočtu cizích měn ovládané jednotky C,
- změna okamžitého měnového kurzu GBP/JPY přepočtená do EUR se uzná do přebytku nebo schodku,
- změna okamžitého měnového kurzu JPY/EUR se uzná do čistých aktiv/jmění.

C21. Ovládající jednotka D nemůže použít ve své konsolidované účetní závěrce externí půjčku ovládané jednotky A ve výši 300 milionů USD jako zajištění okamžitého měnového rizika EUR/USD a okamžitého měnového rizika GBP/USD. Každý zajišťovací nástroj může být použit k zajištění stejného rizika pouze jednou. Ovládaná jednotka B nemůže použít zajišťovací účetnictví ve své konsolidované účetní závěrce, protože zajišťovací nástroj je držen mimo ekonomickou jednotku, kterou tvoří ovládaná jednotka B a ovládaná jednotka C.



*Kde v rámci ekonomické jednotky může být zajišťovací nástroj držen (odstavce C10 a C11)?*

C22. Jak je uvedeno v odstavci C20, není-li použito zajišťovací účetnictví, bude celková změna hodnoty externí půjčky ovládané jednotky A ve výši 300 milionů USD v důsledku měnového rizika v konsolidované účetní závěrce ovládající jednotky D vykázána jak v přebytku nebo schodku (okamžité riziko USD/JPY), tak v čistých aktivech/jmění (okamžité riziko EUR/JPY). Obě částky se zohledňují pro účely zhodnocení účinnosti zajištění podle odstavce C19, protože změna hodnoty jak zajišťovacího nástroje, tak zajištěné položky je v souladu s dokumentací zajištění stanovena vzhledem k EUR, funkční měně ovládající jednotky D, proti USD, funkční měně ovládané jednotky C. Metoda konsolidace (tj. přímá nebo nepřímá) zhodnocení účinnosti zajištění neovlivňuje.

*Částky uznané do přebytku nebo schodku při pozbytí zahraniční jednotky (odstavce C12 a C13)*

C23. Je-li ovládaná jednotka C pozbyta, v konsolidované účetní závěrce ovládající jednotky D se z oceňovacích rozdílů z přepočtu cizích měn převedou do přebytku nebo schodku následující částky:

- (a) v souvislosti s externí půjčkou ovládané jednotky A ve výši 300 milionů USD částka určená podle IPSAS 29, tj. celková změna hodnoty v důsledku měnového rizika, která byla uznána přímo v čistých aktivech/jmění jako účinná část zajištění,
- (b) v souvislosti s čistou investicí 300 milionů USD do ovládané jednotky C částka určená konsolidační metodou účetní jednotky. Pokud ovládající jednotka D použije přímou metodu, budou její oceňovací rozdíly z přepočtu cizích měn z titulu ovládané jednotky C určeny přímo měnovým kurzem EUR/USD. Pokud ovládající jednotka D použije nepřímou metodu, budou její oceňovací rozdíly z titulu ovládané jednotky C určeny jako oceňovací rozdíly uznané ovládanou jednotkou B zohledňující měnový kurz GBP/USD přepočtený do funkční měny ovládající jednotky D za použití měnového kurzu EUR/GBP. Fakt, že ovládající jednotka D v dřívějších obdobích používala nepřímou metodu, od ní nevyžaduje ani jí nebrání v tom, aby částka oceňovacího rozdílu, který bude při pozbytí ovládané jednotky C uznán do přebytku nebo schodku, odpovídala částce, která by byla uznána v případě, že by ovládající jednotka D, v závislosti na svých účetních pravidlech, vždy používala přímou metodu.

*Zajištění více než jedné zahraniční jednotky (odstavce C7, C9 a C11)*

C24. Následující příklady ilustrují, že v konsolidované účetní závěrce ovládající jednotky D může být zajištěno vždy riziko, které je mezi její funkční měnou (EUR) a funkční měnou ovládaných jednotek B a C. Bez ohledu na to, jak jsou zajištění určena, se maximální částky, které mohou být účinným zajištěním, zahrnou v konsolidované účetní závěrce ovládající jednotky D do oceňovacích rozdílů z přepočtu cizích měn, když jsou obě zahraniční jednotky zajištěny, konkrétně 300 milionů USD vůči riziku EUR/USD a 341 milionů GBP vůči riziku EUR/GBP. Ostatní změny hodnoty způsobené změnami měnových kurzů se uznají do konsolidovaného přebytku nebo schodku ovládající jednotky D. Samozřejmě by bylo možné, aby ovládající jednotka D použila 300 milionů USD jako zajišťovací nástroje pouze vůči změnám okamžitého měnového kurzu USD/GBP nebo 500 milionů GBP pouze vůči změnám okamžitého měnového kurzu GBP/EUR.

**Ovládající jednotka D drží zajišťovací nástroje v USD i GBP**

C25. Ovládající jednotka D si přeje zajistit měnové riziko související s její čistou investicí do ovládané jednotky B, a rovněž měnové riziko související s její čistou investicí do ovládané jednotky C. Předpokládejme, že ovládající jednotka D drží vhodné zajišťovací nástroje denominované v USD a GBP, které mohou být použity pro zajištění jejich čistých investic do ovládané jednotky B a ovládané jednotky C. Ovládající jednotka D může ve své konsolidované účetní závěrce použít mimo jiné následující zajišťovací nástroje:

- (a) zajišťovací nástroj ve výši 300 milionů USD určený k zajištění čisté investice do ovládané jednotky C ve výši 300 milionů USD, s nímž je spojeno okamžité měnové riziko (EUR/USD) mezi ovládající jednotkou D a ovládanou jednotkou C, a zajišťovací nástroj ve výši až 341 milionů GBP určený k zajištění čisté investice do ovládané jednotky B ve výši 341 milionů GBP, s nímž je spojeno okamžité měnové riziko (EUR/GBP) mezi ovládající jednotkou D a ovládanou jednotkou B,
- (b) zajišťovací nástroj ve výši 300 milionů USD určený k zajištění čisté investice do ovládané jednotky C ve výši 300 milionů USD, s nímž je spojeno okamžité měnové riziko (GBP/USD) mezi ovládanou jednotkou B a ovládanou jednotkou C, a zajišťovací nástroj ve výši až 500 milionů GBP určený k zajištění čisté investice do ovládané jednotky B ve výši 500 milionů GBP, s nímž je spojeno okamžité měnové riziko (EUR/GBP) mezi ovládající jednotkou D a ovládanou jednotkou B.

C26. Riziko EUR/USD vyplývající z čisté investice ovládající jednotky D do ovládané jednotky C se liší od rizika EUR/GBP, které vyplývá z čisté investice ovládající jednotky D do ovládané jednotky B. Avšak v případě popisovaném v odstavci C25(a), kdy je určen k zajištění nástroj denominovaný v USD, který ovládající jednotka D drží, má již plně zajištěné riziko EUR/USD vyplývající

z její čisté investice do ovládané jednotky C. Pokud by ovládající jednotka D určila k zajištění své čisté investice do ovládané jednotky B ve výši 500 milionů GBP také nástroj denominovaný v GBP, který drží, část takové čisté investice ve výši 159 milionů GBP představující GBP ekvivalent její dolarové čisté investice do ovládané jednotky C by byla vůči riziku GBP/EUR v konsolidované účetní závěrce ovládající jednotky D zajištěna dvakrát.

- C27. V případě popsaném v odstavci C25(b), pokud ovládající jednotka D určí zajištěné riziko jako okamžité měnové riziko (GBP/USD) mezi ovládanou jednotkou B a ovládanou jednotkou C, je zahrnuta do oceňovacích rozdílů z přepočtu cizích měn ovládající jednotky D ve vztahu k ovládané jednotce C pouze ta část změny hodnoty jejího zajišťovacího nástroje v částce 300 milionů USD, která vyplývá z kurzu GBP/USD. Zbývající část změny (ekvivalent změny GBP/EUR u 159 milionů GBP) je zahrnuta do konsolidovaného přebytku nebo schodku ovládající jednotky D, jak je uvedeno v odstavci C20. Protože určení rizika USD/GBP mezi ovládanými jednotkami B a C nezahrnuje riziko GBP/EUR, ovládající jednotka D může určit k zajištění svoji čistou investici do ovládané jednotky B ve výši až do částky 500 milionů GBP, s níž je spojeno okamžité měnové riziko (GBP/EUR) mezi ovládající jednotkou D a ovládanou jednotkou B.

#### **Účetní jednotka B drží zajišťovací nástroj v USD**

- C28. Předpokládejme, že ovládaná jednotka B má externí půjčku ve výši 300 milionů USD. Tyto prostředky byly převedeny ovládající jednotce D interní půjčkou denominovanou v GBP. Protože jak aktiva, tak závazky ovládané jednotky B vzrostly o 159 milionů GBP, jsou její čistá aktiva nezměněna. Ovládaná jednotka B by mohla ve své konsolidované účetní závěrce určit k zajištění rizika GBP/USD vyplývajícího z její čisté investice do ovládané jednotky C externí půjčku. Ovládající jednotka D by mohla zachovat určení tohoto zajišťovacího nástroje učiněné ovládanou jednotkou B k zajištění její čisté investice do ovládané jednotky C ve výši 300 milionů USD vůči riziku GBP/USD (viz odstavec C9) a ovládající jednotka D by mohla určit zajišťovací nástroj denominovaný v GBP, který drží, k zajištění své celkové čisté investice do ovládané jednotky B ve výši 500 milionů GBP. První zajištění určené ovládanou jednotkou B by bylo zhodnoceno vzhledem k funkční měně ovládané jednotky B (britská libra) a druhé zajištění určené ovládající jednotkou D by bylo zhodnoceno vzhledem k funkční měně ovládající jednotky D (euro). V tomto případě je v konsolidované účetní závěrce ovládající jednotky D zajišťovacím nástrojem denominovaným v USD zajištěno pouze riziko GBP/USD vyplývající z čisté investice ovládající jednotky D do ovládané jednotky C, nikoliv celkové riziko EUR/USD. Proto může být celkové riziko EUR/GBP vyplývající z čisté investice ovládající jednotky D do ovládané jednotky B ve výši 500 milionů GBP zajištěno v konsolidované účetní závěrce ovládající jednotky D.

- C29. Avšak je nutné také uvážit zachycení závazku ovládající jednotky D vůči ovládané jednotce B z titulu půjčky ve výši 159 milionů GBP. Pokud závazek ovládající jednotky D z titulu půjčky není považován za část čisté investice do ovládané jednotky B, protože nesplňuje podmínky obsažené v IPSAS 4, odstavec 18, rozdíl měnového kurzu GBP/EUR vznikající z jeho přepočtu by byl zahrnut do konsolidovaného přebytku nebo schodku ovládající jednotky D. Pokud je závazek ve výši 159 milionů GBP z titulu půjčky ovládané jednotce B považován za část čisté investice ovládající jednotky D, byla by čistá investice pouze 341 milionů GBP a částka, kterou by ovládající jednotka D mohla určit jako zajištěnou položku vůči riziku GBP/EUR, by byla snížena z 500 milionů GBP na 341 milionů GBP.
- C30. Pokud by ovládající jednotka D zrušila zajišťovací vztah ustanovený ovládanou jednotkou B, mohla by určit externí půjčku ve výši 300 milionů USD drženou ovládanou jednotkou B k zajištění své čisté investice do ovládané jednotky C ve výši 300 milionů USD vůči riziku EUR/USD a určit zajišťovací nástroj denominovaný v GBP, který sama drží, k zajištění čisté investice do ovládané jednotky B ve výši až do částky 341 milionů GBP. V tomto případě by byla účinnost obou zajištění stanovena vzhledem k funkční měně ovládající jednotky D (euro). V důsledku toho by jak změna USD/GBP v hodnotě externí půjčky držené ovládanou jednotkou B, tak změna GBP/EUR v hodnotě závazku ovládající jednotky D z titulu půjčky ovládané jednotce B (ekvivalent k USD/EUR celkem) byly zahrnuty v konsolidované účetní závěrce ovládající jednotky D do oceňovacích rozdílů z přepočtu cizích měn. Protože ovládající jednotka D má již plně zajištěné riziko EUR/USD vyplývající z její čisté investice do ovládané jednotky C, může zajistit až do částky 341 milionů GBP riziko EUR/GBP vyplývající z její čisté investice do ovládané jednotky B.

## **Dodatek D**

### **Změny jiných standardů IPSAS**

*Originální znění příručky v anglickém jazyce obsahuje u tohoto standardu část Změny jiných standardů IPSAS, která podává přehled změn provedených v jiných standardech. Se souhlasem organizace IFAC není tato část v tomto vydání příručky do českého jazyka přeložena.*

## Zdůvodnění závěrů

*Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 29, ale nejsou jeho součástí.*

### Úvod

- BC1. Tato Zdůvodnění závěrů shrnují úvahy IPSASB, které měla při formulování závěrů v IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*. Vzhledem k tomu, že tento standard vychází z IAS 39 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*, vydaného IASB, Zdůvodnění závěrů popisují jen ty oblasti, ve kterých se IPSAS 29 odchyluje od hlavních požadavků IAS 39.
- BC2. Projekt věnovaný finančním nástrojům je součástí programu konvergence s IFRS prováděného IPSASB, jehož cílem je sblížit standardy IPSAS s IFRS. IPSASB si je vědoma toho, že existují některé aspekty finančních nástrojů, které se týkají veřejného sektoru a jimiž se IAS 39 nezabývá. Tyto aspekty budou předmětem některých budoucích projektů IPSASB. Především bude podle názoru IPSASB třeba, aby se tyto budoucí projekty zabývaly:
- některými transakcemi realizovanými centrálními bankami,
  - pohledávkami a závazky vyplývajícími z ujednání, která jsou svou podstatou podobná finančním nástrojům a mají stejné ekonomické dopady, ale nemají smluvní charakter.
- BC3. Při zpracování tohoto standardu se IPSASB dohodla, že všude tam, kde je stávající text IAS 39 konzistentní se stávajícími standardy IPSAS, bude text IAS 39 zachován a některé specifické problémy týkající se veřejného sektoru budou pojednány v aplikační příručce.
- BC4. V září 2007 vydala IASB novelu IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*, která do účetních výkazů zavádí pojem „úplný výsledek“. Vzhledem k tomu, že IPSASB se úplným výsledkem ani některými dalšími změnami navrhanými v IAS 1 zatím nezabývala, nejsou tyto změny do IPSAS 29 zahrnuty. Jako výchozí text pro účely IPSAS 29 byl použit text IAS 39 vydaný 31. prosince 2008, doplněný o některé změny, které IASB schválila v dubnu 2009 v rámci Vylepšení standardů IFRS. IPSASB je známo, že v listopadu 2009 byl vydán IFRS 9 *Finanční nástroje*. Rovněž je jí známo, že IASB plánuje další významné úpravy IAS 39. S ohledem na tyto skutečnosti se IPSASB rozhodla, že se veškerými změnami požadavků IASB týkajících se finančních nástrojů bude zabývat v rámci nějakého budoucího projektu.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> V lednu 2015 IPSASB zavedla v IPSAS 35 koncept investičních jednotek. Investiční jednotky ve smyslu definice uvedené v IPSAS 35 jsou povinny oceňovat své investice do ovládaných jednotek, s výjimkou ovládaných jednotek zajišťujících investiční služby a činnosti, reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku.

**Rozsah působnosti**

BC5. Práva a závazky mohou vzniknout i na základě nesměnných výnosových transakcí. Prvotní uznávání a oceňování aktiv a závazků z nesměnných výnosových transakcí upravuje IPSAS 23 *Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)*. IPSAS 23 nicméně neobsahuje požadavky ani návodné informace k následnému oceňování a oduznání těchto aktiv a závazků. IPSASB proto v souvislosti s aktivy a závazky vyplývajícími z nesměnných výnosových transakcí, které splňují definici finančního aktiva nebo finančního závazku, posoudila vzájemnou interakci mezi tímto standardem, tj. IPSAS 29, a IPSAS 23.

BC6. IPSASB se dohodla, že pokud aktivum pořízené v rámci nesměnné transakce je finančním aktivem, účetní jednotka bude postupovat takto:

- prvotně aktivum uzná podle IPSAS 23,
- prvotně aktivum ocení podle IPSAS 23, posoudí požadavky tohoto standardu a na základě toho rozhodne o vhodném způsobu účtování transakčních nákladů vzniklých v souvislosti s pořízením aktiva.

Vzhledem k tomu, že IPSAS 23 neupravuje následné oceňování ani oduznání aktiv pořízených v rámci nesměnných transakcí, použije se pro tato aktiva, pokud jsou finančními aktivy, tento standard.

BC7. Pokud jde o závazky, IPSASB se dohodla, že závazky z titulu podmínek omezujících převod prostředků podle IPSAS 23 se budou prvotně uznávat a oceňovat podle IPSAS 23, protože při prvotním uznání obvykle nesplňují definici finančního závazku (viz IPSAS 28). Pokud následně po prvotním uznání okolnosti nasvědčují tomu, že závazek je finančním závazkem, účetní jednotka posoudí, zda by měl být závazek uznaný podle IPSAS 23 oduznán a uznán finanční závazek podle tohoto standardu.

BC8. IPSASB se dohodla, že pokud ostatní závazky vyplývající z nesměnných výnosových transakcí, například vrácení prostředků z důvodu omezení uvalených na užívání aktiva, splní definici finančního závazku, budou se uznávat a oceňovat podle tohoto standardu.

**Prvotní ocenění**

BC9. IPSASB si uvědomuje, že pokud jde o aktiva pořízená formou nesměnných transakcí, která vyhovují definici finančního aktiva, existuje interakce mezi IPSAS 23 a tímto standardem. V souladu s IPSAS 23 se aktiva pořízená v rámci nesměnné výnosové transakce prvotně oceňují reálnou hodnotou. Finanční aktiva se podle tohoto standardu oceňují rovněž reálnou hodnotou, ta se ale v případě, že dané aktivum nebude následně oceňováno reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku, zvyšuje o transakční náklady. Oba způsoby oceňování jsou tedy do značné míry konzistentní, až na účtování transakčních nákladů.

BC10. IPSASB došla k závěru, že by nebylo správné, aby se finanční aktiva vzniklá z nesměnných transakcí oceňovala jiným způsobem než aktiva ze směnných transakcí. Proto souhlasila, že rovněž aktiva pořízená v rámci nesměnné transakce by se měla prvotně oceňovat podle požadavků IPSAS 23, ale že se budou zohledňovat i požadavky tohoto standardu, pokud při pořízení aktiva vzniknou transakční náklady.

### Zvýhodněné úvěry

BC11. Zvýhodněné úvěry mohou být úvěry poskytnuté účetní jednotkou nebo úvěry poskytnuté účetní jednotce. Z účetního hlediska představují významný problém, protože jsou poskytovány za podmínek, které nejsou tržní. IPSASB se proto zabývala tím, jak by se měla účtovat netržní složka takového úvěru. V materiálu ED 38 IPSASB navrhla, že účetní jednotka by měla provést analýzu podstaty transakce, rozdělit ji na jednotlivé složky a o každé z nich účtovat samostatně. IPSASB proto rozhodla, že netržní složka zvýhodněného úvěru by se měla účtovat takto:

- věřitel poskytující zvýhodněný úvěr zaúčtuje jeho netržní složku jako náklad v roce, kdy úvěr poskytne,
- dlužník, jemuž byl zvýhodněný úvěr poskytnut, zaúčtuje jeho netržní složku v souladu s IPSAS 23.

BC12. Někteří respondenti, kteří zaslali připomínky k ED 38, s navrhovaným způsobem účtování zvýhodněných úvěrů nesouhlasili, protože podle jejich názoru reálná hodnota nepředstavuje vhodnou oceňovací bázi. Jiní zase nesouhlasili s tím, aby se netržní složka zvýhodněných úvěrů účtovala do nákladů.

BC13. Respondenti, kteří nesouhlasili s reálnou hodnotou jako oceňovací bázi, argumentovali koncepčními i praktickými potížemi, s nimiž je oceňování zvýhodněných úvěrů reálnou hodnotou spojeno. Pokud jde o koncepční důvody, argumentovali tím, že některé zvýhodněné úvěry poskytované jednotkami veřejného sektoru patrně kvůli rizikovému profilu dlužníků nebudou dostupné na běžném trhu, což je např. případ úvěrů poskytovaných malým podnikům nebo úvěrů poskytovaných vládou jako věřitelem poslední instance. U úvěrů, které se nebudou běžně vyskytovat na trhu, sice podle názorů těchto respondentů bude možné stanovit reálnou hodnotu, ta ale nebude věrně odrážet hodnotu dané transakce. Argumentovali tím, že protože běžný trh pro tyto transakce neexistuje, reálnou hodnotou úvěru je transakční cena při prvotním ocenění. Respondenti, kteří argumentovali praktickými potížemi při určování reálné hodnoty, upozorňovali na to, že kvůli těmto potížím se reálná hodnota často určuje pomocí odhadů. Podle jejich názoru je tudíž potenciálně nespolehlivá. Tyto praktické potíže by podle jejich názoru bylo možné odstranit tím, že by se místo reálné hodnoty používala jako oceňovací báze nominální pořizovací cena nebo výpůjční sazba věřitele.



- BC14. IPSASB zastává názor, že právě reálná hodnota umožňuje nejvěrnější zachycení hodnoty úlevové složky u tohoto typu úvěrů. Navíc bezúročné úvěry nebo úvěry s nízkou úrokovou sazbou nejsou výhradně záležitostí veřejného sektoru, a proto se IPSASB nedomnívá, že je zde důvod, aby se veřejný sektor odchýlil od principu oceňování reálnou hodnotou podle IAS 39. Účetní jednotky jsou navíc v souladu s IPSAS 30 povinny zveřejnit o oceňování finančních nástrojů celou řadu informací, včetně popsání případů, kdy byly pro jejich ocenění použity vstupní údaje nezjistitelné na trhu. S hledem na tyto skutečnosti se IPSASB rozhodla, že oceňovací bázi u zvýhodněných úvěrů zůstane reálná hodnota.
- BC15. Respondenti, kteří nesouhlasili, aby se netržní složka zvýhodněné smlouvy účtovala do nákladů, argumentovali tím, že netržní složka představuje dotaci, takže by bylo správnější na počátku ji uznat jako aktivum a až následně ji časově rozlišovat do nákladů, tak jak budou plněny podmínky pro poskytnutí dotace. IPSASB se ale domnívá, že poskytnutím úvěru vzniká v den 1 jednak příslib poskytnout prostředky ve formě úvěru a jednak dotace. Zastává názor, že účtování dotace do nákladů při prvotním uznání transakce poskytuje nejrelevantnější informace pro skládání účtů ze strany účetních jednotek.

### **Finanční záruky vystavené prostřednictvím nesměnných transakcí**

- BC16. IPSASB si je vědoma toho, že ve veřejném sektoru jsou záruky často poskytovány formou nesměnných transakcí, tj. bez protihodnoty nebo za protihodnotu nominální. Ručitel často poskytuje záruku proto, aby podpořil realizaci obecnějších sociálních cílů, nikoli z komerčních důvodů. I účetní jednotky v soukromém sektoru mohou poskytovat záruky za nižší cenu, než je reálná hodnota. Ale není to běžné a sledují tím obvykle nějaké komerční důvody, například když ovládající jednotka poskytne věřiteli záruku za svou ovládanou jednotku. Maximální úvěrové riziko u těchto záruk ve veřejném sektoru může být velice vysoké. Jsou totiž obvykle poskytovány veřejným sektorem proto, že neexistuje aktivní trh, kde by bylo možné takovou záruku dostat. V některých případech by vzhledem k maximální míře úvěrového rizika ani nebylo možné, aby takovou záruku poskytl ručitel ze soukromého sektoru. IPSASB posoudila přístup k oceňování při prvotním uznání i následnému oceňování takovýchto smluv o finanční záruce.
- BC17. IPSASB se zabývala tím, zda se v případě, že je smlouva o finanční záruce poskytnuta za protihodnotu, tato protihodnota rovná reálné hodnotě smlouvy. V aplikační příručce k IAS 39 se uvádí, že „reálnou hodnotou finančního nástroje je při prvotním uznání obvykle transakční cena“. Nicméně IPSASB se domnívá, že ve veřejném sektoru v řadě případů transakční cena smlouvy o finanční záruce nebude odrážet reálnou hodnotu a že by uznání smlouvy v této hodnotě reflektovalo finanční riziko ručitele nepřesně a zavádějícím způsobem. IPSASB došla k závěru, že je-li za finanční záruku poskytnuta protihodnota, účetní jednotka by měla posoudit, zda tato protihodnota byla

poskytnuta v rámci směnné transakce, a tudíž představuje reálnou hodnotu. IPSASB dále konstatovala, že pokud protihodnota představuje reálnou hodnotu, účetní jednotky by měly uznat smlouvu o finanční záruce v částce protihodnoty. Následně by se oceňovala buď částkou stanovenou v souladu s IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, nebo prvotně uznanou částkou, sníženou případně o kumulativní amortizaci uznanou v souladu s IPSAS 9 *Výnosy ze směnných transakcí*, je-li vyšší. Pokud protihodnota nepředstavuje reálnou hodnotu, záruka se při prvotním uznání ocení stejně, jako kdyby žádná protihodnota nebyla uhrazena.

BC18. IPSASB se proto zabývala tím, jak při prvotním uznání stanovit hodnotu smluv o finanční záruce poskytnutých bez protihodnoty nebo za protihodnotu, která neodpovídá jejich reálné hodnotě. Pro tyto účely vymezila oceňovací hierarchii, kterou lze použít při prvotním ocenění smlouvy o finanční záruce poskytnuté bez protihodnoty nebo za protihodnotu, která není reálnou hodnotou:

- účetní jednotka posoudí, zda lze reálnou hodnotu smlouvy o finanční záruce určit zjištěním ceny z aktivního trhu,
- pokud cenu není možné určit zjištěním ceny z aktivního trhu, účetní jednotka použije oceňovací techniku,
- není-li možné reálnou hodnotu smlouvy o finanční záruce stanovit, účetní jednotka ji při prvotním uznání a následně oceňuje podle IPSAS 19.

BC19. V některých případech existuje aktivní trh pro smlouvy o finanční záruce, které jsou rovnocenné nebo podobné dané smlouvě. V těchto případech je třeba stanovit reálnou hodnotu odhadem na základě údajů zjištěných z aktivního trhu. Dále se IPSASB zabývala tím, zda v případě, že aktivní trh neexistuje, by účetní jednotka měla okamžitě postupovat podle IPSAS 19. IPSASB konstatovala, že mnohé oceňovací techniky jsou velice složité, a jak je uvedeno v odstavcích AG107 a AG108, mohou vést k široké škále výsledků. Je otázka, zda by náklady na vývoj oceňovacích technik nepřevýšily užitek, který takto získané informace budou pro uživatele mít. Postupem podle IPSAS 19 lze dojít ke spolehlivějšímu a srozumitelnějšímu měřítku míry rizika, jemuž je ručitel v souvislosti se smlouvou o finanční záruce vystaven. IPSASB rovněž potvrdila, že pokud účetní jednotka neuzná závazek podle IPSAS 19, zveřejní informace o podmíněných závazcích, které vyžaduje IPSAS 19, kromě případů kdy je odtok prostředků nepravděpodobný. Informace poskytované uživatelům o míře rizika, jemuž je účetní jednotka v souvislosti se smlouvami o finanční záruce sjednanými bez protihodnoty nebo za nominální protihodnotu vystavena, musí zahrnovat rovněž informace o úvěrovém riziku podle IPSAS 30 *Finanční nástroje: zveřejňování*. IPSASB připustila, že některé současné standardy IPSAS, mimo jiné IPSAS 25 *Zaměstnanecké požitky*, vyžadují, aby účetní jednotka

pro účely vývoje složitých oceňovacích technik využívala experty, například pojistné matematiky. Po důkladné úvaze IPSASB došla k závěru, že pokud neexistuje aktivní trh, účetní jednotky by měly mít možnost použít oceňovací techniku, která není založena na údajích zjistitelných na trhu, jsou-li přesvědčeny, že tato technika je spolehlivou a srozumitelnou metodou stanovení reálné hodnoty smlouvy o finanční záruce uzavřené s ručitelem formou nesměnné transakce. Zvláště to platí v případě nestandardních záruk, u nichž jsou k dispozici jen omezené údaje o selhání dlužníků a úvěrovém riziku.

## Implementační příručka

*Tato příručka doprovází IPSAS 29, avšak není jeho součástí.*

### Oddíl A: Rozsah působnosti

A.1 *Vypořádání v čisté výši: forwardová smlouva na nákup komodity*

**Účetní jednotka XYZ uzavře forwardovou smlouvu na nákup 1 mil. litrů ropy za pevnou cenu pro vlastní použití. Podle smlouvy účetní jednotka XYZ po uplynutí dvanácti měsíců buď dostane ropu, nebo proběhne peněžní vypořádání v netto výši, v závislosti na změně reálné hodnoty ropy. Bude se o takové smlouvě účtovat jako o derivátu?**

Taková smlouva sice vyhovuje definici derivátu, nicméně jako o derivátu se o ní nemusí účtovat. Jde o derivátový nástroj, protože smlouva nevyžaduje žádnou počáteční investici, je založena na ceně ropy a bude vypořádána v budoucnosti. Pokud však účetní jednotka XYZ hodlá smlouvu vypořádat převzetím ropy, běžně u podobných smluv nepoužívá vypořádání v čisté výši ani běžně nepostupuje tak, že ropu převezme a během krátkého období po dodání ji prodá za účelem zisku z krátkodobé fluktuace ceny nebo marže obchodníka, nebude se o takové smlouvě v souladu s IPSAS 29 účtovat jako o derivátu, ale jako o otevřené smlouvě.

A.2 *Prodejní opce na nefinanční aktivum*

**Účetní jednotka XYZ vlastní kancelářskou budovu. Uzavře prodejní opci s investorem, která jí umožní prodat budovu za 150 mil. MJ. Současná hodnota budovy je 175 mil. MJ. Opce se uzavírá na dobu pěti let. Pokud bude opce realizována, může ji účetní jednotka XYZ vypořádat předáním budovy nebo peněžními prostředky v čisté výši. Jak o této opci bude účtovat účetní jednotka XYZ a jak investor?**

Způsob účtování u účetní jednotky XYZ závisí na jejím záměru a na její dosavadní praxi. Smlouva sice vyhovuje definici derivátu, účetní jednotka XYZ však o ní jako o derivátu účtovat nebude, pokud ji hodlá vypořádat předáním budovy a pokud běžně nepoužívá vypořádání v čisté výši (odstavce 4 a AG22 IPSAS 29.).

Investor nemůže argumentovat tím, že opce byla uzavřena za účelem koupě, prodeje nebo užívání, protože si není schopen vynutit dodání komodity (odstavec 6 IPSAS 29). Navíc lze opci vypořádat peněžními prostředky v čisté výši. Proto investor musí o takové smlouvě účtovat jako o derivátu. Bez ohledu na dosavadní praxi záměr investora neovlivňuje to, zda bude smlouva vypořádána dodáním komodity nebo peněžními prostředky. Investor vystavil opci a vystavená opce, jejíž držitel si může vybrat mezi dodáním komodity a vypořádáním v peněžních prostředcích v čisté výši, nikdy nebude splňovat podmínku dodání v rámci běžné obchodní činnosti účetní jednotky, na jejímž základě by tato opce byla vyňata z působnosti IPSAS 29, protože výstavce opce si nemůže vynutit dodání komodity.

Pokud by se však nejednalo o opční, ale o forwardovou smlouvu, která by vyžadovala fyzické dodání aktiva, a účetní jednotka by běžně nepoužívala vypořádání v čisté výši ani by běžně nepostupovala tak, že budovu převezme a během krátkého období po dodání ji prodá za účelem zisku z krátkodobé fluktuace ceny nebo marže obchodníka, jako o derivátu by se o ní neúčtovalo.

## Oddíl B: Definice

### B.1 *Definice derivátů: příklady derivátů a podkladových aktiv*

#### Jaké jsou příklady běžných derivátových smluv a podkladových aktiv?

IPSAS 29 definuje finanční derivát takto:

**Derivát je finanční nástroj nebo jiná smlouva spadající do působnosti tohoto standardu vyznačující se těmito třemi znaky:**

- (a) jeho hodnota se mění v závislosti na změně úrokové míry, ceny finančního nástroje, ceny komodity, měnového kurzu, cenového nebo úrokového indexu, úvěrového ratingu či úvěrového indexu nebo jiné proměnné (tzv. „podkladová proměnná“). Pokud tato proměnná nemá finanční charakter, nesmí být specifická pro některou ze smluvních stran,
- (b) nevyžaduje žádnou počáteční investici nebo vyžaduje počáteční investici nižší, než jaká by byla požadována u ostatních typů smluv, u kterých by bylo možné očekávat podobnou reakci na změny tržních podmínek,
- (c) bude vypořádán v budoucnosti.

Typ smlouvy	Hlavní podkladová proměnná
Úrokový swap	Úroková míra
Měnový swap	Měnový kurz
Komoditní swap	Ceny komodit
Kapitálový swap	Ceny akcií (vlastního kapitálu jiné účetní jednotky)
Úvěrový swap	Úvěrový rating, úvěrový index nebo cena úvěru
Swap celkových výnosů	Celková reálná hodnota aktiva, které je předmětem smlouvy, a úroková míra
Držená nebo vystavená opce na pokladniční poukázky (kupní nebo prodejní)	Úroková míra
Držená nebo vystavená měnová opce (kupní nebo prodejní)	Měnový kurz
Držená nebo vystavená komoditní opce (kupní nebo prodejní)	Ceny komodit
Držená nebo vystavená akciová opce (kupní nebo prodejní)	Ceny akcií (vlastního kapitálu jiné účetní jednotky)
Úrokové futures související se státním dluhem (státní futures)	Úroková míra

Typ smlouvy	Hlavní podkladová proměnná
Měnové futures	Měnový kurz
Komoditní futures	Ceny komodit
Úrokové forwardy související se státním dluhem (státní forwardy)	Úroková míra
Měnové forwardy	Měnový kurz
Komoditní forwardy	Ceny komodit
Kapitálové forwardy	Ceny akcií (vlastního kapitálu jiné účetní jednotky)

Výše uvedený seznam obsahuje příklady smluv, jež obvykle splňují definici derivátu v souladu s IPSAS 29. Tento seznam samozřejmě není vyčerpávající. Každá smlouva, která je založena na podkladové proměnné, může mít charakter derivátu. Naproti tomu, i když finanční nástroj splňuje definici derivátu, mohou se na něj vztahovat zvláštní ustanovení IPSAS 29, např. pokud se jedná o klimatický derivát (viz odstavec AG5 IPSAS 29), o smlouvu o koupi nebo prodeji nefinanční položky, jako je komodita (viz odstavce 4 a AG22 IPSAS 29) nebo o smlouvu, která bude vypořádána vlastními akciemi dané účetní jednotky (viz odstavce 25–29 IPSAS 28). Účetní jednotka proto musí posuzovat každou smlouvu jednotlivě s ohledem na to, zda jsou splněny i ostatní vlastnosti derivátu a zda se na ni nevztahují zvláštní ustanovení.

### B.2 *Definice derivátu: vypořádání v budoucnosti, úrokový swap s vypořádáním v čisté nebo hrubé výši*

**Bude při určování toho, zda je úrokový swap derivátovým finančním nástrojem podle IPSAS 29, hrát roli skutečnost, zda si smluvní strany hradí úroky v plné výši (hrubé vypořádání), nebo zda se vypořádávají v čisté výši?**

Ne. Definice derivátu nezávisí na tom, zda vypořádání probíhá v hrubé, nebo čisté výši.

Příklad: účetní jednotka ABC uzavřela úrokový swap s protistranou XYZ, na jehož základě účetní jednotka ABC zaplatí částku stanovenou pevnou, 8% sazbou a obdrží částku stanovenou sazbou 3měsíční LIBOR, která bude pravidelně čtvrtletně aktualizována. Jmenovitá hodnota, z níž se pevná a proměnlivá částka počítá, činí 100 mil. MJ, účetní jednotky ABC a XYZ si tuto jistinu však nevymění. ABC čtvrtletně zaplatí nebo obdrží částku v čisté výši, která bude vycházet z rozdílu mezi 8% sazbou a 3měsíční sazbou LIBOR. (Jinou možností by bylo, že se obě smluvní strany budou vypořádávat v hrubé výši.)

Smlouva odpovídá definici derivátu bez ohledu na to, zda vypořádání probíhá v hrubé, nebo čisté výši, protože hodnota plnění se mění v závislosti na změně podkladové proměnné (LIBOR), není vyžadována žádná počáteční investice a k vypořádání dojde v budoucnosti.

**B.3** *Definice derivátu: předplacený úrokový swap (povinnost uhradit pevnou úrokovou mírou je předplacena na počátku nebo během trvání swapu)*

**Pokud si smluvní strana na počátku předplatí svůj závazek vyplývající z úrokového swapu, který je založen na odtocích s pevnou úrokovou mírou a přítocích s proměnlivou úrokovou mírou, bude se jednat o derivátový finanční nástroj?**

Ano.

Příklad: Účetní jednotka S uzavře s protistranou C úrokový swap založený na odtocích s pevnou úrokovou mírou a přítocích s proměnlivou úrokovou mírou, a to ve jmenovité hodnotě 100 mil. MJ. Úroková sazba u proměnlivé složky swapu je čtvrtletně aktualizovaný 3měsíční LIBOR. Úroková sazba pevné složky swapu je 10 % ročně. Účetní jednotka S uhradí svůj závazek vyplývající ze swapu, tj. 50 mil. MJ (100 mil. MJ x 10 % x 5 let) na počátku, diskontovaný s použitím tržních úrokových sazeb, a ponechá si právo dostávat po dobu trvání swapu úrokový výnos z částky 100 mil. MJ, a to ve výši odpovídající 3měsíční sazbě LIBOR.

Počáteční investice do úrokového swapu je podstatně menší než jmenovitá hodnota, z níž se stanoví platby u proměnlivé složky swapu. Ve srovnání s jinými typy kontraktů, u nichž se očekává obdobná reakce na změny tržních podmínek, jako je například dluhopis s proměnlivou mírou, vyžaduje tato smlouva počáteční investici nižší, než jaká by byla požadována u ostatních typů smluv, u kterých by bylo možné očekávat podobnou reakci na změny tržních podmínek. Smlouva proto splňuje podmínku stanovenou IPSAS 29, tj. „nevyžaduje žádnou počáteční investici nebo vyžaduje počáteční investici nižší, než jaká by byla požadována u ostatních typů smluv, u kterých by bylo možné očekávat podobnou reakci na změny tržních podmínek“. I když účetní jednotka S nemá do budoucna žádný závazek, ke konečnému vypořádání smlouvy dojde až v budoucnosti a její hodnota se mění v závislosti na změnách sazby LIBOR. Proto je tato smlouva finančním derivátem.

**Změnila by se odpověď v případě, že by pevný závazek účetní jednotka uhradila až po prvotním uznání derivátu?**

Pokud by pevná složka swapu byla během jeho trvání uhrazena, považovalo by se to za ukončení původního swapu a za vznik nového finančního nástroje, na nějž by se také vztahovala ustanovení IPSAS 29.

**B.4** *Definice derivátu: úrokový swap s předplacenými odtoky stanovenými proměnlivou úrokovou mírou a s přítoky stanovenými pevnou úrokovou mírou*

**Pokud si smluvní strana na počátku či během trvání úrokového swapu předplatí svůj závazek stanovený proměnlivou úrokovou mírou a v průběhu trvání swapu dostává přítoky stanovené pevnou úrokovou mírou, bude se jednat o derivátový finanční nástroj?**

Ne. Pokud je úrokový swap s odtoky stanovenými proměnlivou úrokovou mírou a s přítoky stanovenými pevnou úrokovou mírou hned na počátku předplacen, není derivátem, a pokud je předplacen během trvání smlouvy, derivátem být přestane, protože návratnost předplacené (investované) částky je u něj srovnatelná s návratností dluhového nástroje s pevnými peněžními toky. Předplacená částka nespĺňuje podmínku pro derivát, tj. že „nevyžaduje žádnou počáteční investici nebo vyžaduje počáteční investici nižší, než jaká by byla požadována u ostatních typů smluv, u kterých by bylo možné očekávat podobnou reakci na změny tržních podmínek“

Příklad: Účetní jednotka S uzavře s protistranou C pětiletý úrokový swap založený na odtocích s proměnlivou úrokovou mírou a přítocích s pevnou úrokovou mírou, a to ve jmenovité hodnotě 100 mil. MJ. Úroková sazba u proměnlivé složky swapu je čtvrtletně aktualizovaný 3měsíční LIBOR. Pevné úrokové platby vyplývající ze swapu činí 10 % ze jmenovité hodnoty swapu, tj. 10 mil. MJ ročně. Účetní jednotka S si na počátku aktuální tržní sazbou předplatí povinnost vyplývající z proměnlivé složky swapu a ponechá si právo dostávat po dobu trvání swapu pevný roční úrokový výnos 10 % z částky 100 mil. MJ.

Peněžní přítoky plynoucí ze swapové smlouvy odpovídají přítokům u finančního nástroje s pevným ročním příjmem, protože účetní jednotka S ví, že po dobu trvání swapu bude dostávat 10 mil. MJ ročně. Protože všechno ostatní je stejné, počáteční investice do swapové smlouvy by měla odpovídat počáteční investici u ostatních finančních nástrojů, které mají pevný roční příjem. Z toho vyplývá, že počáteční čistá investice do úrokového swapu založeného na odtocích s proměnlivou úrokovou mírou a přítocích s pevnou úrokovou mírou je stejná jako investice do smlouvy nederivátového typu, v níž je zakotvena obdobná reakce na změny tržních podmínek. Z tohoto důvodu takový finanční nástroj nespĺňuje podmínku stanovenou IPSAS 29, tj. že „nevyžaduje žádnou počáteční investici nebo vyžaduje počáteční investici nižší, než jaká by byla požadována u ostatních typů smluv, u kterých by bylo možné očekávat podobnou reakci na změny tržních podmínek“. O takové smlouvě se proto podle IPSAS 29 nebude účtovat jako o derivátu. Tím, že se účetní jednotka S zbaví závazku hradit proměnlivé úrokové platby, de facto poskytne úvěr účetní jednotce C.

#### B.5 *Definice derivátu: zápočet úvěrů*

**Účetní jednotka A poskytne účetní jednotce B úvěr s pevnou úrokovou mírou na dobu 5 let. Účetní jednotka B poskytne ve stejném období účetní jednotce A úvěr s proměnlivou úrokovou mírou na stejnou částku. Při poskytnutí úvěrů nedojde k převedení jistiny, protože účetní jednotky A a B uzavřely dohodu o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků (netting agreement). Bude se jednat o derivát podle IPSAS 29?**

Ano. Tato transakce splňuje definici derivátu (tj. má podkladovou proměnnou, nevyžaduje žádnou počáteční investici nebo vyžaduje počáteční investici nižší, než jaká by byla požadována u ostatních typů smluv, u kterých by bylo možné očekávat podobnou reakci na změny tržních podmínek, a bude vypořádána v budoucnosti). Poskytnuté úvěry mají obdobný dopad jako úrokový swap s nulovou počáteční



investicí. O transakcích nederivátového typu se účtuje jako o derivátu, pokud v jejich důsledku v podstatě derivát vzniká. Dochází k tomu v těchto případech:

- transakce jsou uzavřeny ve stejné době a ve vzájemné souvislosti
- mají stejnou protistranu
- týkají se stejného rizika
- neexistuje zjevná ekonomická potřeba ani podstatný ekonomický důvod proč strukturovat tyto transakce samostatně, jinými slovy téhož efektu je možné dosáhnout prostřednictvím jediné transakce.

Pokud by účetní jednotky A a B dohodu o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků neuzavřely, odpověď na výše položenou otázku by byla stejná, protože definice derivátu, tak jak je uvedena v odstavci 10 IPSAS 29, vypořádání v čisté výši nevyžaduje.

#### B.6 *Definice derivátu: opce, u níž se nepředpokládá realizace*

**V souladu s definicí derivátu v odstavci 10 IPSAS 29 musí být derivát „vypořádán v budoucnosti“. Je tato podmínka splněna i v případě, že se u opce nepředpokládá její realizace, např. protože je mimo peníze („out of the money“)?**

Ano. Opce je vypořádána při své realizaci nebo splatnosti. Vyprší-li datum splatnosti, považuje se to za formu vypořádání opce, i když nedojde k výměně plnění.

#### B.7 *Definice derivátu: smlouvy v cizí měně založené na objemu prodeje*

**Jihoafrická účetní jednotka XYZ, jejíž funkční měnou je jihoafrický rand, prodává elektrickou energii v Mosambiku v amerických dolarech. S investiční bankou uzavře smlouvu, která jí umožňuje převádět americké dolary na randy pevným měnovým kurzem. Na základě této smlouvy účetní jednotka XYZ směňuje dolary, které jí plynou z prodeje v Mosambiku, za randy pevným měnovým kurzem 6,00 USD/ZAR. Je taková smlouva derivátem?**

Ano. Smlouva má dvě podkladové proměnné (měnový kurz a objem prodeje), nevyžaduje žádnou počáteční investici nebo vyžaduje počáteční investici nižší, než jaká by byla požadována u ostatních typů smluv, u kterých by bylo možné očekávat podobnou reakci na změny tržních podmínek, a má definované platební podmínky. IPSAS 29 nevylučuje ze své působnosti deriváty, jež jsou založeny na objemu prodeje.

#### B.8 *Definice derivátu: předplacený forward*

**Účetní jednotka uzavře forwardovou smlouvu na nákup akcií, na jejímž základě si po uplynutí jednoho roku bude moci za forwardovou cenu zakoupit akcie. Za akcie však zaplatí při uzavření smlouvy, a to jejich aktuální cenu. Je taková forwardová smlouva derivátem?**

Ne. Tato forwardová smlouva nespĺňuje definiční podmínku derivátu, tj. že „nevyžaduje žádnou počáteční investici nebo vyžaduje počáteční investici nižší, než

jaká by byla požadována u ostatních typů smluv, u kterých by bylo možné očekávat podobnou reakci na změny tržních podmínek“.

Příklad: Účetní jednotka XYZ uzavře forwardovou smlouvu na nákup 1 mil. kmenových akcií T po uplynutí jednoho roku. Aktuální tržní kurz akcií T je 50 MJ za akcii, kurz akcií T na základě ročního forwardu je 55 MJ za akcii. Účetní jednotka XYZ zaplatí za forwardovou smlouvu při jejím uzavření, a to částku 50 mil. MJ. Počáteční investice do forwardové smlouvy (50 mil. MJ) je sice menší než jmenovitá hodnota podkladového aktiva (1 mil. akcií za forwardovou cenu 55 MJ za kus, tj. 55 mil. MJ), nicméně počáteční investice se svou výší blíží částce, kterou by bylo nutné investovat do jiné smlouvy, u níž se předpokládá obdobná reakce na změny tržních podmínek, protože akcie T lze v době uzavření forwardové smlouvy koupit za stejnou cenu, tj. 50 MJ za kus. Předplacený forward tudíž nesplňuje podmínku nulové nebo malé počáteční investice, tak jak je definována pro derivát.

### B.9 *Definice derivátu: počáteční investice*

**Celá řada derivátových nástrojů, např. futures či opce obchodované na burze, vyžaduje zajištění formou maržového účtu. Je maržový účet součástí počáteční investice?**

Ne. Maržový účet není součástí počáteční investice do derivátového nástroje. Jedná se o formu kolaterálu, který účetní jednotka poskytuje protistraně nebo clearingové instituci a který může mít peněžní formu nebo se může jednat o cenné papíry či jiná speciální, obvykle likvidní aktiva. Maržové účty jsou samostatnými aktivy, o nichž se také samostatně účtuje.

### B.10 *Definice finančních nástrojů určených k obchodování: portfolio, které v poslední době vykazalo známky obchodování*

**V definici finančního aktiva nebo finančního závazku určeného k obchodování se říká, že „finanční aktivum nebo finanční závazek se klasifikují jako určené k obchodování, pokud ... jsou součástí portfolia společně spravovaných identifikovaných finančních nástrojů, jež v poslední době vykazalo známky obchodování“. Co se v této definici rozumí výrazem „portfolio“?**

V IPSAS 29 sice výraz „portfolio“ není přímo definován, avšak z kontextu, v němž je používán, vyplývá, že se jedná o skupinu finančních aktiv, která jsou v rámci této skupiny společně řízena (odstavec 10 IPSAS 29). Pokud finanční nástroje zahrnuté do takového portfolia v poslední době vykazaly známky obchodování, splňují podmínky pro zařazení do kategorie finančních nástrojů určených k obchodování, i když některé jednotlivé finanční nástroje v portfoliu může účetní jednotka držet po delší dobu.

### B.11 *Definice finančních nástrojů určených k obchodování: vyváženost portfolia cenných papírů*

**Investiční portfolio účetní jednotky A obsahuje jak dluhové, tak kapitálové nástroje. V interní směrnici pro řízení portfolia je stanoveno, že podíl**

**kapitálových nástrojů se má pohybovat mezi 30–50 % celkové hodnoty portfolia. Investiční manažer je oprávněn provádět nákupy a prodeje kapitálových a dluhových nástrojů tak, aby složení portfolia odpovídalo výše uvedené podmínce. Může účetní jednotka A zařadit tyto nástroje jako realizovatelná finanční aktiva?**

Záleží na záměrech účetní jednotky A a na její předchozí praxi. Účetní jednotka A zařadí tyto cenné papíry do kategorie finančních aktiv určených k obchodování, nebo do kategorie realizovatelná finanční aktiva, a to v závislosti na svém dalším záměru a praxi v minulosti. Pokud je manažer portfolia sice oprávněn provádět nákupy a prodeje cenných papírů s cílem vyvážit složení portfolia, ale není zde záměr účetní jednotky tyto cenné papíry obchodovat a ani v minulosti účetní jednotka nerealizovala krátkodobé zisky z prodeje takových cenných papírů, účetní jednotka je zařadí do kategorie realizovatelná finanční aktiva. Pokud však manažer portfolia cenné papíry aktivně nakupuje a prodává s cílem realizovat krátkodobé zisky, zařadí se finanční nástroje v portfoliu jako určené k obchodování.

*B.12 Definice finančních aktiv držených do splatnosti: jistina vázaná na index*

Účetní jednotka A zakoupí směnku s 5letou splatností, která je vázána na akciový index. Její jmenovitá hodnota je 10 MJ a její stávající tržní cena k datu koupě je 12 MJ. Směnka není až do své splatnosti úročena. K datu splatnosti dostane její držitel její původní jmenovitou hodnotu 10 MJ plus další částku, jejíž výplata ovšem závisí na tom, zda index vázaný na kurz určitých akcií překročí k datu splatnosti směnky předem stanovenou úroveň. Pokud tento index stanovenou úroveň nepřekročí nebo jí pouze dosáhne, držitel směnky dostane pouze její jmenovitou hodnotu. Pokud akciový index stanovenou úroveň překročí, bude částka vyplacená navíc rovna 1,15 násobku rozdílu mezi výší akciového indexu k datu splatnosti a výší akciového indexu k datu vystavení směnky děleno výší akciového indexu k datu vystavení směnky. Účetní jednotka A zamýšlí a zároveň je schopna držet směnku až do splatnosti. Vykáže ji jako investici drženou do splatnosti?

Ano. Směnka bude vykázána jako investice držená do splatnosti, protože je s ní spojena pevná platba ve výši 10 MJ, tato směnka má pevnou splatnost a účetní jednotka A ji hodlá a zároveň je schopna ji držet až do splatnosti (odstavec 10 IPSAS 29). Vázanost na akciový index představuje kupní opci, která úzce nesouvisí s hostitelskou smlouvou, a bude se o ní tudíž v souladu s odstavcem 12 IPSAS 29 účtovat odděleně jako o vloženém derivátu. Kupní cena ve výši 12 MJ se rozdělí mezi hostitelský dluhový nástroj a vložený derivát. Např. pokud reálná hodnota vložené opce bude k datu akvizice 4 MJ, hostitelský dluhový nástroj se při prvotním uznání ocení hodnotou 8 MJ. V tomto případě se diskont ve výši 2 MJ u hostitelského dluhového nástroje (jistina ve výši 10 MJ minus účetní hodnota 8 MJ) bude až do splatnosti odepisovat do přebytku nebo schodku, a to s použitím metody efektivní úrokové míry.

B.13 *Definice finančních aktiv držných do splatnosti: úrok vázaný na index*

**Zařadí účetní jednotka dluhopis s pevnou platbou k datu splatnosti a pevným datem splatnosti jako investici držnou do splatnosti, pokud úroky z tohoto dluhopisu jsou vázány na cenu komodity a účetní jednotka zamýšlí a zároveň je schopna držet dluhopis až do jeho splatnosti?**

Ano. Avšak v důsledku úrokových plateb vázaných na cenu komodity vznikne vložený derivát, o kterém se bude účtovat odděleně a který se ocení reálnou hodnotou (odstavec 12 IPSAS 29). Ustanovení odstavce 14 IPSAS 29 se v tomto případě nepoužije, protože by nemělo být problémem oddělit hostitelský dluhový nástroj (pevnou platbu k datu splatnosti) od vloženého derivátu (úrok vázaný na index).

B.14 *Definice finančních aktiv držných do splatnosti: prodej po snížení úvěrového ratingu*

**Pokud účetní jednotka prodá finanční investici klasifikovanou jako držná do splatnosti poté, co ratingová agentura sníží úvěrový rating jejího emitenta, zpochybní se tím záměr účetní jednotky držet i všechny ostatní finanční investice až do splatnosti?**

Ne nutně. Ke snížení úvěrového ratingu dojde pravděpodobně z důvodu zhoršení úvěrové bonity emitenta. IPSAS 29 stanoví, že pokud k prodeji finančního aktiva před jeho splatností dojde z důvodu významného zhoršení bonity emitenta, je tím splněna podmínka definovaná v IPSAS 29, a úmysl účetní jednotky držet ostatní finanční investice až do splatnosti tím tedy zpochybněn není. Avšak zhoršení úvěrové bonity emitenta musí být oproti jeho úvěrovému ratingu při prvotním uznání významné, a aby byla splněna podmínka definovaná v IPSAS 29, musí navíc platit, že při zařazení této finanční investice do kategorie držné do splatnosti účetní jednotka nemohla předpokládat, že k tomuto významnému snížení ratingu dojde. Snížení úvěrového ratingu v rámci jednoho klasifikačního stupně nebo o jeden celý stupeň obvykle předpokládat lze. Avšak pokud má účetní jednotka vedle snížení úvěrového ratingu i další informace svědčící o tom, že došlo k poklesu hodnoty finančního aktiva, bude obvykle zhoršení úvěrové bonity považováno za významné.

B.15 *Definice finančních aktiv držných do splatnosti: povolené prodeje*

**Zpochybní prodej investice držné do splatnosti, k němuž dojde z důvodu změny managementu účetní jednotky, její záměr držet ostatní finanční aktiva až do data splatnosti?**

Ano. Změna managementu není v odstavci AG35 IPSAS 29 uvedena jako jeden z důvodů, kdy prodej nebo převod finančního aktiva klasifikovaného jako držné do splatnosti nezpochybní zařazení ostatních aktiv do této kategorie. Pokud tedy účetní jednotka prodá finanční aktivum proto, že se změnil její management, bude tím zpochybněn její záměr držet všechna ostatní aktiva až do data splatnosti.

Příklad: Účetní jednotka X drží portfolio finančních aktiv klasifikovaných jako držená do splatnosti. V daném účetním období je z rozhodnutí řídicího orgánu vyměněno vedení účetní jednotky. Nový management hodlá prodat část finančních aktiv držených do splatnosti, aby mohl uskutečnit expanzní strategii schválenou řídicím orgánem. I když předchozí management zastával své funkce od založení účetní jednotky X, která nikdy neprošla významnou restrukturalizací, prodej těchto finančních aktiv přesto zpochybní záměr účetní jednotky X držet zbývající investice klasifikované jako držené do splatnosti až do jejich splatnosti.

B.16 *Definice investic držených do splatnosti: prodej v reakci na konkrétní kapitálové požadavky*

**V některých zemích mohou regulační orgány např. v bankovním či jiném sektoru stanovovat kapitálové požadavky konkrétně pro určitou účetní jednotku, a to na základě posouzení rizik, která dané účetní jednotce hrozí. Z ustanovení odstavce AG35(e) IPSAS 29 vyplývá, že účetní jednotka může prodat investice držené do splatnosti, pokud regulační orgán neočekávaně výrazně zvýší kapitálové požadavky pro dané odvětví, aniž by to v souladu s IPSAS 29 nutně zpochybnilo záměr účetní jednotky držet ostatní investice až do splatnosti. Bude tento záměr zpochybněn, pokud účetní jednotka prodá investice držené do splatnosti kvůli významnému zvýšení kapitálových požadavků stanovených konkrétně pro danou účetní jednotku (tj. kapitálových požadavků, které platí pro danou účetní jednotku, ale nikoli pro dané odvětví jako celek)?**

Ano, takovýto prodej zpochybní záměr účetní jednotky držet ostatní finanční aktiva až do jejich splatnosti, kromě případů, kdy je možné prokázat, že tento prodej splňuje výjimku definovanou v odstavci 10 IPSAS 29, tj. že zvýšení kapitálových požadavků je ojedinělou událostí, která je mimo kontrolu účetní jednotky, neopakuje se a účetní jednotka ji nemohla předpokládat.

B.17 *Definice finančních aktiv držených do splatnosti: kolaterál, smlouvy o zpětném odkupu (repo smlouvy) a smlouvy o půjčce cenných papírů*

**Účetní jednotka nemá prokazatelnou schopnost držet finanční investici až do splatnosti, pokud pro ni platí určité omezení, které by mohlo zmařit její záměr držet finanční aktivum až do splatnosti. Znamená to, že dluhový nástroj, který byl použit jako kolaterál nebo převeden na základě repo smlouvy či smlouvy o půjčce cenných papírů na jiný subjekt a který účetní jednotka nadále uznává, není možné zařadit do kategorie držené do splatnosti?**

Ne. Skutečnost, že dluhové nástroje byly použity jako kolaterál nebo jsou předmětem repo smlouvy či smlouvy o půjčce cenných papírů, nezpochybňuje záměr účetní jednotky ani její schopnost držet je až do splatnosti. Pokud však účetní jednotka nepředpokládá, že bude schopna si přístup k daným dluhovým nástrojům udržet nebo obnovit, bude tím její záměr držet je až do splatnosti zpochybněn.

B18. *Definice finančních aktiv držných do splatnosti: „kontaminace“ - povinnost reklasifikovat všechna aktiva z kategorie držné do splatnosti*

**Na základě nevyžádané nabídky prodá účetní jednotka A za finančně výhodných podmínek významný objem finančních aktiv zařazených do kategorie držné do splatnosti. Žádná další aktiva, která účetní jednotka A po datu tohoto prodeje získá, již jako aktiva držná do splatnosti klasifikována nebudou. Avšak zbývající finanční aktiva v kategorii držné do splatnosti účetní jednotka A nepřeklasifikuje, neboť tvrdí, že její záměr držet tato aktiva do splatnosti i nadále trvá. Účtuje účetní jednotka A v souladu s IPSAS 29?**

Ne. Pokud prodej nebo převod většího než nevýznamného množství finančních aktiv zařazených do kategorie držné do splatnosti nespĺňuje výjimky uvedené v odstavcích 10 a AG35 IPSAS 29, žádné nástroje do této kategorie zařazeny být nesmí. Všechna aktiva držná do splatnosti je tudíž nutné překlasifikovat na realizovatelná finanční aktiva. Tato reklasifikace se vykáže v období, v němž k prodeji nebo převodu došlo, a to jako změna klasifikace v souladu s odstavcem 60 IPSAS 29. Z ustanovení odstavce 10 IPSAS 29 jasně vyplývá, že musí uplynout nejméně dvě účetní období, než bude účetní jednotka moci finanční aktivum zařadit do kategorie aktiv držných do splatnosti.

B.19 *Definice finančních aktiv držných do splatnosti: povinnost reklasifikovat na základě pravidla „kontaminace“ všechna aktiva i v podkategoriích*

**Uplatní účetní jednotka ustanovení odstavce 10 IPSAS 29 odděleně na různé podkategorie finančních aktiv držných do splatnosti, tj. např. odděleně na dluhové nástroje v amerických dolarech a odděleně na dluhové nástroje v eurech?**

Ne. Povinnost překlasifikovat všechna aktiva z dané kategorie, tak jak ji stanoví odstavec 10 IPSAS 29, je jednoznačná. Pokud účetní jednotka prodala, převedla nebo uplatnila prodejní opci na větší než nevýznamný objem finančních investic držných do splatnosti, nesmí do této kategorie zařadit žádná finanční aktiva.

B.20 *Definice finančních aktiv držných do splatnosti: povinnost reklasifikovat na základě pravidla „kontaminace“ všechna aktiva pro účely konsolidace*

**Uplatní účetní jednotka ustanovení odstavce 10 IPSAS 29 odděleně na finanční aktiva držná do splatnosti, která evidují jednotlivé účetní jednotky v ekonomické jednotce, nacházející se např. v různých státech s různým právním a ekonomickým prostředím?**

Ne. Pokud účetní jednotka prodala či převedla větší než nevýznamný objem finančních investic, které jsou v konsolidované účetní závěrce zařazeny jako držné do splatnosti, nebo na ně uplatnila prodejní opci, nepovede v této kategorii v konsolidované účetní závěrce žádná aktiva, kromě případů, kdy jsou splněny výjimky definované odstavcem 10 IPSAS 29.

B.21 *Definice úvěrů a jiných pohledávek: kapitálový nástroj*

**Může držitel zařadit kapitálový nástroj, jako např. prioritní akcii s pevně stanovenými nebo určitelnými platbami, do kategorie úvěrů a jiných pohledávek?**

Ano. Pokud je nederivátový kapitálový nástroj u emitenta zařazen jako závazek s pevně stanovenými nebo určitelnými platbami a není kotován na aktivním trhu, může být držitelem v některých případech zařazen do kategorie úvěrů a jiných pohledávek, pokud jsou splněny ostatní podmínky definice. Podrobnější informace o tom, kdy má emitent klasifikovat finanční nástroj jako závazek, a kdy jako kapitálový nástroj, jsou uvedeny v odstavcích 13–27 IPSAS 28. Pokud finanční nástroj splňuje definici kapitálového nástroje podle IPSAS 28, držitel jej nemůže zařadit do kategorie úvěrů a jiných pohledávek.

B.22 *Definice úvěrů a jiných pohledávek: vklady bank v jiných bankách*

**Banky mají termínové vklady u centrální banky nebo v jiných bankovních ústavech. V některých případech je doklad o tomto vkladu obchodovatelný. Je-li to tak, banka může, ale nemusí mít úmysl jej prodat. Patří takový vklad do kategorie úvěrů a jiných pohledávek podle odstavce 10 IPSAS 29?**

Takový vklad splňuje definici úvěrů a jiných pohledávek, a to bez ohledu na skutečnost, zda doklad o tomto vkladu je obchodovatelný, či nikoliv. Pokud však banka hodlá doklad o vkladu okamžitě nebo v nejbližší budoucnosti prodat, nebude se jednat o poskytnutý úvěr, ale o finanční aktivum určené k obchodování.

B.23 *Definice naběhlé hodnoty: věčné dluhové nástroje s pevnou úrokovou mírou nebo tržní proměnlivou úrokovou mírou*

**Účetní jednotka může koupit nebo emitovat dluhové nástroje oceňované naběhlou hodnotou, u nichž emitent není povinen uhradit jistinu. Úrok se platí buď pevnou, nebo proměnlivou mírou. Bude pro účely stanovení naběhlé hodnoty rozdíl mezi původně zaplacenou nebo přijatou částkou a nulou (což je hodnota dluhového nástroje při splatnosti) odepsán okamžitě při prvotním uznání?**

Ne. Vzhledem k tomu, že jistina není splácena, rozdíl mezi původně zaplacenou nebo přijatou částkou a hodnotou při splatnosti se neodepisuje. Protože úrok je stanoven pevnou nebo tržní proměnlivou mírou a bude placen po neomezenou dobu, rovná se v jednotlivých účetních obdobích naběhlá hodnota (současná hodnota budoucích peněžních toků diskontovaných efektivní úrokovou mírou) výši jistiny (odstavec 10 IPSAS 29).

B.24 *Definice naběhlé hodnoty: věčné dluhové nástroje s klesající úrokovou mírou*

**Pokud úroková míra u věčného dluhového nástroje v průběhu doby klesá, bude naběhlá hodnota v jednotlivých účetních obdobích rovna výši jistiny?**

Ne. Z ekonomického hlediska jsou u tohoto typu dluhového nástroje některé (případně všechny) úrokové platby splátkami jistiny. Např. úroková míra může být pro období prvních deseti let stanovena na 16 % a na další období na 0 %. V takovém případě se původně zaplacená částka odepíše pomocí efektivní úrokové míry na nulu, protože část úrokových plateb představuje splátky jistiny. Po deseti letech je naběhlá hodnota nulová, protože současná hodnota budoucích peněžních toků v dalších obdobích je také nulová (v dalších obdobích již žádné splátky jistiny ani úrokové platby hrazeny nebudou).

### B.25 Příklad výpočtu naběhlé hodnoty: finanční aktivum

**Finanční aktiva, která se neoceňují reálnou hodnotou a která mají pevný termín splatnosti, se oceňují naběhlou hodnotou. Jakým způsobem se tato naběhlá hodnota vypočte?**

V souladu s IPSAS 29 se naběhlá hodnota stanoví s použitím efektivní úrokové míry. Efektivní úroková míra finančního nástroje je míra, jíž se hodnota budoucích peněžních toků po očekávanou dobu platnosti nástroje, resp. po dobu kratší, diskontuje při prvotním uznání na čistou účetní hodnotu. Výpočet zahrnuje veškeré poplatky a úroky placené nebo přijaté, které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry, dále přímo související transakční náklady a veškeré ostatní prémie a diskonty.

Následující praktický příklad ukazuje výpočet naběhlé hodnoty s použitím metody efektivní úrokové míry. Účetní jednotka A zakoupí dluhový nástroj se zbývajícím splatností 5 let za částku rovnající se jeho reálné hodnotě, tj. 1 tis. MJ (včetně transakčních nákladů). Jeho jmenovitá hodnota je 1 250 MJ a je úročen pevnou úrokovou mírou 4,7 %, přičemž úrok je splatný jednou ročně (1 250 MJ x 4,7 % = 59 MJ ročně). Podle smlouvy má dlužník dále opci na předčasné splacení nástroje. Za toto předčasné splacení nebude účtováno žádné penále. Účetní jednotka na počátku předpokládá, že dlužník možnosti předčasného splacení nevyužije.

Lze ukázat, že aby byly inkasované úroky a počáteční diskont rovnoměrně rozloženy po dobu trvání dluhového nástroje konstantní mírou k účetní hodnotě, musí být časově rozlišeny s použitím roční 10% míry. Následující tabulka uvádí naběhlou hodnotu, úrokový výnos a peněžní toky související s tímto dluhovým nástrojem za jednotlivá účetní období.

Rok	(a) (b = a × 10%) Naběhlá hodnota na počátku roku	(c) Úrokový výnos	(d = a + b - c) Peněžní toky	Naběhlá hodnota na konci roku
20X0	1 000	100	59	1 041
20X1	1 041	104	59	1 086
20X2	1 086	109	59	1 136
20X3	1 136	113	59	1 190
20X4	1 190	119	1 250 + 59	–



První den roku 20X2 účetní jednotka odhadované peněžní toky přehodnotí. Nyní předpokládá, že 50 % jistiny bude splaceno předčasně na konci roku 20X2 a zbývajících 50 % na konci roku 20X4. Počáteční zůstatek dluhového nástroje se upraví v souladu s odstavcem AG20 IPSAS 29, a to tak, že účetní jednotka s použitím původní efektivní úrokové míry (10 %) diskontuje částku, jejíž inkaso očekává v roce 20X2 a v letech následujících. Tím dostaneme nový počáteční zůstatek roku 20X2, který činí 1 138 MJ. Rozdíl ve výši 52 MJ (1 138 MJ – 1 086 MJ) se uzná do přebytku nebo schodku v roce 20X2. Následující tabulka ukazuje naběhlou hodnotu, úrokový výnos a peněžní toky po úpravě zohledňující změnu v odhadu.

Rok	(a) (b = a × 10%) Naběhlá hodnota na počátku roku	Úrokový výnos	(c) Peněžní toky	(d = a + b – c) Naběhlá hodnota na konci roku
20X0	1 000	100	59	1 041
20X1	1 041	104	59	1 086
20X2	1 086 + 52	114	625 + 59	568
20X3	568	57	30	595
20X4	595	60	625 + 30	–

Pokud dojde např. na konci roku 20X3 ke znehodnocení dluhového nástroje, ztráta ze znehodnocení bude vypočtena jako rozdíl mezi účetní hodnotou (595 MJ) a současnou hodnotou předpokládaných budoucích peněžních toků diskontovaných původní efektivní úrokovou mírou (10 %).

#### B.26 Příklad výpočtu naběhlé hodnoty: dluhové nástroje s progresivní (regresivní) úrokovou mírou

**Účetní jednotka může nakoupit nebo emitovat dluhové nástroje, jejichž úroková míra se během jejich platnosti postupně zvyšuje nebo snižuje (progresivní/regresivní úrok). Pokud účetní jednotka vydá takový dluhopis (bez vloženého derivátu), jehož emisní hodnota je 1250 MJ a hodnota při splatnosti také 1250 MJ, bude naběhlá hodnota dluhopisu vykázána v jednotlivých obdobích po dobu jeho trvání rovněž 1250 MJ?**

Ne. I když rozdíl mezi emisní hodnotou dluhopisu a jeho hodnotou při splatnosti neexistuje, použije účetní jednotka pro alokaci úrokových plateb po dobu trvání dluhového nástroje metodu efektivní úrokové míry, aby míra u účetní hodnoty byla konstantní (odstavec 10 IPSAS 29).

Následující praktický příklad ilustruje výpočet naběhlé hodnoty s použitím metody efektivní úrokové míry u nástroje, jehož úroková míra se během jeho platnosti postupně zvyšuje nebo snižuje (progresivní/regresivní úrok).

1. ledna 2000 vydá účetní jednotka A dluhopis v ceně 1 250 MJ, jehož jistina činí 1 250 MJ a který je splatný 31. prosince 2004. Úroková míra je příslušnou smlouvou

stanovena procentem jistiny, a to takto: 6 % v roce 2000 (75 MJ), 8 % v roce 2001 (100 MJ), 10 % v roce 2002 (125 MJ), 12 % v roce 2003 (150) a 16,4 % v roce 2004 (205 MJ). Budoucí peněžní toky k datu splatnosti jsou diskontovány mírou 10 %, a úrokové platby proto budou pro účely stanovení naběhlé hodnoty na základě této míry přiřazeny k jednotlivým účetním obdobím. Naběhlá hodnota na počátku období se vynásobí efektivní úrokovou mírou 10 % a naběhlá hodnota se o tuto částku zvýší. Veškeré platby prováděné za účetní období se od výsledné částky odečítají. Naběhlá hodnota v jednotlivých účetních obdobích bude tedy činit:

Rok	(a) (b = a × 10%)		(c)	(d = a + b - c)
	Naběhlá hodnota na počátku roku	Úrokový výnos	Peněžní toky	Naběhlá hodnota na konci roku
20X0	1 250	125	75	1 300
20X1	1 300	130	100	1 330
20X2	1 330	133	125	1 338
20X3	1 338	134	150	1 322
20X4	1 322	133	1 250 + 205	–

#### B.27 Smlouvy s obvyklým termínem dodání: absence zavedeného trhu

**Může se u smlouvy o nákupu finančního aktiva jednat o smlouvu s obvyklým termínem dodání, pokud pro její obchodování není zavedený trh?**

Ano. Odstavec 10 IPSAS 29 hovoří o podmínkách, které vyžadují dodání aktiva do určitého termínu daného v obecné rovině platnými zákony nebo zvyklostmi daného trhu. Výraz trh, tak jak jej používá odstavec 10 IPSAS 29 se neomezuje jen na oficiální burzu cenných papírů nebo organizovaný mimoburzovní trh, ale znamená prostředí, v němž je finanční aktivum obvykle obchodováno. Termínem se myslí doba přiměřená a obvyklá k tomu, aby smluvní strany transakci dokončily a zpracovaly příslušnou dokumentaci.

Např. za trh se považuje i nákup/prodej veřejně neobchodovatelné emise cenných papírů.

#### B.28 Smlouvy s obvyklým termínem dodání: forwardová smlouva

**Účetní jednotka ABC uzavře forwardovou smlouvu na nákup 1 mil. kmenových akcií M, na jejímž základě si po uplynutí dvou měsíců bude moci zakoupit akcie v kurzu 10 MJ za akcii. Smlouva není obchodována na burze. V souladu s podmínkami smlouvy je účetní jednotka ABC povinna převzít akcie a uhradit protistraně 10 mil. MJ. Akcie M se obchodují na veřejném trhu s cennými papíry v průměrném objemu 100 tis. ks denně. Obvyklý termín dodání je tři dny. Půjde u této forwardové smlouvy o smlouvu s obvyklým termínem dodání?**

Ne. O této smlouvě se bude účtovat jako o derivátu, protože nebude vypořádána způsobem daným platnými zákony nebo zvyklostmi daného trhu.

B.29 *Smlouvy s obvyklým termínem dodání: pravidla pro vypořádání*

**Pokud se cenné papíry účetní jednotky obchodují na několika trzích, které mají rozdílná pravidla pro vypořádání, na základě čeho se bude posuzovat, zda se u smlouvy o koupi takových cenných papírů jedná o smlouvu s obvyklým termínem dodání?**

Použijí se pravidla platná na trhu, na němž se koupě cenných papírů v daném případě uskuteční.

Příklad: Účetní jednotka XYZ zakoupí na americké burze, např. prostřednictvím obchodníka s cennými papíry, 1 mil. akcií účetní jednotky ABC. Datum vypořádání smlouvy je šest pracovních dní od data obchodu. Obchody s majetkovými cennými papíry se na amerických burzách obvykle vypořádávají do tří pracovních dnů. Vzhledem k tomu, že tento obchod bude vypořádán až za šest pracovních dní, nespĺňuje definiční podmínku smlouvy s obvyklým termínem dodání.

Kdyby však účetní jednotka XYZ realizovala stejnou transakci na burze jiného státu, na niž se obchody obvykle vypořádávají za šest pracovních dní, definiční podmínka smlouvy s obvyklým termínem dodání by splněna byla.

B.30 *Smlouvy s obvyklým termínem dodání: koupě akcií na základě kupní opce*

**Účetní jednotka A si na veřejném trhu koupí kupní opci, která jí umožňuje koupit 100 akcií účetní jednotky XYZ kdykoliv v období následujících tří měsíců v kurzu 100 MJ za akcii. Pokud účetní jednotka A tuto opci realizuje, bude mít v souladu s platnými zákony a zvyklostmi daného trhu 14 dní na vypořádání transakce. Akcie účetní jednotky XYZ jsou obchodovány na aktivním veřejném trhu, na němž se vypořádání provádí do tří dnů. Jedná se u nákupu akcií na základě uplatnění opčního práva o smlouvu s obvyklým termínem dodání?**

Ano. Vypořádání opce se řídí platnými zákony nebo zvyklostmi daného trhu, a tudíž po uplatnění opce se již nebude účtovat o derivátu, protože vypořádání opce dodáním akcií do 14 dní splňuje podmínky pro smlouvu/transakci s obvyklým termínem dodání.

B.31 *Uznání a oduznání finančních závazků k datu obchodu nebo k datu vypořádání*

**IPSAS 29 definuje zvláštní pravidla pro uznání a oduznání finančních aktiv k datu obchodu nebo k datu vypořádání. Platí tato pravidla i pro transakce s finančními závazky, např. pro transakce se závazky z vkladů či závazky určenými k obchodování?**

Ne. IPSAS 29 nedefinuje žádné speciální požadavky, které by se týkaly účtování transakcí s finančními závazky k datu obchodu a k datu vypořádání. Z toho vyplývá, že se pro tyto účely použijí obecná ustanovení o uznání a oduznání, tak jak je definují odstavce 18 a 41 IPSAS 29. V odstavci 16 IPSAS 29 se říká, že účetní jednotka uzná finanční závazek, jakmile se stane stranou smluvního vztahu týkajícího se finančního

nástroje. Takové smlouvy se obvykle neuznávají, dokud jedna ze smluvních stran neposkytne plnění podle smlouvy (pokud se nejedná o derivátovou smlouvu, která spadá do působnosti IPSAS 29). V souladu s ustanoveními odstavce 41 IPSAS 29 účetní jednotka oduzná finanční závazek pouze v případě, že tento závazek zanikne, tedy pokud je povinnost definovaná smlouvou splněna, zrušena nebo skončí její platnost.

## **Oddíl C: Vložené deriváty**

### *C.1 Vložené deriváty: oddělení hostitelského dluhového nástroje*

**Jakým způsobem se postupuje při oddělování hostitelského dluhového nástroje od vloženého derivátu neopčního typu? Bude hostitelskou smlouvou finanční nástroj s pevnou mírou, s proměnlivou mírou nebo nástroj s nulovým kupónem?**

Podmínky hostitelského dluhového nástroje jsou shodné s hlavními explicitními nebo implicitními podmínkami hybridního nástroje jako celku. Pokud tyto implicitní nebo explicitní podmínky chybí, účetní jednotka si je sama definuje. Nemůže však oddělovat složky či definovat podmínky hostitelského dluhového nástroje způsobem, jenž by vedl k oddělení vloženého derivátu, který není v hybridním nástroji již obsažen (jinými slovy, účetní jednotka nemůže vytvořit peněžní tok, který neexistuje). Např. pokud z dluhopisu s pětiletou splatností plynou ročně pevné úrokové platby ve výši 40 tis. MJ a k datu splatnosti bude uhrazena jeho jistina v částce 1 mil. MJ násobená změnou akciového indexu, nebylo by správné místo hostitelské smlouvy s pevnou úrokovou mírou vydělit hostitelskou smlouvu s proměnlivou mírou a vložený akciový swap kompenzující rozdíl mezi pevnou a proměnlivou úrokovou mírou. V tomto příkladu plní roli hostitelské smlouvy dluhopis s pevnou úrokovou mírou, z něhož plyne úrokový výnos 40 tis. MJ ročně, protože hybridní nástroj neobsahuje žádné peněžní toky s proměnlivou úrokovou mírou.

Další zásadou je, že podmínky vloženého derivátu neopčního typu, např. forwardu nebo swapu, musí být definovány tak, aby tento derivát měl při vzniku hybridního nástroje nulovou reálnou hodnotu. Pokud by tato zásada neplatila, bylo by možné hybridní nástroj rozčlenit na nekonečné množství kombinací hostitelské smlouvy a vloženého derivátu, např. oddělením vloženého derivátu za podmínek vytvářejících pákový efekt, asymetrii nebo jiné riziko, které hybridní nástroj sám o sobě neobsahuje. Z tohoto důvodu není správné oddělovat vložený derivát neopčního charakteru za jiných podmínek, než je nulová reálná hodnota při vzniku hybridního nástroje. Definování podmínek vloženého derivátu vychází z podmínek existujících v okamžiku vydání finančního nástroje.

### *C.2 Vložené deriváty: oddělení vložené opce*

**Z odpovědi na otázku C.1 vyplývá, že podmínky pro vložený derivát neopčního charakteru by měly být definovány tak, aby měl tento vložený derivát při prvotním uznání hybridního nástroje nulovou reálnou hodnotu. Pokud se vložený opční derivát odděluje, musí být jeho podmínky také definovány tak, aby při prvotním uznání hybridního nástroje byla buď reálná hodnota, nebo vnitřní**

**hodnota vloženého derivátu nulová (tj. aby opce byla na penězích („at the money“)?**

Ne. Chování hybridního nástroje s vloženým derivátem opčního typu významně závisí na realizační ceně opce. Oddělení vloženého derivátu opčního typu (jako je např. vložená opce kupní, prodejní, cap, floor, cap, floor, cap, floor, cap, floor, cap, floor či swaption) proto musí vycházet z explicitních podmínek opce, tak jak jsou zdokumentovány v rámci hybridního nástroje. V důsledku toho se reálná nebo vnitřní hodnota vloženého derivátu nemusí nutně při prvotním uznání hybridního nástroje rovnat nule.

Kdyby účetní jednotka musela definovat podmínky vloženého opčního derivátu tak, aby jeho reálná hodnota byla nulová, musela by být realizační cena opce stanovena tak, že by opce byla výrazně mimo peníze („out of the money“). To by znamenalo, že pravděpodobnost její realizace bude nulová. Avšak vzhledem k tomu, že pravděpodobnost realizace opční složky v rámci hybridního nástroje obecně nulová není, předpoklad nulové reálné hodnoty při prvotním uznání by odporoval pravděpodobnému ekonomickému chování hybridního nástroje. Pokud by účetní jednotka musela definovat podmínky vloženého derivátu opčního typu tak, aby jeho vnitřní hodnota byla nulová, předpokládalo by to obdobně, že realizační cena opce se při prvotním uznání hybridního nástroje rovná ceně podkladové proměnné. V tomto případě by reálná hodnota opce zahrnovala pouze hodnotu časovou. Tento předpoklad by však byl v rozporu s pravděpodobným chováním hybridního nástroje, mimo jiné též s pravděpodobností realizace opční složky (kromě případů, kdy by se při prvotním uznání hybridního nástroje realizační cena opce skutečně rovnala ceně podkladové proměnné).

Vložený derivát opčního typu se svou ekonomickou podstatou zásadně liší od vloženého derivátu forwardového typu (jako jsou forwardy a swapy), protože z podstaty forwardu vyplývá, že úhrada vycházející z rozdílu mezi cenou podkladové proměnné a cenou forwardu se uskuteční k určitému datu, zatímco u opce se úhrada vycházející z rozdílu mezi cenou podkladové proměnné a realizační cenou opce může, ale nemusí uskutečnit, a to v závislosti na vztahu mezi sjednanou realizační cenou opce a cenou podkladové proměnné k určitému budoucímu datu. Úpravy realizační ceny vloženého derivátu opčního typu tedy mění charakter hybridního nástroje. Naproti tomu, pokud by podmínky vloženého derivátu neopčního typu byly definovány tak, aby jeho reálná hodnota při prvotním uznání hybridního nástroje byla nenulová, jednalo by se v podstatě o úvěr. Z toho vyplývá, že jak je blíže popsáno v otázce C.1, není správné oddělovat vložený derivát neopčního typu od hostitelské smlouvy za jiných podmínek, než je jeho nulová hodnota při prvotním uznání hybridního nástroje.

**C.3 Vložené deriváty: účtování o konvertibilních dluhopisech**

**Jakým způsobem účtuje účetní jednotka o investici do dluhopisů (finanční aktivum), které jsou před svou splatností převoditelné na kapitálové nástroje emitenta nebo jiné účetní jednotky?**

Obecně platí, že investice do konvertibilních dluhopisů, které jsou převoditelné před svou splatností, není možné zařadit jako investice držené do splatnosti, protože účetní jednotka zaplatila za jejich konvertibilitu – tj. za právo přeměnit je ještě před jejich splatností na kapitálové nástroje.

Pokud nejsou konvertibilní dluhopisy pořízeny pro účely obchodování, zařazují se do kategorie realizovatelná finanční aktiva. Opční právo na konverzi je vloženým derivátem.

Pokud jsou konvertibilní dluhopisy zařazeny do kategorie realizovatelných finančních aktiv (tj. změna jejich reálné hodnoty se až do okamžiku jejich prodeje uznává do čistých aktiv/jmění), je nutné opční právo na konverzi (tj. vložený derivát) oddělit. Částka zaplacená za dluhopis se rozdělí na dvě složky, tj. na částku, kterou by účetní jednotka zaplatila za dluhový nástroj bez opčního práva na konverzi, a na opční právo na konverzi. Pokud opce není součástí zajišťovacího vztahu zajišťujícího peněžní toky, uznávají se změny v reálné hodnotě opčního práva na konverzi do přebytku nebo schodku.

Pokud se konvertibilní dluhopis oceňuje reálnou hodnotou, jejíž změny se uznávají do přebytku nebo schodku, oddělení vloženého derivátu od hostitelského dluhopisu není povoleno.

#### C.4 *Vložené deriváty: equity kicker*

**V některých případech společnosti rizikového kapitálu, které poskytují podřízené úvěry, si se svým dlužníkem dohodnou, že pokud dlužník umístí své akcie na burze cenných papírů, bude mít společnost rizikového kapitálu nárok získat kromě úroků a splátek jistiny tyto akcie zdarma nebo za velice nízkou cenu („equity kicker“). Důsledkem tohoto ustanovení je, že úrok podřízeného úvěru je nižší, než je obvyklé. Pokud není podřízený úvěr oceněn v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku (odstavec 12(c) IPSAS 29), splňuje equity kicker definici vloženého derivátu, i když podmínkou jeho realizace je umístění cenných papírů dlužníka na burze?**

Ano. Ekonomické rysy tohoto vloženého derivátu a rizika s ním spojená nesouvisí úzce s ekonomickými rysy hostitelského dluhového nástroje a riziky s ním spojenými (odstavec 12(a) IPSAS 29). Equity kicker splňuje definici derivátu, protože jeho hodnota se mění v závislosti na změně kurzu akcií dlužníka, nevyžaduje žádnou počáteční investici nebo vyžaduje počáteční investici nižší, než jaká by byla požadována u ostatních typů smluv, u kterých by bylo možné očekávat podobnou reakci na změny tržních podmínek, a bude vypořádán v budoucnosti (odstavce 12(b) a 10(a) IPSAS 29). Equity kicker vyhovuje definici derivátu, i když nárok na akcie závisí na tom, zda je dlužník v budoucnu umístí na burze. V odstavci AG21 IPSAS 29 se říká, že s derivátem může být spojen požadavek platby v pevné výši, a to v souvislosti s budoucí událostí, která se jmenovitou hodnotou nespojuje. Equity kicker vykazuje tento rys, s tím rozdílem, že nedává svému držiteli právo na platby v pevné výši, ale opční právo, jež je podmíněno uskutečněním určité budoucí události.

C.5 *Vložené deriváty: hostitelská smlouva jako dluhový nebo kapitálový nástroj*

**Účetní jednotka A zakoupí dluhový nástroj se splatností pět let vydaný účetní jednotkou B. Jistina ve výši 1 mil. MJ se přepočítává indexem v závislosti na kurzu akcií účetní jednotky C. K datu splatnosti obdrží účetní jednotka A od účetní jednotky B jistinu zvýšenou nebo sniženou o změnu reálné hodnoty 10 tis. kusů akcií účetní jednotky C. Aktuální kurz těchto akcií je 110 MJ. Účetní jednotka B v souvislosti s tímto dluhovým nástrojem nehradí žádné úrokové platby. Kupní cena tohoto dluhového nástroje je 1 mil. MJ. Účetní jednotka A jej zařadí jako realizovatelné finanční aktivum a posoudí jej jako hybridní nástroj s vloženým derivátem, protože jeho jistina se přepočítává indexem vázaným na akcie. Bude pro účely oddělení vloženého derivátu hostitelská smlouva kapitálovým nástrojem, nebo dluhovým nástrojem?**

Hostitelská smlouva je v tomto případě dluhovým nástrojem, protože hybridní instrument má stanovenou dobu splatnosti, tzn. nesplňuje definici kapitálového nástroje (odstavce 9 a 14 IPSAS 28). Vykáže se jako dluhopis s nulovým kupónem. Při prvotním uznání hostitelské smlouvy vypočítá účetní jednotka A úrok, který by jí po dobu pěti let plynul z částky 1 mil. MJ při tržní úrokové sazbě. Vložený derivát neopčního charakteru se oddělí tak, aby jeho počáteční reálná hodnota byla nulová (viz otázka C.1).

C.6 *Vložené deriváty: syntetické nástroje*

**Účetní jednotka A zakoupí dluhopisy s proměnlivou úrokovou mírou a dobou splatností pět let, vydané účetní jednotkou B. Současně uzavře s účetní jednotkou C na dobu pěti let úrokový swap založený na odtocích s proměnlivou úrokovou mírou a přítocích s pevnou úrokovou mírou. Kombinaci dluhového nástroje a swapu považuje účetní jednotka A za syntetický nástroj s pevnou úrokovou mírou a zařadí ho jako investici drženou do splatnosti, protože zamýšlí a současně je schopna ji držet až do její splatnosti. Účetní jednotka A se domnívá, že účtovat samostatně o swapu není správné, protože odstavec AG46(a) IPSAS 29 stanoví požadavek, že pokud má vložený derivát vazbu na úrokovou míru, která může měnit výši úroku zaplaceného nebo přijatého v souvislosti s podkladovým dluhovým nástrojem, nebude se o vloženém derivátu účtovat odděleně od hostitelské smlouvy. Je analýza účetní jednotky A správná?**

Ne. Vložené deriváty jsou podmínkami, které jsou vloženy do hostitelské smlouvy nederivátového typu. V souladu s IPSAS 29 obecně platí, že není správné účtovat o dvou a více samostatných finančních nástrojích jako o jediném kombinovaném instrumentu (účtování o syntetickém nástroji). Každý z výše uvedených finančních nástrojů má vlastní podmínky a každý z nich je možné převádět nebo vypořádat samostatně. Proto se bude o dluhovém nástroji a swapu účtovat samostatně. Transakce popisované v tomto příkladu se liší od transakcí popisovaných v otázce B.5, které nemají jinou ekonomickou podstatu než úrokový swap.

### C.7 *Vložené deriváty: kupní a prodejní smlouvy v cizí měně*

**Smlouva na dodávku zboží počítá s platbami v jiné měně než (a) ve funkční měně některé ze smluvních stran, (b) v měně, v níž je cena daného zboží obvykle vyjádřena při obchodních transakcích ve světě, nebo (c) v měně, která je běžně používána ve smlouvách na nákup nebo prodej nefinančních položek v ekonomickém prostředí, ve kterém se transakce odehrává. Jedná se o vložený derivát, o němž je v souladu s IPSAS 29 nutné účtovat samostatně?**

Ano. Příklad: Norská společnost uzavře smlouvu na prodej ropy s jednou francouzskou společností. Smlouva je sjednána ve švýcarských francích, i když při obchodních transakcích ve světě se tento typ smluv obvykle uzavírá v amerických dolarech a pro smlouvy na nákup nebo prodej nefinančních položek se v Norsku používá norská koruna. Žádná ze smluvních stran nemá významný objem aktivit ve švýcarských francích. V tomto případě bude norská společnost účtovat o smlouvě na dodávky ropy jako o hostitelské smlouvě s vloženým derivátem, jímž je měnový forward na nákup švýcarských franků. Francouzská společnost vykáže tuto smlouvu jako hostitelskou smlouvu s vloženým derivátem, jímž je měnový forward na prodej švýcarských franků. Obě účetní jednotky budou změny reálné hodnoty měnového forwardu účtovat do přebytku nebo schodku (pokud nebude tento finanční nástroj použit pro zajištění peněžních toků).

### C.8 *Vložený měnový derivát: kupní smlouva s nesouvisejícím měnovým ustanovením*

**Účetní jednotka A, která oceňuje aktiva a závazky v účetní závěrce v eurech (funkční měna), uzavře smlouvu na nákup ropy s účetní jednotkou B, jejíž funkční měnou je norská koruna. Na základě této smlouvy účetní jednotka A nakoupí od účetní jednotky B po uplynutí šesti měsíců ropu za 1 tis. USD. Hostitelská smlouva na nákup ropy nespadá do působnosti IPSAS 29, protože byla uzavřena kvůli dodání nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání (odstavce 4 a AG22 IPSAS 29). Smlouva na nákup ropy obsahuje ustanovení, na jehož základě si smluvní strany kromě ropy a platby za ni vymění také částku rovnající se kolísání měnového kurzu mezi americkým dolarem a norskou korunou, při jmenovité hodnotě 100 tis. USD. Bude se v souladu s odstavcem 12 IPSAS 29 jednat o vložený derivát, který úzce souvisí s hostitelskou smlouvou?**

Ne. O tomto pákovém ustanovení se bude účtovat odděleně od hostitelské smlouvy na nákup ropy, protože s ní úzce nesouvisí (odstavec AG46(d) IPSAS 29).

Samostatnou platební podmínku v hostitelské smlouvě je možné považovat za měnový derivát, protože americký dolar není funkční měnou ani účetní jednotky A, ani účetní jednotky B. Takový měnový derivát by se neúčtoval samostatně, protože z odstavce AG46(d) IPSAS 29 vyplývá, že smlouva na nákup ropy, u níž bude plnění provedeno v amerických dolarech, se nepovažuje za hostitelskou smlouvu s měnovým derivátem.



Ustanovení, na jehož základě si smluvní strany vymění částku odpovídající kolísání měnového kurzu mezi americkým dolarem a norskou korunou, při jmenovité hodnotě 100 tis. USD, je přídatkem k plnění za obchod s ropou, s hostitelskou smlouvou nesouvisí, a tudíž o něm bude v souladu s odstavcem 12 IPSAS 29 účtováno odděleně jako o vloženém derivátu.

*C.9 Vložený měnový derivát: měna mezinárodního obchodu*

**Odstavec AG46(d) IPSAS 29 odkazuje na měnu, v níž je cena zboží nebo služeb obvykle vyjádřena při obchodních transakcích ve světě. Mohlo by se jednat o měnu, která se používá pro některé výrobky či služby v mezinárodním obchodě v geografické oblasti, v níž provozuje své aktivity jedna z významných smluvních stran?**

Ne, měna, v níž je cena zboží nebo služeb obvykle vyjádřena při obchodních transakcích ve světě, je pouze ta, která se používá pro obdobné transakce v celosvětovém měřítku, nikoli pouze v určité geografické oblasti. Pokud jsou přeshraniční obchody se zemním plynem v Severní Americe prováděny v amerických dolarech a v Evropě v eurech, ani americký dolar, ani euro není měnou, v níž je cena daného zboží nebo služeb obvykle vyjádřena při obchodních transakcích ve světě.

*C.10 Vložené deriváty: držitel je oprávněn, ale nikoli povinen provést vypořádání tak, že nezíská zpět většinu svých uznaných investic*

**Pokud je na základě podmínek kombinovaného nástroje jeho držitel oprávněn, ale nikoli povinen vypořádat jej tak, že nezíská zpět většinu svých uznaných investic, a výstavce takové právo nemá (např. dluhový nástroj s prodejní opcí), splňuje taková smlouva podmínku definovanou v odstavci AG46(a) IPSAS 29, tzn. že by držitel nezískal zpět většinu svých uznaných investic?**

Ne. Podmínka, že by „držitel nezískal zpět většinu svých uznaných investic“, není splněna, pokud podmínky kombinovaného nástroje umožňují investorovi vypořádat tento kombinovaný nástroj tak, že nezíská zpět většinu svých uznaných investic, ale nepožadují to po něm, a výstavce takové právo nemá. Tudíž úročená hostitelská smlouva úzce souvisí s vloženým derivátem založeným na úrokové sazbě. Podmínka, že by držitel nezískal zpět většinu svých uznaných investic, se týká případu, kdy je možné držitele přinutit k tomu, aby se vypořádal tak, že nezíská zpět většinu svých uznaných investic.

*C.11 Vložené deriváty: spolehlivé stanovení reálné hodnoty*

**Pokud není možné spolehlivě stanovit reálnou hodnotu vloženého derivátu, o kterém se bude účtovat odděleně, a to z toho důvodu, že bude vypořádan dodáním nekotovaného kapitálového nástroje, jehož reálnou hodnotu také není možné spolehlivě stanovit, ocení se takový vložený derivát pořizovací cenou?**

Ne. V tomto případě se o celé kombinované smlouvě bude účtovat jako o finančním nástroji určeném k obchodování (odstavec 14 IPSAS 29). Pokud je možné reálnou

hodnotu kombinovaného finančního nástroje spolehlivě stanovit, ocení se touto reálnou hodnotou. Nicméně účetní jednotka může dojít k názoru, že kapitálová složka kombinovaného nástroje je natolik významná, že jí brání ve spolehlivém stanovení reálné hodnoty celého kombinovaného nástroje. V takovém případě se kombinovaný nástroj ocení pořizovací cenou sníženou o případnou ztrátu ze znehodnocení.

## **Oddíl D: Uznání a oduznání**

### *D.1 Prvotní uznání*

#### **D.1.1 Uznání: peněžní kolaterál**

**Účetní jednotka B převede na účetní jednotku A peněžní prostředky jako kolaterál jiné transakce realizované s účetní jednotkou A (např. zapůjčení cenných papírů). Tyto peněžní prostředky nejsou z právního hlediska odděleny od ostatních aktiv účetní jednotky A. Uzná účetní jednotka A přijatý kolaterál jako aktivum?**

Ano. Přeměna na peněžní prostředky je krajní formou realizace finančního aktiva. V tomto případě již tedy není nutná další přeměna, aby účetní jednotka A mohla realizovat ekonomický prospěch, který jí plyne z peněžních prostředků. Proto účetní jednotka A uzná tyto peněžní prostředky jako aktivum a současně uzná závazek vůči účetní jednotce B. Účetní jednotka B peněžní prostředky oduzná a uzná pohledávku za účetní jednotkou A.

### *D.2 Koupě nebo prodej finančního aktiva s obvyklým termínem dodání*

#### **D.2.1 Datum obchodu vs. datum vypořádání: částky vykazované při koupi**

**Jak se zásady týkající se účtování k datu obchodu a k datu vypořádání, definované ve standardu, konkrétně uplatní při koupi finančního aktiva?**

Následující praktický příklad ukazuje uplatnění zásad týkajících se účtování k datu obchodu a k datu vypořádání, definovaných v tomto standardu, při koupi finančního aktiva. 29. prosince 20X1 se účetní jednotka zaváže, že koupí finanční aktivum v hodnotě 1 000 MJ. To je reálná hodnota k datu závazného příslibu (datu obchodu). Transakční náklady jsou nevýznamné. 31. prosince 20X1 (konec účetního období) činí reálná hodnota aktiva 1 002 MJ. 4. ledna 20X2 (datum vypořádání) činí reálná hodnota 1 003 MJ. Zaúčtované částky budou záviset na klasifikaci aktiva a na tom, zda se o něm bude účtovat k datu obchodu nebo k datu vypořádání. Tyto částky jsou uvedeny v následujících dvou tabulkách.

FINANČNÍ NÁSTROJE: UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Účtování k datu vypořádání			
Zůstatky	Investice držené do splatnosti oceněné naběhlou hodnotou	Realizovatelná aktiva přeceněná na reálnou hodnotu se změnami účtovanými do čistých aktiv/jmění	Aktiva v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku přeceněná na reálnou hodnotu se změnami účtovanými do přebytku nebo schodku
<b>29. prosince 20X1</b>			
Finanční aktivum	-	-	-
Finanční závazek	-	-	-
<b>31. prosince 20X1</b>			
Pohledávka	-	2	2
Finanční aktivum	-	-	-
Finanční závazek	-	-	-
Čistá aktiva/jmění (úprava reálné hodnoty)	-	-2	-
Kumulovaný přebytek nebo schodek (do přebytku nebo schodku)	-	-	-2
<b>4. ledna 20X2</b>			
Pohledávka	-	-	-
Finanční aktivum	1 000	1 003	1 003
Finanční závazek	-	-	-
Čistá aktiva/jmění (úprava reálné hodnoty)	-	-3	-
Kumulovaný přebytek nebo schodek (do přebytku nebo schodku)	-	-	-3

FINANČNÍ NÁSTROJE: UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

<b>Účtování k datu obchodu</b>			
<b>Zůstatky</b>	<b>Investice držené do splatnosti oceněné naběhlou hodnotou</b>	<b>Realizovatelná aktiva přeceněná na reálnou hodnotu se změnami účtovanými do čistých aktiv/jmění</b>	<b>Aktiva v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku přeceněná na reálnou hodnotu se změnami účtovanými do přebytku nebo schodku</b>
<b>29. prosince 20X1</b>			
Finanční aktivum	1 000	1 000	1 000
Finanční závazek	-1 000	-1 000	-1 000
<b>31. prosince 20X1</b>			
Pohledávka	–	–	–
Finanční aktivum	1 000	1 002	1 002
Finanční závazek	-1 000	-1 000	-1 000
Čistá aktiva/jmění (úprava reálné hodnoty)	–	-2	–
Kumulovaný přebytek nebo schodek (do přebytku nebo schodku)	–	–	-2
<b>4. ledna 20X2</b>			
Pohledávka	–	–	–
Finanční aktivum	1 000	1 003	1 003
Finanční závazek	–	–	–
Čistá aktiva/jmění (úprava reálné hodnoty)	–	-3	–
Kumulovaný přebytek nebo schodek (do přebytku nebo schodku)	–	–	-3

## D.2.2 Datum obchodu vs. datum vypořádání: částky vykazované při prodeji

### **Jak se zásady týkající se účtování k datu obchodu a k datu vypořádání, definované ve standardu, konkrétně uplatní při prodeji finančního aktiva?**

Následující praktický příklad ukazuje uplatnění zásad týkajících se účtování k datu obchodu a k datu vypořádání, definovaných ve standardu, při prodeji finančního aktiva. 29. prosince 20X2 (datum obchodu) uzavře účetní jednotka smlouvu o prodeji finančního aktiva za jeho současnou reálnou hodnotu, která činí 1 010 MJ. Toto aktivum účetní jednotka získala před rokem za 1 000 MJ, a jeho naběhlá hodnota je také 1000 MJ. 31. prosince 20X2 (konec účetního období) činí reálná hodnota aktiva 1012 MJ. 4. ledna 20X3 (datum vypořádání) činí reálná hodnota 1013 MJ. Zaúčtované částky budou záviset na klasifikaci aktiva a na tom, zda se o něm bude účtovat k datu obchodu nebo k datu vypořádání. Tyto částky jsou uvedeny v následujících dvou tabulkách (případné úroky plynoucí z tohoto aktiva nejsou uvedeny, protože jsou nevýznamné).

Změna reálné hodnoty finančního aktiva, které je prodáno v rámci transakce s obvyklým termínem dodání, se v období mezi datem obchodu a datem vypořádání v účetních výkazech neuvádí, a to ani v případě, že účetní jednotka účtuje o dané transakci k datu vypořádání. Důvodem je fakt, že nárok prodávajícího na změny reálné hodnoty vyprší k datu obchodu.

FINANČNÍ NÁSTROJE: UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Účtování k datu vypořádání			
Zůstatky	Investice držené do splatnosti oceněné naběhlou hodnotou	Realizovatelná aktiva přeceněná na reálnou hodnotu se změnami účtovanými do čistých aktiv/jmění	Aktiva v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku přeceněná na reálnou hodnotu se změnami účtovanými do přebytku nebo schodku
<b>29. prosince 20X2</b>			
Pohledávka	–	–	–
Finanční aktivum	1 000	1 010	1 010
Čistá aktiva/jmění (úprava reálné hodnoty)	–	10	–
Kumulovaný přebytek nebo schodek (do přebytku nebo schodku)	–	–	10
<b>31. prosince 20X2</b>			
Pohledávka	–	–	–
Finanční aktivum	1 000	1 010	1 010
Čistá aktiva/jmění (úprava reálné hodnoty)	–	10	–
Kumulovaný přebytek nebo schodek (do přebytku nebo schodku)	–	–	10
<b>4. ledna 20X3</b>			
Čistá aktiva/jmění (úprava reálné hodnoty)	–	–	–
Kumulovaný přebytek nebo schodek (do přebytku nebo schodku)	10	10	10

Účtování k datu obchodu			
Zůstatky	Investice držené do splatnosti oceněné naběhlou hodnotou	Realizovatelná aktiva přeceněná na reálnou hodnotu se změnami účtovanými do čistých aktiv/jmění	Aktiva v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku přeceněná na reálnou hodnotu se změnami účtovanými do přebytku nebo schodku
<b>29. prosince 20X2</b>			
Pohledávka	1 010	1 010	1 010
Finanční aktivum	–	–	–
Čistá aktiva/jmění (úprava reálné hodnoty)	–	–	–
Kumulovaný přebytek nebo schodek (do přebytku nebo schodku)	10	10	10
<b>31. prosince 20X2</b>			
Pohledávka	1 010	1 010	1 010
Finanční aktivum	–	–	–
Čistá aktiva/jmění (úprava reálné hodnoty)	–	–	–
Kumulovaný přebytek nebo schodek (do přebytku nebo schodku)	10	10	10
<b>4. ledna 20X3</b>			
Čistá aktiva/jmění (úprava reálné hodnoty)	–	–	–
Kumulovaný přebytek nebo schodek (do přebytku nebo schodku)	10	10	10

#### D.2.3 Účtování k datu vypořádání: výměna nepeněžních finančních aktiv

**Pokud účetní jednotka účtuje o prodeji finančního aktiva k datu vypořádání, uzná se změna reálné hodnoty finančního aktiva, které by měla účetní jednotka obdržet výměnou za prodávané finanční aktivum, v souladu s odstavcem 66 IPSAS 29, pokud finanční aktivum, které by měla účetní jednotka obdržet, nejsou peněžní prostředky?**

Záleží na okolnostech. Veškeré změny reálné hodnoty finančního aktiva, které by měla účetní jednotka obdržet, se vykáží v souladu s odstavcem 66 IPSAS 29 v případě, že jednotka účtuje o celé této kategorii finančních aktiv k datu vypořádání. Pokud však účetní jednotka zařadí finanční aktivum, které by měla obdržet, do kategorie aktiv, o nichž se účtuje k datu obchodu, uzná se přijaté aktivum v souladu s odstavcem AG70 IPSAS 29 k datu obchodu. V tomto případě účetní jednotka uzná závazek rovnající se účetní hodnotě prodávaného aktiva k datu vypořádání.

Příklad: 29. prosince 20X2 (datum obchodu) uzavře účetní jednotka A smlouvu na prodej směnečné pohledávky A, kterou vede v naběhlé hodnotě. Za ni obdrží dluhopis B, který bude zařazen do kategorie aktiv určených k obchodování a oceněn reálnou hodnotou. 29. prosince mají obě aktiva reálnou hodnotu 1 010 MJ. Naběhlá hodnota směnečné pohledávky A je 1 000 MJ. Účetní jednotka A účtuje o nákupu/prodeji úvěrů a jiných pohledávek k datu vypořádání, zatímco o nákupu/prodeji aktiv určených k obchodování účtuje k datu obchodu. 31. prosince 20X2 (konec účetního období) činí reálná hodnota směnečné pohledávky A 1 012 MJ a reálná hodnota dluhopisu B 1 009 MJ. 4. ledna 20X3 činí reálná hodnota směnečné pohledávky A 1 013 MJ a reálná hodnota dluhopisu B 1 007 MJ. Účetní jednotka A provede tyto účetní zápisy:

#### 29. prosince 20X2

Má dáti	Dluhopis B	1 010 MJ	
	Dal	Závazek	1 010 MJ

#### 31. prosince 20X2

Má dáti	Ztráta z obchodování	1 MJ	
	Dal	Dluhopis B	1 MJ

#### 4. ledna 20X3

Má dáti	Závazek	1 010 MJ	
Má dáti	Ztráta z obchodování	2 MJ	
	Dal	Směnečná pohledávka A	1 000 MJ
	Dal	Dluhopis B	2 MJ
	Dal	Realizovaný přínos	10 MJ

### Oddíl E: Oceňování

#### E.1 Prvotní ocenění finančního aktiva a finančního závazku

##### E.1.1 Prvotní ocenění: transakční náklady

**Transakční náklady se zahrnují, s výjimkou položek v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, do prvotního ocenění finančních aktiv a finančních závazků. Jak se tento požadavek uplatňuje v praxi?**

Při prvotním uznání finančního aktiva náklady, které přímo souvisejí s jeho nabytím, např. poplatky a provize, zvyšují jeho hodnotu. Při prvotním uznání finančního závazku náklady, které přímo souvisejí s jeho emisí, snižují jeho hodnotu.



U finančních nástrojů oceňovaných v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku se transakční náklady vzniklé při prvotním uznání k ocenění v reálné hodnotě nepřičítají.

Při prvotním uznání finančního nástroje vedeného v naběhlé hodnotě, tj. např. investic držených do splatnosti, úvěrů a jiných pohledávek a finančních závazků neoceňovaných v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, se transakční náklady zahrnují do naběhlé hodnoty, a to s použitím metody efektivní úrokové míry, a fakticky se tak prostřednictvím přebytku nebo schodku odepisují po dobu trvání finančního nástroje.

U realizovatelných finančních aktiv se transakční náklady uznávají spolu s ostatními změnami reálné hodnoty zjištěnými při následném přecenění do ostatních čistých aktiv/jmění. Pokud má realizovatelné finanční aktivum pevně stanovené nebo určitelné platby a má pevnou dobu splatnosti, transakční náklady se s použitím metody efektivní úrokové míry odepisují do přebytku nebo schodku. Pokud realizovatelné finanční aktivum nemá pevně stanovené nebo určitelné platby a nemá pevnou dobu splatnosti, transakční náklady se uznávají do přebytku nebo schodku při oduznání aktiva nebo při jeho znehodnocení.

Transakční náklady, které účetní jednotce vzniknou v souvislosti s převodem nebo vyřazením finančního nástroje, se do jeho ocenění nezahrnují.

## E.2 *Aspekty týkající se oceňování reálnou hodnotou*

### E.2.1 **Aspekty týkající se oceňování investičních fondů reálnou hodnotou**

**Podle odstavce AG104 IPSAS 29 se při stanovení reálné hodnoty finančního aktiva vychází z aktuální nabídkové ceny. V souladu s požadavky platnými pro některé investiční fondy musí hodnota čistých aktiv ve zprávách pro investory vycházet z tržní ceny – střed. Může v tomto případě investiční fond oceňovat svá aktiva tržní cenou – střed?**

Ne. I když je účetní jednotka povinná pro určité účely používat jiný způsob ocenění, neopravňuje ji to k tomu, aby se v účetních výkazech odchýlila od obecných požadavků definovaných odstavcem AG104 IPSAS 29, který stanoví, že reálná hodnota se stanoví na základě aktuální nabídkové ceny. Výjimku představují případy, kdy má účetní jednotka odpovídající si aktiva a závazky – přesné protipozice (kdy je možné použít tržní cenu – střed). Ve svých účetních výkazech bude investiční fond oceňovat aktiva aktuální nabídkovou cenou. Ve výkazech pro investory může provést odsouhlasení reálné hodnoty uznané ve výkazu finanční situace s cenami používanými pro stanovení hodnoty čistých aktiv.

### E.2.2 **Ocenění reálnou hodnotou: významný podíl**

**Účetní jednotka A vlastní 15 % akcií účetní jednotky B. Akcie jsou veřejně obchodovatelné na aktivním trhu a jejich aktuální kotovaná tržní cena je 100 MJ za jednu akcii. Denní objem obchodů představuje 0,1 % akcií v oběhu. Vzhledem k tomu, že se účetní jednotka A domnívá, že reálná hodnota balíku akcií účetní**

**jednotky B, který vlastní, je vyšší než kotovaná tržní cena, nechala si udělat několik nezávislých odhadů ceny, kterou by v případě prodeje svého podílu obdržela. Z těchto odhadů vyplynulo, že účetní jednotka A by v takovém případě prodala akcie v ceně 105 MJ za kus, tj. s 5% premií oproti kotované tržní ceně. Kterou částku použije účetní jednotka A pro ocenění svého podílu reálnou hodnotou?**

Podle odstavce AG103 IPSAS 29 je nejspolehlivějším vodítkem reálné hodnoty veřejně vyhlášená cena na aktivním trhu. Proto účetní jednotka A použije tuto kotovanou tržní cenu (100 MJ). I když z nezávislých odhadů vyplývá, že účetní jednotka A by v případě prodeje celého svého podílu získala vyšší (nižší) cenu, neopravňuje ji to k tomu, aby kotovanou tržní cenu nepoužila.

### E.3 *Přínosy a újmy*

#### E.3.1 **Realizovatelná finanční aktiva: výměna akcií**

**Účetní jednotka A vlastní několik akcií účetní jednotky B, které zařadila do kategorie realizovatelná finanční aktiva. 20. prosince 20X0 činí reálná hodnota akcií 120 MJ a kumulovaný přínos 20 MJ uznaný v čistých aktivech/jmění. Téhož dne je účetní jednotka B převzata účetní jednotkou C. V této souvislosti dostane účetní jednotka A výměnou za akcie účetní jednotky B ve stejné reálné hodnotě akcie účetní jednotky C. Převede účetní jednotka A v souladu s odstavcem 64(b) IPSAS 29 tento kumulovaný přínos ve výši 20 MJ z čistých aktiv/jmění do přebytku nebo schodku?**

Ano. Transakce splňuje podmínky pro oduznání podle IPSAS 29. V souladu s odstavcem 64(b) IPSAS 29 se kumulovaný přínos nebo újma, které byly původně uznány v čistých aktivech/jmění, uznají při oduznání aktiva do přebytku nebo schodku. Při výměně akcií účetní jednotka A pozbude akcie účetní jednotky B a dostane akcie účetní jednotky C.

#### E.3.2 **IPSAS 29 a IPSAS 4: Realizovatelná finanční aktiva: oddělení měnové složky**

**U realizovatelných finančních aktiv peněžního charakteru uznává účetní jednotka v souladu s odstavci 27(a) a 32 IPSAS 4 změny jejich účetní hodnoty vyplývající ze změn v měnových kurzech do přebytku nebo schodku, zatímco ostatní změny účetní hodnoty se v souladu s IPSAS 29 účtují do čistých aktiv/jmění. Jakým způsobem se stanoví kumulovaný přínos nebo újma, které se uznají do čistých aktiv/jmění?**

Kumulovaný přínos nebo újma se bude rovnat rozdílu mezi naběhlou hodnotou (sníženou o případnou ztrátu ze znehodnocení) a reálnou hodnotou realizovatelného finančního aktiva peněžního charakteru stanovenou ve funkční měně účetní jednotky. Pro účely odstavce 32 IPSAS 4 se aktivum bude považovat za oceněné naběhlou hodnotou v cizí měně.

Příklad: 31. prosince 20X1 zakoupí účetní jednotka A dluhopis v cizí měně („foreign currency“, FC) za jeho reálnou hodnotu, tj. 1 000 FC. Dluhopis má zbytkovou splatnost 5 let, jeho jmenovitá hodnota je 1 250 FC a je úročen pevnou úrokovou mírou 4,7 %, přičemž úrok je splatný jednou ročně ( $1\,250\text{ FC} \times 4,7\% = 59\text{ FC}$  ročně), a má efektivní úrokovou míru 10 %. Účetní jednotka A zařadí dluhopis do kategorie realizovatelných finančních aktiv. U této kategorie uznává přínosy a újmy přímo do čistých aktiv/jmění. Funkční měnou dané účetní jednotky je místní měna („local currency“, LC). Měnový kurz je 1 FC ku 1,5 LC, a účetní hodnota dluhopisu je tedy 1 500 LC ( $= 1\,000\text{ FC} \times 1,5$ ).

Má dáti	Dluhopis	1 500 LC	
	Dal Peněžní prostředky		1 500 LC

K 31. prosinci 20X2 došlo ke zhodnocení cizí měny, takže měnový kurz činí 1 FC ku 2 LC. Reálná hodnota dluhopisu je 1 060 FC, takže jeho účetní hodnota je 2 120 LC ( $= 1\,060\text{ FC} \times 2$ ). Naběhlá hodnota je 1 041 FC ( $= 2\,082\text{ LC}$ ). V tomto případě odpovídá kumulovaný přínos nebo újma, které se uznají do čistých aktiv/jmění, rozdílu mezi reálnou a naběhlou hodnotou k 31. prosinci 20X2, tj. 38 LC ( $= 2\,120\text{ LC} - 2\,082\text{ LC}$ ).

Přijaté úroky z dluhopisu k 31. prosinci 20X2 činí 59 FC ( $= 118\text{ LC}$ ). Úrokový výnos stanovený metodou efektivní úrokové míry činí 100 FC ( $= 1\,000 \times 10\%$ ). Průměrný měnový kurz během roku je 1 FC ku 1,75 LC. Pro účely tohoto příkladu předpokládejme, že průměrný měnový kurz představuje spolehlivý odhad aktuální úrokové míry použitelný pro kumulovaný výnos za rok (odstavec 25 IPSAS 4). Vykázaný úrokový výnos tedy činí 175 LC ( $= 100\text{ FC} \times 1,75$ ) a zahrnuje i rozdíl mezi skutečně přijatými úroky a úrokovým výnosem stanoveným metodou efektivní úrokové míry, který činí 72 LC ( $= [100\text{ FC} - 59\text{ FC}] \times 1,75$ ). Kurzový rozdíl, který se uzná do přebytku nebo schodku, tudíž činí 510 LC ( $= 2\,082\text{ LC} - 1\,500\text{ LC} - 72\text{ LC}$ ). Dále vzniká kurzový zisk vyplývající z pohledávky za ročním úrokem, který činí 15 LC ( $= 59\text{ FC} \times [2,00 - 1,75]$ ).

Má dáti	Dluhopis	620 LC	
Má dáti	Peněžní prostředky	118 LC	
	Dal Úrokový výnos		175 LC
	Dal Kurzový zisk		525 LC
	Dal Změna reálné hodnoty v čistých aktivech/jmění		38 LC

K 31. prosinci 20X3 došlo k dalšímu zhodnocení cizí měny, takže měnový kurz činí 1 FC ku 2,50 LC. Reálná hodnota dluhopisu je 1 070 FC, takže jeho účetní hodnota je 2 675 LC ( $= 1\,070\text{ FC} \times 2,50$ ). Naběhlá hodnota je 1 086 FC ( $= 2\,715\text{ LC}$ ). Kumulovaný přínos nebo újma, které se budou účtovat do čistých aktiv/jmění, odpovídá rozdílu mezi reálnou a naběhlou hodnotou k 31. prosinci 20X3, tj. -40 LC ( $= 2\,675\text{ LC} - 2\,715\text{ LC}$ ). Tudíž částka, která se uzná do čistých aktiv/jmění, se rovná změně rozdílu za rok 20X3, tj. 78 LC ( $= 40\text{ LC} + 38\text{ LC}$ ).

Přijaté úroky z dluhopisu k 31. prosinci 20X3 činí 59 FC (=148 LC). Úrokový výnos stanovený metodou efektivní úrokové míry činí 104 FC (=1041 FC x 10 %). Průměrný měnový kurz během roku je 1 FC ku 2,25 LC. Pro účely tohoto příkladu předpokládáme, že průměrný měnový kurz představuje spolehlivý odhad aktuální míry použitelný pro kumulovaný výnos za rok (odstavec 25 IPSAS 4). Uznávaný úrokový výnos tedy činí 234 LC (=104 FC x 2,25) a zahrnuje i rozdíl mezi skutečně přijatými úroky a úrokovým výnosem stanoveným metodou efektivní úrokové míry, který činí 101 LC (= [104 FC – 59 FC] x 2,25). Kurzový rozdíl, který se uzná do přebytku nebo schodku, tudíž činí 532 LC (=2 715 LC – 2 082 LC – 101 LC). Dále vzniká kurzový zisk vyplývající z pohledávky za ročním úrokem, který činí 15 LC (= 59 FC x [2,50 – 2,25]).

Má dáti	Dluhopis	555 LC
Má dáti	Peněžní prostředky	148 LC
Má dáti	Změna reálné hodnoty v čistých aktivech/jmění	78 LC
Dal	Úrokový výnos	234 LC
Dal	Kurzový zisk	547 LC

### E.3.3 IPSAS 29 a IPSAS 4: Kurzové rozdíly vznikající při přepočtu zahraničních jednotek: čistá aktiva/jmění, či přebytek nebo schodek?

V souladu s odstavci 37 a 57 IPSAS 4 se musí veškeré kurzové rozdíly vznikající při přepočtu účetních výkazů zahraniční jednotky až do vyřazení čisté investice uznávat do čistých aktiv/jmění. To platí i pro kurzové rozdíly týkající se finančních nástrojů oceněných reálnou hodnotou, kam patří jak finanční aktiva v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, tak realizovatelná finanční aktiva.

V souladu s odstavcem 64 IPSAS 29 se změny reálné hodnoty finančních aktiv zařazených do kategorie nástrojů oceňovaných v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku uznávají do přebytku nebo schodku, zatímco změny reálné hodnoty realizovatelných finančních aktiv se uznávají do čistých aktiv/jmění.

**Pokud je zahraniční jednotka ovládanou jednotkou zahrnutou do konsolidace, jakým způsobem budou ustanovení odstavců 64 IPSAS 29 a 44 IPSAS 4 aplikována v konsolidované účetní závěrce ovládající jednotky?**

IPSAS 29 se použije pro účtování o finančních nástrojích v účetní závěrce zahraniční jednotky, zatímco IPSAS 4 se použije pro přepočet účetních výkazů zahraniční jednotky pro účely jejich zahrnutí do účetní závěrky vykazující účetní jednotky.

Příklad: Účetní jednotka A sídlí ve státě X a její funkční i prezentační měnou je místní měna státu X (LCX). Má zahraniční ovládanou jednotku (účetní jednotka B) ve státě Y, jejíž funkční měnou je místní měna státu Y (LCY). Ovládaná jednotka B vlastní dluhový nástroj určený k obchodování, který je tudíž v souladu s IPSAS 29 oceněn reálnou hodnotou.

V účetní závěrce B za rok 20X0 je v lokální měně státu Y vykázána reálná a účetní hodnota dluhového nástroje 100 LCY. V konsolidované účetní závěrce účetní jednotky A se toto aktivum přepočte měnovým kurzem ke konci účetního období do měny státu X (2,00). Účetní hodnota v měně používané ve výkazech účetní jednotky A je tedy 200 LCX (=100 LCY x 2,00).

Na konci roku 20X1 činí reálná hodnota dluhového nástroje v lokální měně státu Y 110 LCY. Ovládaná jednotka B uzná ve výkazu finanční situace finanční aktivum určené k obchodování v hodnotě 110 LCY a v přebytku nebo schodku uzná přínos 10 LCY vyplývající ze změny reálné hodnoty. Během roku se měnový kurz zvýší z 2,00 na 3,00, čímž se zvýšila i reálná hodnota dluhového nástroje v měně státu X z 200 LCX na 330 LCX (=110 LCY x 3,00). Účetní jednotka A tudíž uzná v konsolidované účetní závěrce finanční aktivum určené k obchodování v hodnotě 330 LCX.

Účetní jednotka A přepočítá výkaz změn čistých aktiv/jmění ovládané jednotky B „měnovým kurzem k datu transakce“ (odstavec 44(b) IPSAS 4). Protože přínos ze změny reálné hodnoty během roku narůstal, použije účetní jednotka A v souladu s odstavcem 25 IPSAS 4 pro tento přepočet průměrný měnový kurz  $([3,00 + 2,00] / 2 = 2,50)$ . Z toho důvodu v souladu s odstavcem 44(b) IPSAS 4 uzná účetní jednotka A do konsolidovaného přebytku nebo schodku pouze částku 25 LCX (10 LCY x 2,5), i když reálná hodnota finančního aktiva se zvýšila o 130 LCX (=330 LCX – 200 LCX). Výsledný kurzový rozdíl, tj. zbývající zvýšení reálné hodnoty dluhového nástroje (130 LCX – 25 LCX = 105 LCX), se v souladu s odstavcem 57 IPSAS 4 až do vyřazení čisté investice do zahraniční jednotky účtuje do čistých aktiv/jmění.

#### E.3.4 IPSAS 29 a IPSAS 4: Interakce mezi IPSAS 29 a IPSAS 4

**IPSAS 29 upravuje oceňování finančních aktiv a finančních závazků a uznávání přínosu a újmy vyplývajících z jejich přecenění do přebytku nebo schodku. IPSAS 4 se zabývá zásadami vykazování položek v cizí měně a uznáváním kurzových rozdílů do přebytku nebo schodku. V jakém pořadí se IPSAS 4 a IPSAS 29 použijí?**

##### *Výkaz finanční situace*

V souladu s IPSAS 29 obecně platí, že reálná hodnota, pořizovací cena nebo naběhlá hodnota finančního aktiva nebo finančního závazku se nejprve určí v cizí měně, v níž byla položka pořízena. Následně je částka v cizí měně přepočtena v souladu s IPSAS 4 (odstavec AG116 IPSAS 29) na funkční měnu, a to závěrkovým kurzem nebo kurzem k datu transakce. Například pokud je finanční aktivum peněžního charakteru (jako např. dluhový nástroj) oceněno v souladu s IPSAS 29 naběhlou hodnotou, bude tato naběhlá hodnota stanovena v měně, v níž bylo toto finanční aktivum pořízeno. Částka v cizí měně se pak v účetní závěrce přepočte závěrkovým kurzem (odstavec 27 IPSAS 4). Tato zásada platí bez ohledu na to, zda je peněžní položka v cizí měně oceněna pořizovací cenou, naběhlou či reálnou hodnotou (odstavec 28 IPSAS 4). V případě, že je finanční aktivum nepeněžního charakteru (např. investice

do kapitálového nástroje) v cizí měně oceněno reálnou hodnotou, přepočte se závěrkovým kurzem (odstavec 27(c) IPSAS 4). Pokud jeho reálnou hodnotu není možné v souladu s IPSAS 29 spolehlivě stanovit, přepočte se měnovým kurzem k datu transakce (odstavec 27(b) IPSAS 4 a 48 IPSAS 29).

Výjimku podle IPSAS 29 představuje finanční aktivum nebo finanční závazek, který plní funkci zajištěné položky u zajištění reálné hodnoty proti měnovému riziku. V takovém případě se zajištěná položka přeceňuje se zohledněním změny měnových kurzů, tj. uzná se závěrkovým kurzem, i kdyby jinak v souladu s IPSAS 4 (odstavec 99 IPSAS 29) měla být uznána kurzem k datu transakce. Tato výjimka platí pro nepeněžní položky oceněné historickou cenou v cizí měně, které jsou zajištěny proti měnovému riziku (odstavec 27(b) IPSAS 4).

### *Přebytek nebo schodek*

Uznávání změn účetní hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku do přebytku nebo schodku závisí na celé řadě faktorů, mimo jiné na tom, zda se jedná o kurzový rozdíl či jinou změnu účetní hodnoty, zda ke změně dochází u peněžní položky (většina dluhových nástrojů) či nepeněžní položky (většina kapitálových nástrojů), zda jsou související aktivum nebo závazek použity jako zajištění peněžních toků vůči riziku změn měnových kurzů či zda změna vyplývá z přepočtu účetní závěrky zahraniční jednotky. Otázkou uznávání změn účetní hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku drženého zahraniční jednotkou se zabývá samostatná otázka (viz otázka E.3.3).

Kurzové rozdíly, které vznikají v důsledku přepočtu peněžní položky jiným kurzem, než byl ten, jímž byla prvotně uznána na počátku účetního období nebo jímž byla uznána v účetní závěrce za předchozí účetní období, se v souladu s IPSAS 4 (odstavec AG116 IPSAS 29, odstavce 32 a 37 IPSAS 4) uznávají do přebytku nebo schodku, či do čistých aktiv/jmění. Výjimku tvoří případy, kdy peněžní položka plní funkci zajištění peněžních toků vyplývajících z vysoce pravděpodobné očekávané transakce v cizí měně. V tomto případě se použijí ustanovení o uznávání přínosu a újmy ze zajištění peněžních toků definovaná IPSAS 29 (odstavec 106 IPSAS 29). Obdobným způsobem se účtuje o rozdílech, které vznikají v důsledku uznání cizoměnové peněžní položky v jiné výši, než byla původně uznána, protože o veškerých změnách účetní hodnoty vyplývajících z pohybů měnových kurzů je nutné účtovat konzistentně. Veškeré ostatní změny peněžních položek ve výkazu finanční situace se v souladu s IPSAS 29 uznávají do přebytku nebo schodku či do čistých aktiv/jmění. Např. i když účetní jednotka uznává přínosy nebo újmy u realizovatelných finančních aktiv do čistých aktiv/jmění (odstavec 64(b) IPSAS 29), změny účetní hodnoty vyplývajících ze změn měnových kurzů uzná do přebytku nebo schodku (odstavec 27(a) IPSAS 4).

Změny v účetní hodnotě nepeněžní položky se v souladu s IPSAS 29 (odstavec AG116 IPSAS 29) uznávají do přebytku nebo schodku či do čistých aktiv/jmění. Například u realizovatelných finančních aktiv se celková změna účetní hodnoty včetně dopadu změn v měnových kurzech uzná do čistých aktiv/jmění. Pokud

nepeněžní položka plní funkci zajištění peněžních toků vyplývajících z neuznaného (tj. nevykázaného) závazného příslibu nebo vysoce pravděpodobné očekávané transakce v cizí měně, použijí se ustanovení o uznávání příjmu a újem plynoucích ze zajištění peněžních toků definovaná IPSAS 29 (odstavec 106 IPSAS 29).

Pokud byla část změn účetní hodnoty uznána do čistých aktiv/jmění a část do přebytku nebo schodku, např. pokud se naběhlá hodnota dluhopisu klasifikovaného jako realizovatelné finanční aktivum zvýšila v cizí měně (čímž vznikl přínos uznaný do přebytku nebo schodku), ale jeho reálná hodnota ve funkční měně se snížila (čímž vznikla újma uznaná do čistých aktiv/jmění), nemůže účetní jednotka tyto dvě složky vzájemně kompenzovat.

#### E.4 Znehodnocení a nedobytnost finančního aktiva

##### E.4.1 Objektivní důkazy o znehodnocení

**Požaduje IPSAS 29, aby účetní jednotka určila vždy jednu nespojitou příčinnou událost v minulosti, aby mohla dojít k závěru, že je pravděpodobné, že vznikla ztráta ze znehodnocení finančního aktiva?**

Ne. V odstavci 68 IPSAS 29 se říká: „Někdy není možné určit jednotlivou nespojitou událost, která znehodnocení způsobila. Znehodnocení může být způsobeno kombinovaným účinkem více událostí.“ Podle odstavce 69 IPSAS 29 „snížení úvěrového ratingu účetní jednotky samo o sobě nesvědčí o znehodnocení, avšak může takovým důkazem být v kombinaci s dalšími dostupnými informacemi“. Mezi další faktory, jimiž se bude účetní jednotka při posuzování poklesu hodnoty aktiv zabývat, patří informace o dlužnících, resp. emitentech týkající se jejich likvidity, platební schopnosti, podnikatelských a finančních rizik, prodlení s plněním závazků u podobných finančních aktiv či jejich neplnění, dále informace o ekonomických trendech a hospodářských podmínkách v celostátním i lokálním měřítku a informace o reálné hodnotě kolaterálu a finančních záruk. Tyto i další faktory mohou poskytovat jednotlivě či jako celek objektivní důkaz, že došlo ke znehodnocení finančního aktiva nebo skupiny finančních aktiv.

##### E.4.2 Znehodnocení: budoucí ztráty

**Je možné v souladu s IPSAS 29 uznat znehodnocení prostřednictvím opravné položky k budoucí ztrátě z úvěrů již v okamžiku jejich poskytnutí? Např. pokud účetní jednotka A poskytne úvěr v hodnotě 1 000 MJ klientovi B, může již při jeho prvotním uznání vytvořit opravnou položku ve výši 10 MJ, pokud na základě dosavadních zkušeností předpokládá, že se jí nepodaří vyinkasovat 1 % jistiny?**

Ne. V souladu s odstavcem 45 IPSAS 29 se finanční aktiva při prvotním uznání oceňují reálnou hodnotou. U úvěru odpovídá reálná hodnota půjčené částce upravené o poplatky a náklady (kromě případů, kdy je část poskytnutých finančních prostředků náhradou za explicitní nebo implicitní práva nebo privilegia). V souladu s ustanoveními odstavce 67 IPSAS 29 uzná účetní jednotka ztrátu ze znehodnocení

pouze v případě, že existují objektivní důkazy o znehodnocení, k němuž došlo v důsledku událostí, které nastaly až po prvotním uznání. Snížení účetní hodnoty úvěru již při jeho prvotním uznání prostřednictvím opravné položky tedy odporuje ustanovením odstavců 45 a 67 IPSAS 29.

#### E.4.3 Posouzení znehodnocení: jistina a úrok

**Vzhledem k finančním potížím klienta B se účetní jednotka A obává, že jí tento klient nesplatí dlužnou jistinu a úroky v plné výši a včas. Jedná proto o restrukturalizaci úvěru a předpokládá, že klient B bude schopen své povinnosti vyplývající z restrukturalizovaných podmínek splnit. Ve kterém z níže uvedených restrukturalizačních scénářů uzná účetní jednotka A znehodnocení poskytnutého úvěru?**

- (a) **Klient B splatí jistinu původního úvěru během 5 let od původního data splatnosti, ale neuhradí žádné úroky stanovené původními podmínkami.**
- (b) **Klient B splatí jistinu původního úvěru k původnímu datu splatnosti, ale neuhradí žádné úroky stanovené původními podmínkami.**
- (c) **Klient B splatí jistinu původního úvěru k původnímu datu splatnosti, ale uhradí úroky při nižší úrokové sazbě, než byla sazba u původního úvěru.**
- (d) **Klient B splatí jistinu původního úvěru během 5 let od původního data splatnosti a uhradí úroky, které naběhly během původní doby trvání úvěru, nikoli již během doby trvání prodlouženého úvěru.**
- (e) **Klient B splatí jistinu původního úvěru během 5 let od původního data splatnosti a uhradí veškeré úroky, tj. jak úrok naběhlý během původní doby trvání úvěru, tak i úrok naběhlý během doby trvání prodlouženého úvěru.**

Z ustanovení odstavce 67 IPSAS 29 vyplývá, že účetní jednotce vznikla ztráta ze znehodnocení tehdy, když existují objektivní důkazy o znehodnocení aktiva. U úvěru oceněného naběhlou hodnotou se ztráta ze znehodnocení rovná rozdílu mezi účetní hodnotou úvěru a současnou hodnotou budoucích splátek jistiny a úroků diskontovaných původní efektivní úrokovou mírou daného úvěru. Dojde-li tedy ke změně ve výši nebo časovém rozvržení plateb, tak jak je popisováno výše v případech (a) až (e), je nutné znehodnocení posuzovat podle předpokládaného inkasa jistiny a úroků. V případech (a) až (d) bude současná hodnota budoucích splátek jistiny a úroků, diskontovaných původní efektivní úrokovou mírou (tj. zpětně získatelná hodnota), nižší než účetní hodnota úvěru. Proto se v těchto případech uzná ztráta ze znehodnocení.

V případě (e) dostane věřitel úrok z úroků, byť se změnilo časové rozvržení plateb, takže současná hodnota budoucích splátek jistiny a úroků, diskontovaných původní efektivní úrokovou mírou (tj. zpětně získatelná hodnota), bude stejná jako účetní hodnota úvěru. Proto žádná ztráta ze znehodnocení nevzniká. Nicméně tento scénář je vzhledem k finančním potížím klienta B nepravděpodobný.



#### E.4.4 Posouzení znehodnocení: zajištění reálné hodnoty

**Úvěr s pevnou úrokovou mírou je zajištěn proti úrokovému riziku úrokovým swapem, který je založen na přítocích s proměnlivou úrokovou mírou a odtocích s pevnou úrokovou mírou. Zajišťovací vztah splňuje podmínky pro zajišťovací účetnictví (zajištění reálné hodnoty) a bude takto uveden i v účetní závěrce. Účetní hodnota úvěru obsahuje tedy úpravu o změny reálné hodnoty, které jsou důsledkem pohybů úrokových měr. Zohlední se tato úprava odrážející úrokové riziko při posuzování znehodnocení úvěru?**

Ano. Jakmile je účetní hodnota úvěru upravena o změny reálné hodnoty, které jsou důsledkem pohybů úrokových měr, původní efektivní úrokovou míru platnou před uzavřením zajišťovacího vztahu již není možné použít. Tato efektivní úroková míra a naběhlá hodnota úvěru budou tedy upraveny tak, aby zohledňovaly uznané změny reálné hodnoty. Upravená efektivní úroková míra se stanoví na základě upravené účetní hodnoty úvěru.

Ztráta ze znehodnocení zajištěného úvěru se stanoví jako rozdíl mezi účetní hodnotou po úpravě o změny reálné hodnoty, které jsou důsledkem zajištěných rizik, a hodnotou předpokládaných budoucích peněžních toků diskontovaných upravenou efektivní úrokovou mírou. Pokud je úvěr součástí portfolia zajišťovaného proti úrokovému riziku jako celek, účetní jednotka systematicky a racionálně rozloží změnu reálné hodnoty zajištěného portfolia na jednotlivé úvěry (skupiny obdobných úvěrů), u nichž se znehodnocení posuzuje.

#### E.4.5 Znehodnocení: výpočet pomocí matice

**Účetní jednotka počítá znehodnocení (opravnou položku) u nezajištěné části úvěrů a pohledávek na základě matice, která stanoví pevné míry opravných položek podle počtu dní, kdy je úvěr po lhůtě splatnosti (0 %, pokud je úvěr méně než 90 dní po lhůtě splatnosti, 20 %, pokud je úvěr 90 až 180 dní po lhůtě splatnosti, 50%, pokud je úvěr 180 až 365 dní po lhůtě splatnosti, 100 %, pokud je úvěr více než 365 dní po lhůtě splatnosti). Je možné použít tuto metodu pro účely výpočtu zpětně získatelné hodnoty úvěrů a pohledávek v souladu s odstavcem 72 IPSAS 29?**

Ne nutně. V souladu s odstavcem 72 IPSAS 29 se ztráty ze znehodnocení nebo ztráty z nedobytných pohledávek rovnají rozdílu mezi účetní hodnotou aktiva a současnou hodnotou očekávaných budoucích peněžních toků diskontovaných s použitím původní efektivní úrokové míry daného finančního nástroje.

#### E.4.6 Znehodnocení: nadměrná tvorba opravné položky

**Může účetní jednotka v souladu s IPSAS 29 uznat větší znehodnocení nebo ztrátu z nedobytných pohledávek, než je ztráta stanovená na základě objektivních důkazů svědčících o poklesu hodnoty jednotlivého finančního aktiva nebo skupiny obdobných finančních aktiv?**

Ne. V souladu s IPSAS 29 účetní jednotka nemůže uznat větší znehodnocení nebo ztrátu z nedobytných pohledávek, než je znehodnocení nebo ztráta připadající na základě objektivních důkazů svědčících o poklesu hodnoty (odstavec 67 IPSAS 29) na jednotlivá finanční aktiva nebo jednotlivé skupiny finančních aktiv s obdobným úvěrovým rizikem (odstavec 73 IPSAS 29). Účetní jednotka může tvořit rezervy na případné další znehodnocení finančních aktiv, které se nemusí opírat o objektivní důkazy svědčící o znehodnocení aktiv. Ty se však neuznávají jako znehodnocení aktiv podle IPSAS 29. Pokud účetní jednotka dojde k závěru, že pro jednotlivé posuzované finanční aktivum (bez ohledu na jeho významnost) neexistují žádné objektivní důkazy o snížení jeho hodnoty, zahrne takové aktivum do skupiny finančních aktiv s obdobným úvěrovým rizikem (odstavec 73 IPSAS 29).

#### E.4.7 Uznání znehodnocení portfolia jako celku

**Podle odstavce 72 IPSAS 29 se znehodnocení uznává u finančních aktiv oceněných naběhlou hodnotou. V odstavci 73 IPSAS 29 se říká, že znehodnocení je možné uznat pro jednotlivé aktivum nebo pro skupinu obdobných finančních aktiv jako celek. Pokud dojde ke znehodnocení u jednoho aktiva, zatímco reálná hodnota jiného finančního aktiva ze skupiny je vyšší než jeho naběhlá hodnota, je v souladu s IPSAS 29 možné pokles hodnoty u prvního aktiva neuznat?**

Ne. Pokud účetní jednotka má informaci o tom, že u jednotlivého finančního aktiva vedeného v naběhlé hodnotě došlo ke znehodnocení, musí v souladu s odstavcem 72 IPSAS 29 takové znehodnocení uznat. V tomto odstavci se říká, že „výše ztráty se měří jako rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva a současnou hodnotou odhadovaných budoucích peněžních toků (vyjma budoucích úvěrových ztrát, které zatím nevznikly) diskontovaných původní efektivní úrokovou mírou finančního aktiva“ (doplěno zdůraznění). Ustanovení odstavce 73 IPSAS 29 týkající se posouzení znehodnocení portfolia jako celku se použije na skupiny malých položek a na finanční aktiva, u nichž bylo znehodnocení posouzeno jednotlivě a žádné nebylo zjištěno, a to v případě, že existují známky dokládající znehodnocení ve skupině obdobných aktiv a toto snížení není možné určit u jednotlivých aktiv v rámci této skupiny.

#### E.4.8 Znehodnocení: uznání kolaterálu

**Pokud je finanční aktivum, u něhož došlo ke znehodnocení, zajištěno kolaterálem, který nespňuje podmínky pro uznání stanovené jinými standardy, bude kolaterál uznán jako samostatné aktivum oddělené od aktiva, u něhož došlo ke znehodnocení?**

Ne. Reálná hodnota kolaterálu se zohlední při ocenění finančního aktiva, u něhož ke znehodnocení došlo. Ale pokud kolaterál nesplní podmínky pro uznání stanovené jinými standardy, neuzná se jako samostatným aktivem oddělené od aktiva, u něhož došlo ke znehodnocení.

#### E.4.9 Znehodnocení realizovatelného finančního aktiva nepeněžního charakteru

**Pokud dojde ke znehodnocení finančního aktiva nepeněžního charakteru, např. kapitálového nástroje, který je oceněn reálnou hodnotou se souvisejícími příjmy a újmami uznávanými do čistých aktiv/jmění, převedou se kumulované újmy, původně uznané v čistých aktivech/jmění, včetně újmy související se změnami měnových kurzů, z čistých aktiv/jmění do přebytku nebo schodku jako reklasifikační úprava?**

Ano. V odstavci 76 IPSAS 29 se říká, že pokud pokles reálné hodnoty realizovatelného finančního aktiva byl uznán do čistých aktiv/jmění a pokud existují objektivní důkazy, že u tohoto aktiva došlo ke znehodnocení, bude kumulovaná čistá újma, která byla původně uznána v čistých aktivech/jmění, uznána do přebytku nebo schodku, a to i v případě, že finanční aktivum oduznáno nebylo. Část kumulované újmy vyplývající ze změn měnových kurzů, která byla původně uznána v čistých aktivech/jmění, bude též uznána do přebytku nebo schodku. Případné budoucí kumulované újmy, včetně části vyplývající ze změn měnových kurzů, budou také uznány do přebytku nebo schodku, dokud nedojde k oduznutí aktiva.

#### E.4.10 Znehodnocení: může být fond z přecenění realizovatelných finančních aktiv v čistých aktivech/jmění záporný (debetní)

**V souladu s IPSAS 29 se přínosy a újmy vyplývající ze změn reálné hodnoty realizovatelných finančních aktiv uznávají do čistých aktiv/jmění. Pokud je souhrnná reálná hodnota těchto aktiv menší než jejich účetní hodnota, převede se kumulovaná čistá újma (původně uznaná v čistých aktivech/jmění) do přebytku nebo schodku?**

Ne nutně. Kritériem v tomto případě není to, zda souhrnná reálná hodnota je menší než hodnota účetní, ale to, zda existuje objektivní důkaz, že u finančního aktiva nebo skupiny aktiv došlo ke znehodnocení. To účetní jednotka v souladu s odstavci 68–70 IPSAS 29 posuzuje vždy ke konci účetního období. V odstavci 69 IPSAS 29 se uvádí, že snížení úvěrového ratingu účetní jednotky samo o sobě nesvědčí o znehodnocení, avšak může takovým důkazem být v kombinaci s dalšími dostupnými informacemi. Ani pokles reálné hodnoty finančního aktiva pod jeho pořizovací cenu nebo naběhlou hodnotu není ještě důkazem o znehodnocení aktiva (příkladem může být pokles reálné hodnoty investice do dluhového nástroje, který je způsoben zvýšením základní (bezrizikové) úrokové míry).

### Oddíl F: Zajištění

#### F.1 Zajišťovací nástroje

##### F.1.1 Zajištění rizika změn reálné hodnoty u dluhopisů v cizí měně

**Účetní jednotka J, jejíž funkční měnou je japonský jen, vydala v amerických dolarech dluhopisy ve jmenovité hodnotě 5 mil. s dobou splatnosti 5 let a pevnou úrokovou mírou. Mimo to tato účetní jednotka vlastní jiné dluhopisy**

**ve jmenovité hodnotě 5 mil. USD s dobou splatnosti 5 let a pevnou úrokovou mírou, které zařadila do kategorie realizovatelných finančních aktiv. Může závazek v amerických dolarech použít jako zajišťovací nástroj pro zajištění vůči změnám reálné hodnoty dluhopisů v amerických dolarech, které účetní jednotka vlastní?**

Ne. V souladu s odstavcem 81 IPSAS 29 je možné jiné finanční aktivum nebo závazek než derivát použít jako zajišťovací nástroj pouze pro zajišťování rizik plynoucích z měnových kurzů. Dluhopisy účetní jednotky J jsou vystaveny riziku změn reálné hodnoty v důsledku změn měnového kurzu a úrokové míry a úvěrovému riziku.

**Může účetní jednotka J použít závazek v amerických dolarech jako zajištění reálné hodnoty nebo zajištění peněžních toků cizoměnové složky dluhopisů?**

Ano. Účetní jednotka J však nemusí nutně použít zajišťovací účetnictví, protože jak naběhlá hodnota zajišťovacího nástroje, tak zajištěné položky se přeceňuje závěrkovým kurzem. Bez ohledu na to, zda klasifikuje tento zajišťovací vztah jako zajištění peněžních toků, či zajištění reálné hodnoty, dopad na přebytek nebo schodek bude stejný. Případné přínosy nebo újmy ze zajišťovacího nástroje nederivátového charakteru použitého jako zajištění peněžních toků se uznají přímo do přebytku nebo schodku tak, aby kompenzovaly změny spotového kurzu u zajištěné položky uznané v souladu s IPSAS 4 do přebytku nebo schodku.

#### **F.1.2 Zajištění pomocí aktiva nebo závazku nederivátového charakteru**

**Funkční měnou účetní jednotky J je japonský jen. Vydala dluhopisy ve jmenovité hodnotě 5 mil. USD s pevnou úrokovou mírou, úrokem splatným dvakrát ročně a dobou splatnosti jistiny 2 roky. Dále účetní jednotka uzavřela smluvní prodejní závazek s pevnou cenou 5 mil. USD; závazek se bude realizovat za dva roky a neúčtuje se o něm jako o derivátu, protože splňuje podmínky pro výjimku týkající se obvyklého prodeje definovanou v odstavci 4. Může účetní jednotka J použít závazek v amerických dolarech jako zajištění vůči změnám reálné hodnoty prodejního závazku s pevnou cenou? Splňuje podmínky pro zajišťovací účetnictví?**

Ne. V souladu s odstavcem 81 IPSAS 29 je možné jiné finanční aktivum nebo závazek než derivát použít jako zajišťovací nástroj pouze pro zajišťování rizik plynoucích z měnových kurzů.

**Může účetní jednotka J použít závazek v amerických dolarech jako zajištění peněžních toků v cizí měně proti měnovému riziku, které účetní jednotce hrozí v souvislosti s budoucími příjmy v amerických dolarech, jež jí poplynou z prodejního závazku s pevnou cenou?**

Ano. IPSAS 29 umožňuje použít nederivátové finanční aktivum nebo závazek jako zajišťovací nástroj pro zajištění závazného příslibu proti rizikům plynoucím ze změn měnových kurzů, a to buď pro zajištění peněžních toků, nebo pro zajištění reálné

hodnoty (odstavec 97 IPSAS 29). Případné přínosy nebo újmy plynoucí z nederivátového zajišťovacího nástroje, které byly v období před prodejem uznány v čistých aktivech/jmění, se při realizaci prodeje uznají do přebytku nebo schodku (odstavec 106 IPSAS 29).

### **Může účetní jednotka J použít prodejní závazek jako zajišťovací nástroj?**

Ne. Funkci zajišťovacího nástroje u zajišťování peněžních toků proti rizikům plynoucím ze změn měnových kurzů může plnit výhradně derivát nebo jiné finanční aktivum nebo závazek než derivát. Závazný příslib není možné jako zajišťovací nástroj použít. Avšak pokud účetní jednotka musí v souladu s odstavci 12 a AG46 IPSAS 29 účtovat o cizoměnové složce závazného příslibu odděleně jako o vloženém derivátu, může jej použít jako zajišťovací nástroj pro zajištění té části reálné hodnoty splatné částky dluhu, která připadá na měnové riziko.

#### **F.1.3 Zajišťovací účetnictví: použití vystavených opcí v kombinovaných zajišťovacích nástrojích**

##### **Problém (a) – Zakazuje ustanovení odstavce AG127 IPSAS 29 účetní jednotce použít úrokový collar či jiný derivátový nástroj, který kombinuje vystavenou opci s drženou opcí, jako zajišťovací nástroj?**

Záleží na okolnostech. Úrokový collar či jiný derivátový nástroj, který obsahuje vystavenou opci, není možné jako zajišťovací nástroj použít, pokud se jedná o čistou vystavenou opci. V souladu s odstavcem AG127 IPSAS 29 totiž vystavená opce neslouží jako zajišťovací nástroj, kromě případů, kdy je přiřazena jako kompenzace k držené opci. Úrokový collar nebo jiný derivátový nástroj, který obsahuje vystavenou opci, je však možné jako zajišťovací nástroj použít, pokud je výsledkem obou opčních složek čistá držená opce nebo zero cost collar.

##### **Problém (b) – Které skutečnosti ukazují na to, že výsledkem úrokového collaru nebo jiného derivátového nástroje, který kombinuje vystavenou opci s drženou opcí, není čistá vystavená opce?**

Na to, že výsledkem úrokového collaru nebo jiného derivátového nástroje, který kombinuje vystavenou opci s drženou opcí, není čistá vystavená opce, ukazují ve svém souhrnu níže uvedené skutečnosti.

- (a) Při uzavření kombinované opce ani během jejího trvání neobdrží účetní jednotka žádnou čistou opční prémii. Charakteristickým rysem vystavené opce je inkaso premie, které má jejimu vystaviteli kompenzovat riziko, jemuž se v souvislosti s opcí vystavuje.
- (b) Důležité podmínky vystavené opce a držené opce jsou s výjimkou realizační ceny stejné (včetně podkladové proměnné či proměnných, měny a splatnosti). Jmenovitá hodnota vystavené opce není vyšší než jmenovitá hodnota držené opce.

#### F.1.4 Interní zajištění

**Některé účetní jednotky používají interní derivátové smlouvy, jejichž prostřednictvím převádějí rizika mezi jednotlivými účetními jednotkami ekonomické jednotky nebo mezi divizemi v rámci jednoho právního subjektu (interní zajištění). Je v těchto případech na základě ustanovení odstavce 82 IPSAS 29 zajišťovací účetnictví vyloučeno?**

Pokud se jedná o interní derivátové smlouvy dané účetní jednotky, pak ano. IPSAS 29 se sice nezabývá tím, jak by účetní jednotka měla svá rizika řídit, nicméně říká, že interní zajišťovací transakce podmínky pro zajišťovací účetnictví nesplňují. To platí jak pro (a) vykazování zajišťovacích transakcí v rámci ekonomické jednotky v konsolidované účetní závěrce, tak pro (2) vykazování zajišťovacích transakcí realizovaných mezi jednotlivými divizemi účetní jednotky v nekonsolidované účetní závěrce. V souladu se zásadami zpracování konsolidované účetní závěrky definovanými v odstavci 40 IPSAS 35 musí ovládající účetní jednotka „v plné výši vyloučit aktiva a závazky, čistá aktiva/jmění, výnosy, náklady a peněžní toky týkající se transakcí mezi účetními jednotkami téže ekonomické jednotky“.

Zajišťovací transakce realizovaná v rámci ekonomické jednotky však může plnit funkci zajištění v nekonsolidované nebo samostatné účetní závěrce účetní jednotky, pokud se jedná o transakci, která je z hlediska ekonomické jednotky transakcí externí. Také pokud je interní smlouva kompenzována smlouvou s externí protistranou, je externí smlouvu možné považovat za zajišťovací nástroj a zajišťovací vztah bude splňovat kritéria pro zajišťovací účetnictví.

Zásady pro interní zajištění definované IPSAS 29 je možné shrnout takto:

- IPSAS 29 nevylučuje používání interních derivátových smluv pro účely řízení rizik ani jejich shromažďování v oddělení treasury nebo na jiném místě tak, aby bylo možné rizika řídit centrálně pro celou účetní jednotku, nebo dokonce pro větší celky než je samostatná účetní jednotka nebo divize.
- Interní derivátové smlouvy mezi dvěma samostatnými účetními jednotkami téže ekonomické jednotky splňují kritéria pro zajišťovací účetnictví v nekonsolidovaných a samostatných účetních závěrkách těchto účetních jednotek, a to i v případě, že nejsou kompenzovány derivátovými smlouvami s externí protistranou, tj. se subjektem, který nepatří do dané ekonomické jednotky.
- Interní derivátové smlouvy mezi dvěma samostatnými divizemi v rámci jednoho právního subjektu splňují podmínky pro zajišťovací účetnictví v nekonsolidované účetní závěrce tohoto právního subjektu pouze v případě, že jsou kompenzovány derivátovými smlouvami uzavřenými s externí protistranou.
- Interní derivátové smlouvy uzavřené mezi samostatnými divizemi v rámci jednoho právního subjektu a mezi samostatnými účetními jednotkami téže ekonomické jednotky splňují podmínky pro zajišťovací účetnictví

v konsolidované účetní závěrce pouze v případě, že jsou kompenzovány derivátovými smlouvami uzavřenými s externí protistranou, tj. se subjektem, který nepatří do dané ekonomické jednotky.

- Pokud interní derivátové smlouvy nejsou kompenzovány derivátovými smlouvami uzavřenými s externí protistranou, musí být zajišťovací účetnictví používané jednotlivými účetními jednotkami a divizemi při konsolidaci vyloučeno.

Příklad: Divize treasury účetní jednotky A uzavře interní úrokový swap s jinou divizí téže účetní jednotky. Cílem swapu je zajistit jeden úvěr (nebo skupinu obdobných úvěrů) z úvěrového portfolia proti úrokovému riziku. V rámci uzavřeného swapu bude divize treasury hradit té druhé divizi platby s pevným úrokem a inkasovat od ní platby s proměnlivým úrokem.

Vzhledem k tomu, že zajišťovací nástroj není uzavřen s externí protistranou, u zajišťovací transakce mezi divizí treasury a druhou divizí není v souladu s IPSAS 29 možné použít zajišťovací účetnictví. Z odstavce 82 IPSAS 29 vyplývá, že funkci zajišťovacího nástroje mohou plnit pouze deriváty vystavené nespřízněným subjektem a že případné přínosy nebo újmy z transakcí v rámci ekonomické jednotky nebo v rámci účetní jednotky budou při konsolidaci vyloučeny. Transakce mezi různými divizemi účetní jednotky A tudíž nesplňují kritéria pro zajišťovací účetnictví a jeho vykázání v její účetní závěrce. Obdobně tato kritéria nesplňují ani transakce mezi účetními jednotkami patřícími do téže ekonomické jednotky pro účely konsolidované účetní závěrky.

Kdyby však druhé oddělení účetní jednotky A uzavřelo kromě výše popisovaného interního swapu i úrokový swap či jinou smlouvu s externím subjektem a tímto swapem nebo smlouvou by se kompenzovalo riziko zajištěné interním swapem, byly by splněny podmínky pro zajišťovací účetnictví podle IPSAS 29, protože zajištěnou položkou by byl úvěr (nebo skupina obdobných úvěrů) divize treasury a zajišťovacím nástrojem by byl úrokový swap nebo jiná smlouva uzavřená s externím subjektem.

Druhá divize může spojit několik interních swapů, resp. jejich část, která se vzájemně nevykompenzuje, a uzavřít s externím subjektem derivátovou smlouvu, jíž zajistí celkové nezajištěné riziko. Tato externí transakce bude v souladu s IPSAS 29 splňovat podmínky pro zajišťovací účetnictví, pokud jsou zajištěné položky v divizi treasury identifikovány a pokud jsou splněny i ostatní podmínky pro zajišťovací účetnictví. V této souvislosti je však nutné připomenout, že podle ustanovení odstavce 88 IPSAS 29 investice držená do splatnosti nemůže být zajištěnou položkou, pokud je předmětem zajištění riziko změn úrokových měř.

#### F.1.5 Kompenzace interních derivátových smluv používaných pro řízení úrokového rizika

**Centrální oddělení treasury uzavře interní derivátové smlouvy s ovládanými jednotkami či divizemi patřícími do téže ekonomické jednotky s cílem centrálně řídit úrokové riziko. Splňují tyto smlouvy kritéria pro zajišťovací účetnictví**

**v konsolidované účetní závěrce, pokud před zajištěním rizik jsou interní smlouvy nejprve vzájemně započteny a externími derivátovými smlouvami uzavřenými na trhu se kompenzuje až čisté riziko?**

Ne. Pokud je uzavřena interní zajišťovací smlouva s ovládanou jednotkou nebo divizí v rámci ekonomické jednotky, změny reálné hodnoty zajištěné položky se uznávají do přebytku nebo schodku (zajištění reálné hodnoty) a změny reálné hodnoty interního derivátu do čistých aktiv/jmění (zajištění peněžních toků). Pokud pro kompenzaci rizika není použit externí derivát, nejsou pro změnu ocenění zajištěné položky u zajištění reálné hodnoty žádné důvody. Stejně tak nejsou důvody, aby jedna účetní jednotka uznávala přínosy nebo újmy plynoucí z interního derivátu do čistých aktiv/jmění a jiná do přebytku nebo schodku, pokud není interní derivát kompenzován derivátem uzavřeným s externí protistranou. V případech, kdy dva nebo více interních derivátů slouží na úrovni ovládaných jednotek nebo divizí k řízení úrokových rizik, jimž jsou vystavena aktiva nebo závazky, a tyto interní deriváty jsou kompenzovány na úrovni oddělení treasury, použití interních derivátů jako zajišťovacích nástrojů má za následek to, že zajištěné nederivátové peněžní toky na úrovni ovládané jednotky nebo divize by se při konsolidaci vzájemně kompenzovaly. Protože podle odstavce 81 IPSAS 29 finanční nástroj nederivátového typu může plnit funkci zajišťovacího nástroje pouze pro účely měnových rizik, dopady zajišťovacího účetnictví s použitím interních derivátů uzavřených s ovládanými jednotkami nebo divizemi, které nejsou zajištěny smlouvou s externí protistranou, musí být z konsolidace vyloučeny.

Je třeba poznamenat, že vyloučení dopadu zajišťovacího účetnictví z konsolidace u interních derivátů, které se na úrovni konsolidace vzájemně kompenzují, nebude mít vliv na přebytek nebo schodek ani na čistá aktiva/jmění, pokud jsou tyto deriváty použity na úrovni ovládané jednotky nebo divize ve stejném typu zajišťovacího vztahu. To platí pro zajištění peněžních toků, u nichž zajištěné položky ovlivňují přebytek nebo schodek ve stejném účetním období. Tak jako se interní deriváty vzájemně kompenzují na úrovni centrálního oddělení treasury, jejich použití dvěma různými účetními jednotkami nebo divizemi pro účely zajištění reálné hodnoty bude v rámci ekonomické jednotky mít za následek kompenzaci částek reálné hodnoty uznaných do přebytku nebo schodku a jejich použití dvěma různými účetními jednotkami nebo divizemi pro účely zajištění peněžních toků bude v rámci ekonomické jednotky mít za následek kompenzaci částek reálné hodnoty v čistých aktivech/jmění. Tyto interní deriváty však mohou mít dopad na některé konkrétní položky konsolidovaného výkazu změn čistých aktiv/jmění i konsolidovaného výkazu finanční situace, např. pokud jsou interní deriváty, které zajišťují reálnou hodnotu aktiv (nebo závazků), kompenzovány interními deriváty, které se používají jako zajištění peněžních toků souvisejících s aktivy nebo závazky vykázanými v různých řádcích výkazu finanční situace nebo výkazu změn čistých aktiv/jmění. Navíc pokud bude jedna z interních derivátových smluv použita pro zajištění peněžních toků a druhá pro zajištění reálné hodnoty, uznané přínosy a újmy se nebudou kompenzovat, protože přínos (nebo újma) z interních derivátů použitých pro zajištění reálné hodnoty se uzná do přebytku nebo schodku, zatímco újma (nebo přínos) z interních derivátů použitých pro zajištění peněžních toků se uzná do čistých aktiv/jmění.



Aplikace IPSAS 29 na interní zajišťovací transakce je blíže popsána v otázce F.1.4.

#### F.1.6 Kompenzace interních derivátových smluv používaných pro řízení měnového rizika

**Centrální oddělení treasury uzavře interní derivátové smlouvy s ovládanými jednotkami či divizemi patřícími do téže ekonomické jednotky s cílem centrálně řídit měnové riziko. Splňují tyto smlouvy kritéria pro zajišťovací účetnictví v konsolidované účetní závěrce, pokud před zajištěním rizik jsou interní smlouvy nejprve vzájemně započteny a derivátovými smlouvami uzavřenými s externím subjektem se kompenzuje až čisté riziko?**

Záleží na okolnostech. V souladu s IPSAS 35 se musí všechny interní transakce z konsolidované účetní závěrky vyloučit. V odstavci 82 IPSAS 29 se uvádí, že interní zajišťovací transakce nespĺňují podmínky pro zajišťovací účetnictví v konsolidované účetní závěrce ekonomické jednotky. Pokud tedy účetní jednotka hodlá v konsolidované účetní závěrce použít zajišťovací účetnictví, musí zajišťovací vztah vytvořit mezi externím zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou, přičemž oba tyto nástroje musí splňovat podmínky pro zajišťovací účetnictví.

Jak je blíže vysvětleno v otázce F.1.5, dva a více interních derivátů, které se používají pro řízení úrokových rizik na úrovni ovládané jednotky nebo divize a které se kompenzují na úrovni oddělení treasury, mají ten účetní dopad, že zajištěná rizika z nederivátových instrumentů se při konsolidaci vzájemně kompenzují. Pokud (a) jsou interní deriváty použity v jednom typu zajišťovacího vztahu (tj. buď pro zajištění reálné hodnoty, nebo pro zajištění peněžních toků) a (b) pokud se v případě zajištění peněžních toků veškeré derivátové přínosy a újmy, které byly původně uznány v čistých aktivech/jmění, uznají ve stejném účetním období (obdobích) do přebytku nebo schodku, nemají interní deriváty na přebytek nebo schodek ani na čistá aktiva/jmění vliv. Pokud jsou tyto dvě podmínky splněny, přínosy nebo újmy z interních derivátů uznané do přebytku nebo schodku nebo do čistých aktiv/jmění se budou při konsolidaci vzájemně kompenzovat, takže přebytek nebo schodek a čistá aktiva/jmění budou stejné, jako by deriváty byly při konsolidaci eliminovány. Interní deriváty však mohou mít vliv na některé položky konsolidovaného výkazu čistých aktiv/jmění nebo konsolidovaného výkazu finanční situace, který bude při konsolidaci nutné eliminovat. Vliv na přebytek nebo schodek a na čistá aktiva/jmění budou mít navíc také tehdy, pokud se některé z nich budou používat pro zajištění reálné hodnoty a jiné pro zajištění peněžních toků. Interní deriváty zajišťující peněžní toky budou mít na přebytek nebo schodek a na čistá aktiva/jmění vliv také v případě, že přínosy a újmy plynoucí z derivátů, které byly původně uznány v čistých aktivech/jmění, se uznají do přebytku nebo schodku v různých obdobích (protože zajištěné riziko ovlivňuje přebytek nebo schodek v různých obdobích).

Pokud byly interní deriváty uzavřeny pro převod měnových rizik, jimž jsou vystavena podkladová finanční aktiva nebo závazky nederivátového charakteru, lze zajišťovací účetnictví použít, protože podle odstavce 81 IPSAS 29 může finanční nástroj nederivátového typu plnit funkci zajišťovacího nástroje pro účely zajištění měnových

rizik. V tomto případě je tedy možné použít interní derivátové smlouvy pro identifikaci externích transakcí, které splňují podmínky pro zajišťovací účetnictví v konsolidované účetní závěrce, a to i v případě, že se vzájemně kompenzují. Zajišťovací vztah musí však být pro účely konsolidované účetní závěrky vymezen tak, že zahrnuje pouze externí transakce.

Účetní jednotka dále nemůže zajišťovací účetnictví použít, pokud dva nebo více vzájemně se kompenzujících interních derivátů slouží pro převod měnového rizika u pokladových očekávaných transakcí nebo neuznaných (tj. nevykázaných) závazných příslibů. Neuznaný (tj. nevykázaný) závazný příslib nebo očekávaná transakce totiž nesplňují podmínky definované v IPSAS 29 pro zajišťovací nástroj. V tomto případě tudíž není možné interní deriváty použít pro identifikaci externí transakce, která splňuje podmínky pro zajišťovací účetnictví v konsolidované účetní závěrce. Případné kumulované čisté přínosy nebo újmy plynoucí z interního derivátu, které byly zahrnuty do původní účetní hodnoty aktiva nebo závazku (úprava báze) nebo uznány do čistých aktiv/jmění, proto budou z konsolidace vyloučeny, pokud nebude možné prokázat, že kompenzující interní derivát převádí měnové riziko, jemuž je vystaveno finanční aktivum nebo závazek, na externí zajišťovací nástroj.

#### F.1.7 Interní deriváty: příklady aplikace otázky F.1.6

*V následujícím textu jsou použity tyto zkratky: FC = cizí měna, LC = místní měna (tj. funkční měna dané účetní jednotky) a TC = centrální oddělení treasury.*

##### *Případ 1: Vzájemný zápočet zajištění reálné hodnoty*

Ovládaná jednotka A má pohledávky z obchodního styku ve výši 100 FC splatné za 60 dní, které zajistila forwardovou smlouvou s TC. Ovládaná jednotka B má závazky ve výši 50 FC splatné rovněž za 60 dní a taktéž zajištěné forwardovou smlouvou s TC.

TC provede vzájemný zápočet obou interních derivátů a uzavře externí forwardovou smlouvu v netto výši, na jejímž základě zaplatí za 60 dní 50 FC a obdrží odpovídající částku v LC.

Na konci měsíce 1 dojde k poklesu FC vůči LC. Účetní jednotce A vznikne u výše uvedených pohledávek kurzová ztráta ve výši 10 LC, která je kompenzována přínosem 10 LC z forwardové smlouvy s TC. Účetní jednotce B vznikne u výše uvedených závazků kurzový zisk ve výši 5 LC, který je kompenzován újmou 5 LC z forwardové smlouvy s TC. TC vznikne újma ve výši 10 LC z interní forwardové smlouvy s A, přínos 5 LC z interní forwardové smlouvy s B a přínos dalších 5 LC z externí forwardové smlouvy.

Na konci prvního měsíce budou pro účely nekonsolidovaných nebo samostatných účetních závěrek účetních jednotek A, B a TC provedeny následující účetní zápisy. Zápisy znázorňující transakce v rámci ekonomické jednotky jsou uvedeny kurzívou.

### Účetní zápisy A

Má dáti	Kurzová ztráta	10 LC	
Dal	Pohledávky		10 LC
<i>Má dáti</i>	<i>Interní smlouva TC</i>	<i>10 LC</i>	
<i>Dal</i>	<i>Interní přínos TC</i>		<i>10 LC</i>

### Účetní zápisy B

Má dáti	Závazky	5 LC	
Dal	Kurzový zisk		5 LC
<i>Má dáti</i>	<i>Interní újma TC</i>	<i>5 LC</i>	
<i>Dal</i>	<i>Interní smlouva TC</i>		<i>5 LC</i>

### Účetní zápisy TC

<i>Má dáti</i>	<i>Interní újma A</i>	<i>10 LC</i>	
<i>Dal</i>	<i>Interní smlouva A</i>		<i>10 LC</i>
<i>Má dáti</i>	<i>Interní smlouva B</i>	<i>5 LC</i>	
<i>Dal</i>	<i>Interní přínos B</i>		<i>5 LC</i>
Má dáti	Externí forwardová smlouva	5 LC	
Dal	Kurzový zisk		5 LC

Pokud budou splněny podmínky definované v IPSAS 29, mohou účetní jednotky A i B ve svých nekonsolidovaných účetních závěrkách použít zajišťovací účetnictví. V tomto případě to však není nutné, protože přínosy a újmy z interních derivátů a přínosy a újmy ze zajištěných pohledávek a závazků se i bez zajišťovacího účetnictví uznávají přímo do přebytku nebo schodku účetních jednotek A a B.

Na úrovni konsolidované účetní závěrky budou interní derivátové transakce vyloučeny. Z ekonomického hlediska závazek účetní jednotky B zajišťuje 50 FC z pohledávky, kterou má A. Externí forwardová smlouva TC zajišťuje zbývajících 50 FC z této pohledávky. Používat zajišťovací účetnictví není nutné, protože v konsolidované účetní závěrce se v souladu s IPSAS 4 měnové položky oceňují spotovým kurzem, bez ohledu na to, zda je zajišťovací účetnictví použito, či nikoli.

Zůstatky netto před i po vyloučení účetních zápisů týkajících se interních derivátů jsou stejné a jsou uvedeny níže. Kvůli souladu s IPSAS 29 není tudíž nutné provádět žádné další účetní zápisy.

	<i>Má dáti</i>	<i>Dal</i>
Pohledávky	–	10 LC
Závazky	5 LC	–
Externí forwardová smlouva	5 LC	–
Přínosy a újmy	–	–
Interní smlouvy	–	–

*Případ 2: Vzájemný zápočet zajištění peněžních toků*

Druhý případ vychází ze složitější situace, kdy má účetní jednotka A navíc vysoce pravděpodobné budoucí výnosy ve výši 200 FC, z nichž by jí měly za 90 dní plynout peněžní prostředky. Účetní jednotka B má vysoce pravděpodobné budoucí výdaje v hodnotě 500 FC (pronájem kanceláří), které bude také muset uhradit za 90 dní. Účetní jednotky A i B uzavřou nezávisle na sobě forwardové smlouvy s TC, aby zajistily své pohledávky resp. závazky, a TC uzavře externí forwardovou smlouvu, na jejímž základě obdrží za 90 dní 300 FC.

Stejně jako v předchozím případě dojde na konci měsíce 1 k poklesu FC vůči LC. Účetní jednotce A vznikne u očekávaných výnosů „újmá“ ve výši 20 LC, protože hodnota výnosů v LC poklesne. Tato újma bude kompenzována přínosem 20 LC z forwardové smlouvy s TC.

Účetní jednotce B vznikne u předpokládaných nákladů na pronájem „přínos“ ve výši 50 LC, protože tyto náklady v LC poklesnou. Tento přínos bude kompenzován újmou 50 LC z forwardové smlouvy s TC.

TC vznikne přínos ve výši 50 LC z interní forwardové smlouvy s ovládanou jednotkou B, újma 20 LC z interní forwardové smlouvy s ovládanou jednotkou A a újma dalších 30 LC z externí forwardové smlouvy.

Účetní jednotky A i B zpracují potřebnou dokumentaci, zajištění je účinné a A i B splňují ve svých nekonsolidovaných účetních závěrkách podmínky pro zajišťovací účetnictví. Účetní jednotka A uzná přínos ve výši 20 LC z interní derivátové transakce do čistých aktiv/jmění a B uzná újmu ve výši 50 LC rovněž do čistých aktiv/jmění. TC nepoužije zajišťovací účetnictví, ale oceňuje interní i externí derivátové pozice reálnou hodnotou, přičemž netto pozice je nulová.

Na konci prvního měsíce budou pro účely nekonsolidovaných účetních závěrek účetních jednotek A, B a TC provedeny následující účetní zápisy. Zápisy znázorňující transakce v rámci ekonomické jednotky jsou uvedeny kurzívou.

**Účetní zápisy A**

<i>Má dáti</i>	<i>Interní smlouva TC</i>	<i>20 LC</i>	
<i>Dal</i>	<i>Čistá aktiva/jmění</i>		<i>20 LC</i>

**Účetní zápisy B**

<i>Má dáti</i>	<i>Čistá aktiva/jmění</i>	<i>50 LC</i>	
<i>Dal</i>	<i>Interní smlouva TC</i>		<i>50 LC</i>

**Účetní zápisy TC**

<i>Má dáti</i>	<i>Interní újma A</i>	<i>20 LC</i>	
<i>Dal</i>	<i>Interní smlouva</i>	<i>Dal A</i>	<i>20 LC</i>
<i>Má dáti</i>	<i>Interní smlouva B</i>	<i>50 LC</i>	
<i>Dal</i>	<i>Interní přínos B</i>		<i>50 LC</i>

Má dáti	Kurzová ztráta	30 LC
Dal	Externí forwardová smlouva	30 LC

Pro účely konsolidované účetní závěrky je externí forwardová smlouva, kterou uzavřelo TC na 300 FC, vymezena na počátku prvního měsíce jako zajišťovací nástroj zajišťující prvních 300 FC výdajů účetní jednotky B, které jsou vysoce pravděpodobné. V souladu s IPSAS 29 je nutné v konsolidované účetní závěrce na konci prvního měsíce eliminovat účetní dopady interních derivátů.

Avšak zůstatky netto před i po vyloučení účetních zápisů týkajících se interních derivátů jsou stejné a jsou uvedeny níže. Kvůli souladu s IPSAS 29 není tudíž nutné provádět žádné další účetní zápisy.

	<i>Má dáti</i>	<i>Dal</i>
Externí forwardová smlouva	–	30 LC
Čistá aktiva/jmění	30 LC	–
Přínosy a újmy	–	–
Interní smlouvy	–	–

*Případ 3: Vzájemný zápočet zajištění reálné hodnoty a peněžních toků*

Výchozí situace, pokud jde o hrozící rizika a interní derivátové transakce, je ve třetím případě stejná jako v případě 1 a 2, s tím rozdílem, že místo dvou derivátů zajišťujících odděleně reálnou hodnotu a peněžní toky uzavře TC jednu externí derivátovou smlouvu, na jejímž základě obdrží za 90 dní 250 FC.

TC uzavřelo čtyři interní deriváty, z nichž dva mají splatnost 60 dní a dva 90 dní. Tyto deriváty jsou kompenzovány jednou externí derivátovou smlouvou se splatností 90 dní. Rozdíl v úrokových sazbách u FC a LC je minimální, a tudíž se předpokládá, že neúčinnost v důsledku rozdílné splatnosti bude mít na přebytek nebo schodek TC minimální vliv.

Jako v případě 1 a 2 budou účetní jednotky A i B ve svých nekonsolidovaných účetních závěrkách používat zajišťovací účetnictví (zajištění peněžních toků). TC bude derivátové pozice oceňovat reálnou hodnotou. Účetní jednotka A uzná přínos ve výši 20 LC z interní derivátové transakce do čistých aktiv/jmění a B uzná újmu ve výši 50 LC rovněž do čistých aktiv/jmění.

Na konci prvního měsíce budou pro účely nekonsolidovaných účetních závěrek účetních jednotek A, B a TC provedeny následující účetní zápisy. Zápisy znázorňující transakce v rámci ekonomické jednotky jsou uvedeny kurzívou.

**Účetní zápisy A**

Má dáti	Kurzová ztráta	10 LC	
Dal	Pohledávky		10 LC
<i>Má dáti</i>	<i>Interní smlouva TC</i>	<i>10 LC</i>	
<i>Dal</i>	<i>Interní přínos TC</i>		<i>10 LC</i>
<i>Má dáti</i>	<i>Interní smlouva TC</i>	<i>20 LC</i>	
<i>Dal</i>	<i>Čistá aktiva/jmění</i>		<i>20 LC</i>

**Účetní zápisy B**

Má dáti	Závazky	5 LC	
Dal	Kurzový zisk		5 LC
<i>Má dáti</i>	<i>Interní újma TC</i>	<i>5 LC</i>	
<i>Dal</i>	<i>Interní smlouva TC</i>		<i>5 LC</i>
<i>Má dáti</i>	<i>Čistá aktiva/jmění</i>	<i>50 LC</i>	
<i>Dal</i>	<i>Interní smlouva TC</i>		<i>50 LC</i>

**Účetní zápisy TC**

<i>Má dáti</i>	<i>Interní újma A</i>	<i>10 LC</i>	
<i>Dal</i>	<i>Interní smlouva A</i>		<i>10 LC</i>
<i>Má dáti</i>	<i>Interní újma A</i>	<i>20 LC</i>	
<i>Dal</i>	<i>Interní smlouva A</i>		<i>20 LC</i>
<i>Má dáti</i>	<i>Interní smlouva B</i>	<i>5 LC</i>	
<i>Dal</i>	<i>Interní přínos B</i>		<i>5 LC</i>
<i>Má dáti</i>	<i>Interní smlouva B</i>	<i>50 LC</i>	
<i>Dal</i>	<i>Interní přínos B</i>		<i>50 LC</i>
Má dáti	Kurzová ztráta	25 LC	
Dal	Externí forwardová smlouva		25 LC

<b>CELKEM (interní deriváty)</b>	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>Celkem</b>
	<i>LC</i>	<i>LC</i>	<i>TC</i>
Přebytek nebo schodek (zajištění reálné hodnoty)	10	-5	5
Čistá aktiva/jmění (zajištění peněžních toků)	20	-50	-30
Celkem	30	-55	-25

Výsledkem kombinace těchto částek s externími transakcemi (tj. těmi, které nejsou uvedeny kurzívou) jsou následující celkové zůstatky netto před eliminací interních derivátů:

FINANČNÍ NÁSTROJE: UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

	<i>Má dáti</i>	<i>Dal</i>
Pohledávky	–	10 LC
Závazky	5 LC	–
Forwardová smlouva	–	25 LC
Čistá aktiva/jmění	30 LC	–
Přínosy a újmy	–	–
Interní smlouvy	–	–

Pro účely konsolidované účetní závěrky budou na počátku prvního měsíce vymezeny následující zajišťovací vztahy:

- Závazek účetní jednotky B ve výši 50 FC bude vymezen jako zajištění prvních 50 FC vysoce pravděpodobných budoucích výnosů A. Na konci prvního měsíce budou tedy pro účely konsolidované účetní závěrky provedeny následující účetní zápisy: Má dáti Závazek 5 LC, Dal Čistá aktiva/jmění 5 LC.
- Pohledávka účetní jednotky A ve výši 100 FC bude vymezena jako zajištění prvních 100 FC vysoce pravděpodobných budoucích výdajů B. Na konci prvního měsíce budou tedy pro účely konsolidované účetní závěrky provedeny následující účetní zápisy: Má dáti Čistá aktiva/jmění 10 LC, Dal Pohledávka 10 LC.
- Externí forwardová smlouva TC v hodnotě 250 FC bude vymezena jako zajištění následujících 250 FC vysoce pravděpodobných budoucích výdajů B. Na konci prvního měsíce budou tedy pro účely konsolidované účetní závěrky provedeny následující účetní zápisy: Má dáti Čistá aktiva/jmění 25 LC, Dal Externí forwardová smlouva 25 LC.

V souladu s IPSAS 29 je nutné v konsolidované účetní závěrce na konci prvního měsíce eliminovat účetní dopady interních derivátových transakcí.

Avšak celkové zůstatky netto před i po vyloučení účetních zápisů týkajících se interních derivátů jsou stejné a jsou uvedeny níže. Kvůli souladu s IPSAS 29 není tudíž nutné provádět žádné další účetní zápisy.

	<i>Má dáti</i>	<i>Dal</i>
Pohledávky	–	10 LC
Závazky	5 LC	–
Forwardová smlouva	–	25 LC
Čistá aktiva/jmění	30 LC	–
Přínosy a újmy	–	–
Interní smlouvy	–	–

*Případ 4: Vzájemný zápočet zajištění reálné hodnoty a peněžních toků  
doplňný o úpravu účetní hodnoty zásob*

Výchozí situace je obdobná jako v případě 3, s tím rozdílem, že předpokládaný odtok peněžních prostředků ve výši 500 FC se týká pořízení zásob, které budou dodány po uplynutí 60 dní. Dále budeme předpokládat, že účetní jednotka provádí u očekávaných zajištěných nefinančních položek úpravu báze. Na konci druhého měsíce již k žádným změnám měnového kurzu ani reálných hodnot nedojde. V tomto termínu účetní jednotka B obdrží zásoby a újmu ve výši 50 LC z interního derivátu, uznanou do čistých aktiv/jmění v měsíci 1, promítne do jejich účetní hodnoty. Přínos účetní jednotky A ve výši 20 LC z interního derivátu zůstane uznán v čistých aktivech/jmění.

V konsolidované účetní závěrce dochází k účetnímu nesouladu v porovnání s výsledky, jichž by bylo dosaženo zrušením zajišťovacího vztahu. Externí derivát (250 FC) a část pohledávky (50 FC) kompenzují očekávanou koupi zásob v hodnotě 300 FC. Zbývající očekávané peněžní odtoky účetní jednotky B ve výši 200 FC a očekávané přítoky účetní jednotky A ve výši 200 FC se vzájemně automaticky zajišťují. Tento vztah však podmínky pro zajišťovací účetnictví definované IPSAS 29 nespĺňuje a kompenzace přínosů a újem z interních derivátů zajišťujících tyto částky je v tomto případě pouze částečná.

Na konci prvního a druhého měsíce budou pro účely nekonsolidovaných účetních závěrek účetních jednotek A, B a TC provedeny následující účetní zápisy. Zápisy znázorňující transakce v rámci ekonomické jednotky jsou uvedeny kurzívou.

**Účetní zápisy A (všechny na konci prvního měsíce)**

Má dáti	Kurzová ztráta	10 LC	
	Dal	Pohledávky	10 LC
<i>Má dáti</i>	<i>Interní smlouva TC</i>	<i>10 LC</i>	
	<i>Dal</i>	<i>Interní přínos TC</i>	<i>10 LC</i>
<i>Má dáti</i>	<i>Interní smlouva TC</i>	<i>20 LC</i>	
	<i>Dal</i>	<i>Čistá aktiva/jmění</i>	<i>20 LC</i>

**Účetní zápisy B**

Na konci prvního měsíce:

Má dáti	Závazky	5 LC	
	Dal	Kurzový zisk	5 LC
<i>Má dáti</i>	<i>Interní újma TC</i>	<i>5 LC</i>	
	<i>Dal</i>	<i>Interní smlouva TC</i>	<i>5 LC</i>
<i>Má dáti</i>	<i>Čistá aktiva/jmění</i>	<i>50 LC</i>	
	<i>Dal</i>	<i>Interní smlouva TC</i>	<i>50 LC</i>



FINANČNÍ NÁSTROJE: UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Na konci druhého měsíce 2:

Má dáti	Zásoby	50 LC	
Dal	Čistá aktiva/jmění		50 LC

**Účetní zápisy TC (všechny na konci prvního měsíce)**

Má dáti	Interní újma A	10 LC	
Dal	Interní smlouva A		10 LC
Má dáti	Interní újma A	20 LC	
Dal	Interní smlouva A		20 LC
Má dáti	Interní smlouva B	5 LC	
Dal	Interní přínos B		5 LC
Má dáti	Interní smlouva B	50 LC	
Dal	Interní přínos B		50 LC
Má dáti	Kurzová ztráta	25 LC	
Dal	Forward		25 LC

**CELKEM (interní deriváty)**

	A LC	B LC	Celkem TC
Přebytek nebo schodek (zajištění reálné hodnoty)	10	-5	5
Čistá aktiva/jmění (zajištění peněžních toků)	20	-	20
Úprava báze (zásoby)	-	-50	-50
Celkem	30	-55	-25

Výsledkem kombinace těchto částek s externími transakcemi (tj. těmi, které nejsou uvedeny kurzívou) jsou následující celkové čisté zůstatky před eliminací interních derivátů:

	<i>Má dáti</i>	<i>Dal</i>
Pohledávky	-	10 LC
Závazky	5 LC	-
Forwardová smlouva	-	25 LC
Čistá aktiva/jmění	-	20 LC
Úprava báze (zásoby)	50 LC	-
Přínosy a újmy	-	-
Interní smlouvy	-	-

Pro účely konsolidované účetní závěrky budou na počátku prvního měsíce vymezeny následující zajišťovací vztahy:

- Závazek účetní jednotky B ve výši 50 FC bude vymezen jako zajištění prvních 50 FC vysoce pravděpodobných budoucích výnosů A. Na konci prvního měsíce budou tedy pro účely konsolidované účetní závěrky provedeny následující účetní zápisy: Má dáti Závazek 5 LC, Dal Čistá aktiva/jmění 5 LC.
- Pohledávka účetní jednotky A ve výši 100 FC bude vymezena jako zajištění prvních 100 FC vysoce pravděpodobných budoucích výdajů B. Na konci prvního měsíce budou tedy pro účely konsolidované účetní závěrky provedeny následující účetní zápisy: Má dáti Čistá aktiva/jmění 10 LC, Dal Pohledávka 10 LC. Na konci druhého měsíce budou provedeny tyto účetní zápisy: Má dáti Zásoby 10 LC, Dal Čistá aktiva/jmění 10 LC.
- Externí forwardová smlouva TC v hodnotě 250 FC bude vymezena jako zajištění následujících 250 FC vysoce pravděpodobných budoucích výdajů B. Na konci prvního měsíce budou tedy pro účely konsolidované účetní závěrky provedeny následující účetní zápisy: Má dáti Čistá aktiva/jmění 25 LC, Dal Externí forwardová smlouva 25 LC. Na konci druhého měsíce budou provedeny tyto účetní zápisy: Má dáti Zásoby 25 LC, Dal Čistá aktiva/jmění 25 LC.

Celkové zůstatky netto po vyloučení účetních zápisů týkajících se interních derivátů:

	<i>Má dáti</i>	<i>Dal</i>
Pohledávky	–	10 LC
Závazky	5 LC	–
Forwardová smlouva	–	25 LC
Čistá aktiva/jmění	–	5 LC
Úprava báze (zásoby)	35 LC	–
Přínosy a újmy	–	–
Interní smlouvy	–	–

Tyto celkové čisté zůstatky se liší od zůstatků zaúčtovaných v případě, že by interní deriváty eliminovány nebyly. V souladu s IPSAS 29 se v konsolidované účetní závěrce vykazují právě tyto zůstatky. Níže popisujeme účetní zápisy, které je nutné provést pro účely úpravy celkových čistých zůstatků před eliminací interních derivátů:

- (a) Je nutné reklasifikovat újmu ve výši 15 LC, která vznikla účetní jednotce B z interního derivátu a byla zaúčtována do zásob, aby se zohlednilo, že očekávané pořízení zásob v hodnotě 150 FC není zajištěno externím nástrojem (ani externí forwardovou smlouvou TC v hodnotě 250 FC, ani externím závazkem A ve výši 100 FC).

- (b) Je nutné reklasifikovat přínos ve výši 15 LC, který vznikl účetní jednotce A z interního derivátu, aby se zohlednilo, že očekávané výnosy ve výši 150 FC, k nimž se tento přínos vztahuje, nejsou zajištěny externím nástrojem.

Čistý dopad těchto úprav je následující:

Má dáti	Čistá aktiva/jmění	15 LC	
	Dal	Zásoby	15 LC

### F.1.8 Kombinace vystavené a držené opce

**V souladu s odstavcem AG127 IPSAS 29 nemůže vystavená opce ve většině případů plnit funkci zajišťovacího nástroje. Pokud je předmětem transakce s druhou stranou kombinovaný finanční nástroj skládající se z vystavené a držené opce (např. úrokový collar), může jej účetní jednotka rozdělit na složku obsahující vystavenou opci a na složku obsahující drženou opci, a tu použít jako zajišťovací nástroj?**

Ne. Podle ustanovení odstavce 83 IPSAS 29 přiřazuje účetní jednotka zajišťovací vztah zajišťovacímu nástroji jako celku. Jedinými povolenými výjimkami je rozdělení časové hodnoty a vnitřní hodnoty opce a rozdělení úroku a spotové ceny u forwardových transakcí. Pokud jde o to, kdy se kombinace opčních instrumentů považuje za vystavenou opci, tím se podrobněji zabývá otázka F. 1.3.

### F.1.9 Delta-neutrální zajišťovací strategie

**Může účetní jednotka v souladu s IPSAS 29 použít zajišťovací účetnictví pro delta-neutrální strategii či jiné dynamické zajišťovací strategie, při nichž je objem finančního nástroje soustavně upravován tak, aby se udržoval požadovaný zajišťovací poměr, např. aby bylo dosaženo delta-neutrální pozice, která nereaguje na změny reálné hodnoty zajištěné položky?**

Ano. V odstavci 83 IPSAS 29 se říká, že „dynamická zajišťovací strategie, která je založena na hodnocení vnitřní i časové hodnoty opce, splňuje podmínky pro zajišťovací účetnictví“. Příkladem takové strategie je např. pojistná portfoliová strategie, jejímž cílem je, aby reálná hodnota zajištěné položky neklesla pod určitou úroveň, přičemž se může neomezeně zvyšovat.

Aby účetní jednotka splnila kritéria pro zajišťovací účetnictví, musí v dokumentaci uvést, jakým způsobem bude monitorovat zajištění a posuzovat jeho účinnost, musí být schopna sledovat případy, kdy zajišťovací nástroj přestane plnit svou funkci nebo začne fungovat v novém zajišťovacím vztahu, a doložit, že jsou splněna ostatní kritéria pro zajišťovací účetnictví definovaná odstavcem 98 IPSAS 29. Musí být dále schopna prokázat, že je oprávněně očekávat, že zajištění bude po stanovené období, během něhož se nebude upravovat, vysoce účinné.

### F.1.10 Zajišťovací nástroj: prodejní opce mimo peníze („out of the money“)

Účetní jednotka A vlastní jednu akcii účetní jednotky B a klasifikuje ji jako realizovatelné finanční aktivum. Aby se částečně zajistila proti poklesu ceny akcie účetní jednotky B, zakoupí na tuto akcii prodejní opci a změnu vnitřní hodnoty prodejní opce použije jako zajišťovací nástroj zajišťující reálnou hodnotu této akcie. Na základě prodejní opce má účetní jednotka A právo prodat jednu akcii účetní jednotky B za 90 MJ (realizační cena opce). Na počátku zajišťovacího vztahu činí kotovaná tržní cena akcie 100 MJ. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka A má na základě prodejní opce právo prodat akcii za 90 MJ, bude zajištění používající vnitřní hodnotu účinné až při poklesu ceny akcie pod 90 MJ. Změna ceny, která neklesne pod 90 MJ, zajištěna není. Budou změny reálné hodnoty akcie účetní jednotky B v případech, kdy cena akcie neklesne pod 90 MJ, hodnoceny v souladu s odstavcem 98 IPSAS 29 jako neúčinné zajištění a uznány podle odstavce 99 IPSAS 29 do přebytku nebo schodku?

Ne. V souladu s odstavcem 83 IPSAS 29 může účetní jednotka A použít změny vnitřní hodnoty opce jako zajišťovací nástroj. Změny vnitřní hodnoty opce chrání účetní jednotku před rizikem kolísání reálné hodnoty jedné akcie účetní jednotky B pod nebo na úroveň realizační ceny prodejní opce (tj. 90 MJ). Pokud je kurz akcie vyšší než 90 MJ, opce je mimo peníze („out of the money“) a její vnitřní hodnota je nulová. Přínosy a újmy z jedné akcie účetní jednotky B tudíž v případě, že je její kurz vyšší než 90 MJ, nejsou důsledkem zajištěného rizika pro účely posouzení účinnosti zajištění a pro uznávání přínosů a újem ze zajištěné položky.

Pokud tedy cena akcií účetní jednotky B bude kolísat v hodnotách nad 90 MJ, účetní jednotka A uzná změny reálné hodnoty akcie do čistých aktiv/jmění (odstavce 64 a 101 IPSAS 29). Pokud však cena klesne pod 90 MJ, změny reálné hodnoty akcie budou součástí zajištění reálné hodnoty a uznají se v souladu s odstavcem 99(b) IPSAS 29 do přebytku nebo schodku. Pokud bude zajištění účinné, tyto změny budou kompenzovány změnami vnitřní hodnoty prodejní opce, které se také uznají do přebytku nebo schodku (odstavec 99(a) IPSAS 29). Změny v časové hodnotě prodejní opce budou ze zajišťovacího vztahu vyloučeny a uznají se podle odstavce 65(a) IPSAS 29 do přebytku nebo schodku.

### F.1.11 Zajišťovací nástroj: část peněžních toků z peněžního nástroje

Finanční aktivum nebo závazek nederivátového charakteru může potenciálně fungovat jako zajišťovací nástroj pro účely zajištění měnového rizika. Může účetní jednotka účtovat v souladu s odstavcem 84 IPSAS 29 o peněžních tocích během období, kdy jsou finanční aktivum nebo finanční závazek použité jako zajišťovací nástroj nesplaceny, jako o části zajišťovacího nástroje a ostatní peněžní toky ze zajišťovacího vztahu vyloučit?

Ne. V odstavci 84 IPSAS 29 se říká, že zajišťovací vztah nemůže trvat jen část období, po které existuje zajišťovací nástroj. Např. peněžní toky během první tři let úvěru

v cizí měně poskytnutého na dobu deseti let, nemohou plnit funkci zajišťovacího nástroje pro účely zajištění výnosů plynoucích účetní jednotce během těchto tří let v téže měně. Avšak nederivátové finanční aktivum nebo závazek v cizí měně může splňovat kritéria pro zajišťovací nástroj pro účely zajištění měnového rizika, pokud doba zbývající do splatnosti zajištěné položky je stejná nebo delší než doba zbývající do splatnosti zajišťovacího nástroje (viz otázka F.2.17).

#### F.1.12 Zajištění několika typů rizik

**Problém (a) – Zajišťovací vztah je obvykle vymezen mezi celým zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou, takže reálná hodnota zajišťovacího nástroje se stanoví najednou. Znamená to, že není možné použít jeden finanční nástroj současně jako zajištění peněžních toků i reálné hodnoty?**

Ne. Účetní jednotky např. běžně používají kombinované úrokové a měnové swapy, které jim slouží ke konverzi úrokové pozice s proměnlivou mírou v cizí měně na úrokovou pozici s pevnou mírou ve funkční měně. Pokud jsou splněny podmínky definované v odstavci 85 IPSAS 29, je v souladu s ustanoveními tohoto odstavce možné swap použít jak pro zajištění reálné hodnoty v souvislosti s měnovým rizikem, tak pro zajištění peněžních toků v souvislosti s úrokovým rizikem.

**Problém (b) – Pokud je jeden finanční nástroj použit jako zajišťovací nástroj pro dva typy zajištění, je nutné samostatně zveřejnění pro každý z typů?**

V souladu s odstavcem 25 IPSAS 30 je nutné samostatně zveřejnit informace o zajištění reálné hodnoty, zajištění peněžních toků a zajištění investice do zahraniční jednotky. Výše uvedený finanční nástroj tedy podle tohoto odstavce bude zveřejněn pro každý z typů zajištění samostatně.

#### F.1.13 Zajišťovací nástroj: forwardová měnová smlouva ve dvou cizích měnách

**Funkční měnou účetní jednotky A je japonský jen. Účetní jednotka má jednak závazek s proměnlivou úrokovou mírou na dobu 5 let v amerických dolarech, jednak směnečnou pohledávku s pevnou úrokovou mírou na dobu 10 let v britských librách. Výše jistiny aktiva i závazku přepočtená na japonské jeny je shodná. Aby se u obou finančních nástrojů účetní jednotka A zajistila proti měnovému riziku, uzavře forwardovou smlouvu, na jejímž základě za pět let obdrží částku v amerických dolarech a uhradí částku v britských librách. Pokud účetní jednotka A použije forwardovou smlouvu jako zajišťovací nástroj pro zajištění peněžních toků souvisejících se splátkami jistin obou nástrojů proti měnovému riziku, budou splněna kritéria pro zajišťovací účetnictví?**

Ano. V odstavci 85 IPSAS 29 se říká, že jeden zajišťovací nástroj může sloužit pro zajištění více než jednoho typu rizika za předpokladu, že jsou splněny tři níže uvedené podmínky. V našem příkladu je derivátový zajišťovací nástroj všechny splňuje.

- (a) Zajišťovaná rizika je možné jednoznačně identifikovat. V daném případě se jedná o riziko změny měnových kurzů mezi americkým dolarem a japonským jenem resp. japonským jenem a britskou librou.
- (b) Je možné stanovit účinnost zajištění. U úvěru v britských librách se účinnost zajištění měří podle toho, do jaké míry se vzájemně kompenzuje reálná hodnota splátek jistiny v britských librách s reálnou hodnotou plateb v britských librách souvisejících s forwardovou smlouvou. U závazku v amerických dolarech se účinnost zajištění měří podle toho, do jaké míry se vzájemně kompenzuje reálná hodnota splátek jistiny v amerických dolarech s reálnou hodnotou příjmů v amerických dolarech plynoucích z forwardové smlouvy. I když doba trvání pohledávky je deset let a forwardová smlouva ji chrání pouze během prvních pěti let, lze, jak je blíže popsáno v otázce F.2.17, zajistit pouze část rizika.
- (c) Je možné zajistit, že existuje specifické určení zajišťovacího nástroje a rizikové pozice. V daném případě jsou riziku vystaveny jistiny závazku a směnečné pohledávky vyjádřené ve dvou různých cizích měnách.

#### F.1.14 Paralelní kompenzační swapy, z nichž je jeden použit jako zajišťovací nástroj

**Účetní jednotka A uzavře úrokový swap a použije jej jako zajištění reálné hodnoty vůči riziku vyplývajícimu z úvěru s pevnou mírou. Zajištění splňuje podmínky pro zajišťovací účetnictví definované IPSAS 29. Současně účetní jednotka A uzavře další úrokový swap se stejnou druhou stranou, který plně kompenzuje swap první. Je nutné oba swapy posuzovat společně jako jeden celek, takže účetní jednotka A nebude moci první swap jako zajištění reálné hodnoty použít?**

Záleží na okolnostech. IPSAS 29 stanoví zásady pro jednotlivé transakce. Pokud druhý swap nebyl uzavřen v souvislosti s prvním swapem a pokud existuje významný podnikatelský důvod, proč transakce strukturovat samostatně, nebudou se oba swapy posuzovat společně jako jeden celek.

Například v souladu s interními zásadami některých účetních jednotek musí centrální oddělení treasury (které je ovládanou jednotkou ekonomické jednotky) uzavírat za jiné ovládané jednotky derivátové smlouvy se třetí stranou, jejichž cílem je zajištění úrokových rizik těchto ovládaných jednotek. Oddělení treasury kromě toho realizuje interní derivátové transakce s těmito ovládanými jednotkami, aby mohlo rizika v rámci organizace monitorovat. Protože oddělení treasury uzavírá derivátové smlouvy také v rámci své obchodní činnosti či v souvislosti s vyrovnáváním rizik, jimž je vystaveno portfolio jako celek, může dojít k tomu, že ve stejný pracovní den uzavře se stejnou externí protistranou derivátovou smlouvu za obdobných podmínek, jako má zajišťovací nástroj uzavřený jménem jiné ovládané jednotky. V tomto případě existuje legitimní podnikatelský důvod, proč byly obě transakce uzavřeny.

Účetní jednotka v jednotlivých případech posoudí, zda existuje významný podnikatelský důvod, proč transakce strukturovat samostatně. Pokud by šlo např. jen o to, aby úvěr splnil kritéria pro zajišťovací účetnictví, o legitimní důvod by se nejednalo.

## F.2 Zajištěné položky

### F.2.1 Derivát jako zajištěná položka

**Může v souladu s IPSAS 29 derivátový nástroj (jak samostatný derivát, tak vložený derivát uznaný odděleně) plnit jednotlivě či v rámci skupiny derivátových nástrojů funkci zajištěné položky pro účely zajištění reálné hodnoty nebo zajištění peněžních toků? Může např. dohoda o budoucí úrokové sazbě (FRA) s odtoky stanovenými proměnlivou úrokovou mírou a přítoky stanovenými pevnou úrokovou mírou zajišťovat peněžní toky z FRA s odtoky stanovenými pevnou úrokovou mírou a přítoky stanovenými proměnlivou úrokovou mírou?**

Ne. Derivátové nástroje se vždy klasifikují jako určené k obchodování a oceňují se reálnou hodnotou se souvisejícími přírůsky a újmami uznanými do přebytku nebo schodku, kromě případů, kdy fungují jako účinný zajišťovací nástroj (odstavec 10 IPSAS 29). Jedinou výjimku definuje odstavec AG127 IPSAS 29, podle něhož může držená opce u zajištění reálné hodnoty plnit funkci zajištěné položky.

### F.2.2 Zajištění peněžních toků: plánovaná emise dluhopisů s pevnou mírou

**Je možné zajišťovací účetnictví použít pro zajištění plánované emise dluhopisů s pevnou mírou?**

Ano. Pokud jsou splněny podmínky definované odstavcem 98 IPSAS 29, jednalo by se o zajištění změn peněžních toků z očekávané transakce, které budou mít vliv na přebytek nebo schodek (odstavec 96 IPSAS 29).

Příklad: Účetní jednotka R pravidelně emituje nové dluhopisy, jimiž refinancuje dříve emitované dluhopisy, které jsou splatné, zajišťuje si pracovní kapitál apod. Když se rozhodne pro další emisi, může se zajistit proti riziku změn v dlouhodobých úrokových sazbách mezi datem, kdy se pro další emisi rozhodne, a datem emise. Pokud se dlouhodobé úrokové míry zvýší, budou dluhopisy vydány s vyšší mírou, vyšším diskontem nebo nižší premií, než bylo původně stanoveno. Vyšší míra nebo nižší výnosy z emise budou kompenzovány přírůsky ze zajištění. Pokud se dlouhodobé úrokové míry sníží, budou dluhopisy vydány s nižší mírou, vyšší premií nebo nižším diskontem, než bylo původně stanoveno. Nižší míra nebo vyšší výnosy z emise budou kompenzovány újmou ze zajištění.

Na příklad v srpnu 2000 se účetní jednotka R rozhodla, že v lednu 2001 vydá dluhopisy se splatností 7 let v celkové hodnotě 200 mil. MJ. Účetní jednotka provedla korelační analýzu, z níž vyplynulo, že dluhopisům, které účetní jednotka hodlá emitovat, odpovídají dlouhodobé státní dluhopisy se splatností 7 let, s předpokládaným koeficientem zajištění 0,93 futures na jeden dluhopis. Účetní jednotka R proto zajistila plánovanou emisi dluhopisů prodejem (krátká pozice) futures na tyto sedmileté státní dluhopisy v celkové hodnotě 186 mil. MJ. V období od srpna 2000 do ledna 2001 úrokové míry vzrostly. V lednu 2001 účetní jednotka

v den, kdy se uskutečnila emise dluhopisů, uzavřela krátkou pozici ve futures s přínosem 1,2 mil. MJ. Tento přínos budou kompenzovat vyšší úroky z dluhopisů, a promítnou se tedy během trvání dluhopisů do přebytku nebo schodku. Zajištění plní funkci zajištění peněžních toků proti úrokovému riziku, jemuž je vystavena plánovaná emise dluhopisů.

### F.2.3 Zajišťovací účetnictví: nehmotné aktivum z kmenových vkladů

#### **Je možné zajišťovací účetnictví použít pro zajištění reálné hodnoty nehmotných aktiv z kmenových vkladů?**

Záleží na tom, zda účetní jednotka nehmotné aktivum z kmenových vkladů sama vytvořila, nebo zda ho koupila (např. v rámci kombinace účetních jednotek).

Kmenové vklady vytvořené vlastní činností se v souladu s IPSAS 31 *Nehmotná aktiva* jako nehmotná aktiva neuznávají. Protože nejsou uznány, nemohou plnit ani funkci zajištěné položky.

Pokud účetní jednotka nehmotné aktivum z kmenových vkladů získala s portfoliem vkladů, uzná se nehmotné aktivum z kmenových vkladů samostatně jako nehmotný majetek (resp. jako část pořízeného portfolia vkladů). Musí být ovšem splněny podmínky pro uznání definované v IPSAS 31. Uznané nehmotné aktivum z kmenových vkladů pak může být zajištěnou položkou, avšak pouze v případě, že splňuje podmínky definované v odstavci 98, včetně požadavku definovaného v tomto odstavci, tj. že účinnost zajištění lze spolehlivě změřit. Protože je často obtížné spolehlivě stanovit reálnou hodnotu nehmotného aktiva z kmenových vkladů k jinému datu než při jejich prvotním uznání, je nepravděpodobné, že podmínka stanovená v odstavci 98(d) bude splněna.

### F.2.4 Zajišťovací účetnictví: zajištění budoucích výnosů v cizí měně

#### **Je možné zajišťovací účetnictví použít pro půjčku cizí měny, která zajišťuje očekávané, ale smluvně nezajištěné výnosy v cizí měně?**

Ano, pokud jsou tyto výnosy vysoce pravděpodobné. V souladu s odstavcem 96(b) IPSAS 29 zajištění budoucího prodeje může fungovat jako zajištění peněžních toků. Např. účetní jednotka, která vlastní a provozuje mezinárodní dálnici, na které se platí mýtné, může používat sofistikované modely vycházející z dosavadních zkušeností a ekonomických údajů, na jejichž základě zpracovává plány výnosů v různých měnách. Pokud může taková účetní jednotka prokázat, že výnosy, které jí během určitého budoucího období poplynou v určité měně, jsou „vysoce pravděpodobné“, jak to vyžaduje odstavec 98 IPSAS 29, může použít půjčku cizí měny jako zajištění peněžních toků souvisejících s těmito budoucími výnosy. Část přínosu nebo újmy z půjčky, která je hodnocena jako účinné zajištění, se do doby, než se výnosy uskuteční, uzná přímo do čistých aktiv/jmění.

Není pravděpodobné, že by byla účetní jednotka schopna spolehlivě odhadnout 100 % svých výnosů v dalším roce. Nicméně je možné, že alespoň určitou část očekávaných



výnosů, obvykle ty, které by účetní jednotce měly plynout v krátkodobém výhledu, bude možné hodnotit jako „vysoce pravděpodobné“.

#### F.2.5 Zajištění peněžních toků: hedge typu „vše v jednom“

**Pokud bude derivátový nástroj vypořádán v hrubé výši dodáním podkladového aktiva, za něž bude zaplacená pevná cena, je možné, pokud budou splněny ostatní podmínky pro zajišťovací účetnictví, použít jej jako zajišťovací nástroj pro zajištění peněžních toků souvisejících s tímto vypořádáním v hrubé výši?**

Ano. Derivátový nástroj, který bude vypořádán v hrubé výši, lze použít jako zajišťovací nástroj pro zajištění peněžních toků vůči změnám částky, která bude zaplacená nebo přijata v souvislosti s budoucí transakcí, již bude samo vypořádání derivátové smlouvy v hrubé výši, protože bez tohoto derivátu by kupní nebo prodejní cena byla vystavena kolísání. To platí pro všechny smlouvy s pevnou cenou, o nichž se v souladu s IPSAS 29 účtuje jako o derivátech.

Pokud účetní jednotka uzavře na příklad prodejní smlouvu s pevnou cenou na prodej komodity, o níž se bude v souladu s IPSAS 29 účtovat jako o derivátu (např. protože účetní jednotka obvykle vypořádává takové smlouvy čistou částkou v peněžních prostředcích nebo dodáním pokladového aktiva a jeho prodejem v krátké době po dodání za účelem zisku z krátkodobé fluktuace ceny nebo marže obchodníka), může účetní jednotka tuto smlouvu použít jako zajišťovací nástroj pro zajištění peněžních toků vůči změnám částky, kterou účetní jednotka při prodeji aktiva (budoucí transakce) obdrží, a to i v případě, že smlouva byla uzavřena právě na prodej daného aktiva. Také pokud účetní jednotka uzavře forwardovou smlouvu na nákup dluhového nástroje, která bude vypořádána jeho dodáním, přičemž tato forwardová smlouva je derivátem, protože má delší termín dodání, než je obvyklý termín dodání na daném trhu, bude moci forwardovou smlouvu použít jako zajišťovací nástroj pro zajištění peněžních toků vůči změnám částky, která bude zaplacená za pořízení dluhového nástroje (budoucí transakce), a to i v případě, že forwardová smlouva byla uzavřena právě na pořízení daného dluhového nástroje.

#### F.2.6 Zajišťovací vztah: celopodnikové riziko

**Účetní jednotka drží aktivum úročené pevnou mírou a závazek úročený pevnou mírou, přičemž výše jistiny je v obou případech shodná. Úrokové platby se podle podmínek obou finančních nástrojů uskutečňují ve stejném období a čisté peněžní toky jsou vždy kladné, protože úroková míra aktiva je vyšší než úroková míra závazku. Účetní jednotka uzavře úrokový swap, na jehož základě bude z jistiny ve stejné výši, jako je jistina finančního nástroje, dostávat platby s proměnlivou mírou a hradit platby s pevnou mírou, a použije jej jako zajištění reálné hodnoty aktiva s pevnou mírou. Splňuje zajišťovací vztah podmínky pro zajišťovací účetnictví přesto, že v důsledku úrokového swapu je účetní jednotka na celopodnikové úrovni vystavena novému riziku změn úrokových měr?**

Ano. IPSAS 29 nestanoví, že pro splnění podmínek pro zajišťovací účetnictví musí dojít ke snížení rizik na celopodnikové úrovni. Riziko se posuzuje na úrovni

jednotlivých transakcí. V tomto případě je reálná hodnota zajištěného aktiva vystavena riziku zvýšení úrokových měr a toto riziko je kompenzováno úrokovým swapem.

### **F.2.7 Zajištění peněžních toků: očekávaná transakce související s vlastním kapitálem účetní jednotky**

**Může očekávaná transakce s vlastními kapitálovými nástroji nebo očekávaná výplata dividend a podobných plateb vlastníkům plnit funkci zajištěné položky pro účely zajištění peněžních toků?**

Ne. Aby očekávaná transakce mohla být použita jako zajištěná položka, musí být účetní jednotka v souvislosti s ní vystavena konkrétnímu riziku, které bude mít vliv na přebytek nebo schodek (odstavec 96 IPSAS 29). Zda se transakce či platby související s finančními nástroji uznají do přebytku nebo schodku, závisí obecně na klasifikaci finančních nástrojů, tj. na tom, zda se jedná o závazek, nebo o čistá aktiva/jmění (IPSAS 28). Např. částky vyplácené držitelům finančního nástroje, který je zařazen jako kapitálový nástroj, účtuje emitent přímo do čistých aktiv/jmění (odstavec 40 IPSAS 28). Tyto částky tudíž jako zajištěná položka fungovat nemohou. Naproti tomu ohlášené dividendy nebo podobné výnosy k rozdělení, které dosud nebyly vyplaceny a které jsou uznány jako finanční závazek, funkci zajištěné položky, např. pro účely zajištění měnových rizik, pokud jsou dividendy v cizí měně, plnit mohou.

### **F.2.8 Zajišťovací účetnictví: riziko neuskutečnění transakce**

**Může účetní jednotka v souladu s IPSAS 29 použít zajišťovací účetnictví, aby se zajistila proti riziku, že se neuskuteční určitá transakce, pokud by v důsledku toho měla např. nižší výnosy?**

Ne. Riziko, že se určitá transakce neuskuteční, je provozním rizikem, které nemůže být zajištěnou položkou. Zajišťovací účetnictví lze používat jen u rizik, jimž jsou vystavena uznaná aktiva a závazky, závazné přísliby, vysoce pravděpodobné očekávané transakce a čisté investice do zahraničních subjektů (odstavec 96 IPSAS 29).

### **F.2.9 Investice držené do splatnosti: zajištění proměnlivé úrokové míry**

**Může účetní jednotka použít úrokový swap, který je založen na odtocích s proměnlivou úrokovou mírou a přítocích s pevnou úrokovou mírou, jako zajištění peněžních toků u investice s proměnlivou úrokovou mírou držené do splatnosti?**

Ne, bylo by v rozporu se zařazením investice do kategorie finančních nástrojů držených do splatnosti, pokud by platby s proměnlivou úrokovou mírou u této investice byly zajištěny úrokovým swapem. V odstavci 88 IPSAS 29 se říká, že investice držená do splatnosti nemůže být zajištěnou položkou pro účely zajištění úrokových rizik nebo rizika předčasného splacení, „protože určení investice jako držené do splatnosti vyžaduje úmysl držet investici až do data splatnosti, a to bez ohledu na změny reálné hodnoty nebo peněžních toků takové investice, které lze přičítat změnám v úrokových sazbách“.

### F.2.10 Zajištěné položky: pořízení investice držené do splatnosti

Účetní jednotka očekává, že zakoupí finanční aktivum, které, až se transakce uskuteční, zařadí do kategorie investic držených do splatnosti. Uzavře derivátovou smlouvu, jejímž cílem je fixovat stávající úrokovou míru, a derivát použije pro zajištění očekávané koupě finančního aktiva. Splňuje zajišťovací vztah přesto, že aktivum bude zařazeno do kategorie aktiv držených do splatnosti, podmínky pro zajišťovací účetnictví (zajištění peněžních toků)?

Ano. Podle IPSAS 29 nemůže být investice držená do splatnosti zajištěnou položkou pro účely zajištění úrokových rizik (odstavec 88 IPSAS 29). Nicméně i přes záměr účetní jednotky zařadit investici jako drženou do splatnosti, investice nebude do této kategorie zařazena dříve, než se uskuteční očekávaná budoucí transakce.

### F.2.11 Zajištění peněžních toků: reinvestování finančních prostředků získaných z investic držených do splatnosti

Účetní jednotka vlastní finanční aktivum s proměnlivou úrokovou mírou, které zařadila do kategorie investic držených do splatnosti. Uzavře derivátovou smlouvu, jejímž cílem je fixovat stávající úrokovou míru s ohledem na budoucí reinvestování peněžních toků s proměnlivou úrokovou mírou, a derivát použije jako zajištění peněžních toků, jimiž budou úrokové výnosy z dluhového nástroje vzniklé v důsledku reinvestování úrokových výnosů z aktiva drženého do splatnosti. Pokud budou splněna i ostatní kritéria pro zajišťovací účetnictví, bude zajišťovací vztah přesto, že reinvestované úrokové výnosy plynou z aktiva zařazeného do kategorie aktiv držených do splatnosti, splňovat podmínky pro zajišťovací účetnictví (zajištění peněžních toků)?

Ano. Podle odstavce 88 IPSAS 29 nemůže být investice držená do splatnosti zajištěnou položkou pro účely zajištění úrokových rizik. Z otázky F.2.8 vyplývá, že to platí nejen pro zajištění reálné hodnoty, tj. pro zajištění reálné hodnoty vůči riziku vyplývajícimu ze změn úrokové míry investic držených do splatnosti, z nichž účetní jednotce plynou pevné úrokové platby, ale i pro zajištění peněžních toků vůči riziku vyplývajícimu ze změn úrokové míry investic držených do splatnosti, z nichž účetní jednotce aktuální tržní mírou plynou proměnlivé úrokové platby. Avšak v tomto případě je cílem derivátu kompenzovat riziko peněžních toků související s očekávanými budoucími úrokovými výnosy z dluhového nástroje, které mu poplynou v důsledku reinvestování úrokových výnosů z aktiva drženého do splatnosti. Zdroj finančních prostředků, s nimiž se počítá pro reinvestování, nehraje při posuzování toho, zda lze riziko související s reinvestováním zajistit, žádnou roli. Derivát je tudíž možné použít jako zajištění peněžních toků. Tento závěr platí i pro zajištění peněžních toků vůči riziku souvisejícimu s očekávanými budoucími úrokovými výnosy z dluhových nástrojů, které vzniknou v důsledku reinvestování úrokových výnosů z aktiva s pevnou úrokovou mírou drženého do splatnosti.

### F.2.12 Zajišťovací účetnictví: finanční aktivum s možností předčasného splacení

**Pokud má emitent nárok finanční aktivum předčasně splatit, může investor peněžní toky po datu předčasného splacení zahrnout do zajištěné položky?**

Po datu předčasného splacení je možné do zajištěné položky zahrnout pouze tu část peněžních toků, u níž lze prokázat „vysokou pravděpodobnost“ (odstavec 98 IPSAS 29). Tuto podmínku budou např. splňovat peněžní toky související se skupinou nebo portfoliem aktiv obdobného charakteru (např. hypotéční úvěry), u nichž je možné předčasné splacení předpovídat s vysokou přesností, nebo případy, kdy je opce na předčasné splacení výrazně mimo peníze („out of the money“). Dále je možné peněžní toky po datu předčasného splacení použít jako zajištěnou položku, pokud součástí zajišťovacího nástroje je srovnatelná opce.

### F.2.13 Zajištění reálné hodnoty: riziko s potenciálním dopadem na přebytek nebo schodek

**Je možné použít zajištění reálné hodnoty pro úrokové riziko, jemuž jsou vystaveny úvěry s pevnou úrokovou mírou poskytnuté účetní jednotkou?**

Ano. V souladu s IPSAS 29 se poskytnuté úvěry oceňují zůstatkovou hodnotou. Mnohé účetní jednotky drží podstatnou část úvěrů, které poskytly, až do jejich splatnosti, takže změny reálné hodnoty těchto úvěrů, k nimž dochází v důsledku kolísání tržní úrokové míry, nemají na přebytek nebo schodek vliv. Podle odstavce 96 IPSAS 29 je zajištění reálné hodnoty zajištěním změn reálné hodnoty aktiva nebo závazku, které jsou důsledkem konkrétního rizika a které budou mít vliv na přebytek nebo schodek. Mohlo by se tedy zdát, že ustanovení tohoto odstavce vylučuje možnost zajišťovat reálnou hodnotu poskytnutých úvěrů. Avšak z odstavce 88 IPSAS 29 vyplývá, že poskytnuté úvěry lze jako zajištěnou položku pro účely zajištění úrokových rizik použít, protože se nejedná o investice držené do splatnosti. Účetní jednotka je může prodat a v takovém případě by se změny reálné hodnoty účtovaly do přebytku nebo schodku. U úvěrů a jiných pohledávek je tedy možné reálnou hodnotu zajišťovat.

### F.2.14 Vnitroskupinové a interní zajišťovací transakce

**Australská společnost, jejíž funkční měnou je australský dolar, očekává s vysokou pravděpodobností realizaci nákupních transakcí v japonských jenech. Jejím 100% vlastníkem je jedna švýcarská společnost, která zpracovává konsolidovanou účetní závěrku (do níž je zahrnuta i australská ovládaná jednotka) ve švýcarských francích. Aby se pojistila proti změnám měnového kurzu mezi japonským jenem a australským dolarem, uzavře švýcarská ovládající jednotka forwardovou smlouvu. Splňuje tato smlouva kritéria pro zajišťovací účetnictví v konsolidované účetní závěrce, nebo smí být smluvní stranou zajišťovací transakce jediné australské ovládané jednotky, která je danému měnovému riziku vystavena?**

Ano, pokud jsou splněny i ostatní podmínky stanovené IPSAS 29, tato forwardová smlouva splňuje kritéria pro zajišťovací účetnictví. Vzhledem k tomu, že australská společnost měnové riziko plynoucí z očekávaných nákupních transakcí v japonských jenech nezajistila, případné kolísání měnového kurzu mezi australským dolarem a japonským jenem bude ovlivňovat její přebytek nebo schodek, a tudíž i konsolidovaný přebytek nebo schodek. IPSAS 29 nestanoví, že smluvní stranou zajišťovacího nástroje musí být provozní jednotka, která je riziku vystavena.

#### F.2.15 Interní smlouvy: jeden kompenzující externí derivát

**Účetní jednotka používá pro převod úrokových rizik ze svých divizí na centrální oddělení treasury interní derivátové smlouvy. Oddělení treasury tyto interní derivátové smlouvy zajistí v čisté výši uzavřením jedné externí derivátové smlouvy. Pokud tedy oddělení treasury uzavřelo např. tři interní úrokové swapy s přítoky stanovenými pevnou úrokovou mírou a odtoky stanovenými proměnlivou úrokovou mírou, které zajišťují úrokové riziko, jemuž jsou jednotlivé divize vystaveny v souvislosti se závazky úročenými proměnlivou úrokovou mírou, a jeden interní úrokový swap s přítoky stanovenými proměnlivou úrokovou mírou a odtoky stanovenými pevnou úrokovou mírou, který zajišťuje úrokové riziko, jemuž je vystavena jiná divize v souvislosti s aktivy úročenými proměnlivou úrokovou mírou, může s externí druhou stranou uzavřít úrokový swap, který bude tyto čtyři interní swapy přesně kompenzovat. Pokud budou splněna i ostatní kritéria pro zajišťovací účetnictví, lze jediný externí derivát vykázat v účetní závěrce účetní jednotky jako nástroj zajišťující část podkladových položek v hrubé výši?**

Ano, ale pouze v případě, že externí derivát peněžní přítoky nebo peněžní odtoky skutečně kompenzuje v hrubé výši. Z odstavce 94 IPSAS 29 vyplývá, že zajištění celkové čisté pozice podmínky pro zajišťovací účetnictví nespĺňuje, ale je možné jako zajištěnou položku použít jen část podkladových položek v hrubé výši. Takže i přesto, že smyslem uzavření externího derivátu bylo kompenzovat interní derivátové smlouvy v čisté výši, transakce splňuje podmínky pro zajišťovací účetnictví, ale musí být vymezena a zdokumentována jako zajištění části podkladových peněžních přítoků nebo peněžních odtoků v hrubé výši. Při vymezení části podkladových peněžních přítoků nebo peněžních odtoků jako zajištěná položka postupuje účetní jednotka podle odstavců 94 a AG141 IPSAS 29.

#### F.2.16 Interní smlouvy: externí derivátové smlouvy vypořádané v čisté výši

**Problém (a) – Účetní jednotka používá pro převod úrokových rizik ze svých divizí na centrální oddělení treasury interní derivátové smlouvy. Oddělení treasury zajistí jednotlivě každou interní derivátovou smlouvu derivátovou smlouvou s externí druhou stranou. Pokud tedy oddělení treasury uzavře s jednou divizí např. úrokový swap s přítoky stanovenými 5% pevnou úrokovou sazbou a odtoky stanovenými úrokovou sazbou LIBOR s cílem zajistit danou divizi před rizikem, které jí hrozí v souvislosti s kolísáním plateb úroků u půjček úročených**

proměnlivou úrokovou sazbou LIBOR, uzavře s externí druhou stranou na stejnou výši jistiny úrokový swap s odtoky stanovenými 5% pevnou úrokovou sazbou a přítoky stanovenými úrokovou sazbou LIBOR. Přestože každá taková externí derivátová smlouva je formálně vedena samostatně, vypořádávají se v čisté výši, protože účetní jednotka uzavřela s externí druhou stranou smlouvu o vypořádávání v čisté výši. Pokud budou splněny i ostatní podmínky zajišťovacího účetnictví, budou jednotlivé externí derivátové smlouvy, např. úrokový swap s odtoky stanovenými 5% pevnou úrokovou sazbou a přítoky stanovenými úrokovou sazbou LIBOR, plnit funkci nástroje zajišťujícího hrubé riziko, jako je např. riziko kolísání plateb úroků u půjček úročených proměnlivou úrokovou sazbou LIBOR, a to i v případě, že jsou externí deriváty vypořádávány v netto výši?

Obecně platí, že ano. Pokud jsou splněny i ostatní podmínky definované IPSAS 29, externí derivátové smlouvy, které jsou vedeny samostatně a slouží legitimním podnikatelským účelům, jako je zajištění rizik v hrubé výši, splňují kritéria pro zajišťovací nástroj i v případě, že jsou vypořádávány v čisté výši se stejnou externí druhou stranou. Viz též otázka F.1.13.

**Problém (b) – Oddělení treasury zjistí, že uzavřením externích derivátových smluv a jejich zahrnutím do centrálního portfolia ztratilo schopnost oceňovat riziko v čisté výši. Chce tudíž portfolio externích derivátových smluv oddělit od ostatních rizik, jimž je účetní jednotka vystavena. Uzavře proto další derivátovou smlouvu, jíž bude kompenzovat celkové riziko související s portfoliem. Bude možné jednotlivé externí derivátové smlouvy i nadále používat jako zajišťovací nástroje zajišťující hrubé riziko, i když účetní jednotka uzavřela další souhrnnou derivátovou smlouvu, jíž plně kompenzuje rizika, která jí z uzavření jednotlivých externích derivátových smluv plynou?**

Obecně platí, že ano. Takovéto strukturování externích derivátových smluv je v souladu s cíli a strategiemi účetní jednotky v oblasti řízení rizik. Jak je uvedeno výše, externí derivátové smlouvy, které jsou vedeny samostatně a slouží legitimním účelům, splňují kritéria pro zajišťovací nástroj. Z výkladu v otázce F.1.13 navíc vyplývá, že skutečnost, že účetní jednotka uzavřela se stejnou druhou stranou swap s přesně opačnými podmínkami podmínkám jiného swapu, neznamená, že nejsou splněna kritéria pro zajišťovací účetnictví, pokud existuje významný důvod, proč transakce strukturovat samostatně.

#### F.2.17 Použití zajišťovacího nástroje po část doby trvání zajištěné položky

**Z ustanovení odstavce 84 IPSAS 29 vyplývá, že zajišťovací vztah nemůže trvat jen část doby, po kterou existuje zajišťovací nástroj. Je možné použít derivát jako zajišťovací nástroj pouze po část doby trvání zajištěné položky?**

Ano. Finanční nástroj může sloužit jako zajištěná položka pouze pro část peněžních toků nebo reálné hodnoty, pokud je možné kvantifikovat účinnost zajištění a pokud jsou splněna ostatní kritéria pro zajišťovací účetnictví.

Příklad: Účetní jednotka A zakoupí státní dluhopisy s pevnou úrokovou mírou ve výši 10 % a se zbytkovou splatností 10 let. Zařadí je do kategorie realizovatelná finanční aktiva. Aby se během prvních pěti let pojistila proti riziku změn reálné hodnoty těchto dluhopisů, souvisejícímu se současnou hodnotou budoucích úrokových plateb, uzavře swap na dobu pěti let s odtoky stanovenými pevnou úrokovou mírou a přítoky stanovenými proměnlivou úrokovou mírou. Tento swap je možné použít jako zajištění reálné hodnoty úrokových plateb plynoucích ze státních dluhopisů během prvních pěti let a jako zajištění reálné hodnoty té části jistiny, která bude ovlivněna změnami výnosové křivky během pěti let, po které trvá swap.

#### F.2.18 Zajišťovací nástroj: úrokový swap v různých měnách (cross-currency interest rate swap)

**Účetní jednotka A vede své účetnictví v japonských jenech. Má jednak závazek s proměnlivou úrokovou mírou na dobu 5 let v amerických dolarech, jednak směnečnou pohledávku s pevnou úrokovou mírou na dobu 10 let v britských librách. U aktiva i závazku si chce zajistit měnové riziko a reálnou hodnotu směnečné pohledávky si chce zajistit vůči úrokovému riziku. Proto uzavře úrokový swap v různých měnách, na jehož základě bude inkasovat platby s proměnlivou úrokovou mírou v amerických dolarech a hradit platby s pevnou úrokovou mírou v britských librách a po uplynutí pěti let si vymění dolary za libry. Může účetní jednotka A použít swap pro zajištění reálné hodnoty proti měnovému i úrokovému riziku, i když americký dolar i britská libra jsou pro účetní jednotka A cizími měnami?**

Ano. Podle odstavce 90 IPSAS 29 splňuje zajištění složky rizika podmínky pro zajišťovací účetnictví, pokud je možné kvantifikovat účinnost zajištění. V odstavci 85 IPSAS 29 se říká, že jeden zajišťovací nástroj může sloužit pro zajištění více než jednoho typu rizika, pokud je zajišťovaná rizika možné jednoznačně identifikovat, je možné stanovit účinnost zajištění a je možné zajistit, že existuje specifické určení zajišťovacího nástroje a rizikové pozice. Z toho vyplývá, že swap je možné pro první pětileté období použít jako zajišťovací nástroj pro zajištění reálné hodnoty pohledávky v britských librách vůči riziku změn britských úrokových měr a měnového kurzu mezi britskou librou a americkým dolarem. Swap se ocení reálnou hodnotou, jejíž změny se uznají do přebytku nebo schodku. Účetní hodnota pohledávky se bude upravovat o změny reálné hodnoty pohledávky, které vzniknou v důsledku změn britských úrokových měr během prvního pětiletého období výnosové křivky. Pohledávka i závazek se budou v souladu s IPSAS 4 přeceňovat s použitím spotových měnových kurzů a změny účetní hodnoty se uznají do přebytku nebo schodku.

### F.2.19 Zajištěné položky: zajištění měnového rizika u veřejně obchodovatelných akcií

Účetní jednotka A zakoupí na zahraniční burze akcie účetní jednotky B za jejich reálnou hodnotu 1000 v cizí měně (FC). Zařadí je do kategorie realizovatelná finanční aktiva. Aby se chránila před měnovým rizikem, které jí v souvislosti s držbou těchto akcií hrozí, uzavře forwardovou smlouvu na prodej cizí měny v hodnotě 750 FC a hodlá ji obnovovat (prodloužit), dokud bude akcie držet. Pokud budou dodržena ostatní kritéria pro zajišťovací účetnictví, bude forwardová smlouva splňovat podmínky pro zajištění měnových rizik plynoucích z akcií?

Ano, ale pouze v případě, že bude existovat jednoznačné a identifikovatelné riziko změn měnových kurzů. Zajišťovací účetnictví bude tedy možné použít, pokud (a) kapitálový nástroj není obchodován na burze (či jiném zavedeném kapitálovém trhu), na níž jsou obchody uskutečňovány ve funkční měně účetní jednotky A, a (b) dividendy nejsou účetní jednotce A vypláceny v této měně. Pokud budou tedy akcie obchodovány v několika měnách a jednou z nich bude funkční měna účetní jednotky A, nebude možné v souvislosti s těmito akciemi používat zajišťovací účetnictví pro zajištění měnového rizika.

**Pokud by tomu tak bylo, bude možné forwardovou smlouvu použít jako zajišťovací nástroj pro měnové riziko související s částí reálné hodnoty akcií do 750 FC?**

Ano. IPSAS 29 umožňuje použít jako zajištěnou položku pouze část peněžních toků nebo reálné hodnoty, pokud je možné kvantifikovat účinnost zajištění (odstavec 90 IPSAS 29). Účetní jednotka A proto může použít forwardovou smlouvu pro zajištění měnových rizik souvisejících s částí reálné hodnoty akcií v cizí měně, a to buď jako zajištění reálné hodnoty akcií v hodnotě 750 FC proti riziku kurzových změn nebo jako zajištění peněžních toků plynoucích z očekávaného prodeje akcií, pokud je možné identifikovat dobu, kdy k tomuto prodeji dojde. Pokud reálná hodnota akcií v cizí měně neklesne pod 750 FC, nebudou mít její případné výkyvy na posouzení účinnosti zajištění vliv.

### F.2.20 Zajišťovací účetnictví: akciový index

**Účetní jednotka si může pořídit akciové portfolio, které bude kopírovat složení akciového indexu, a prodejní opci na tento index, aby se chránila proti ztrátám plynoucím z poklesu reálné hodnoty portfolio. Je možno v souladu s IPSAS 29 použít prodejní opci na akciový index jako zajišťovací nástroj pro zajištění akciového portfolio?**

Ne. V odstavci 93 IPSAS 29 se říká, že pokud jsou finanční nástroje obdobného charakteru sloučeny do jedné skupiny a jako tato skupina zajištěny, změna reálné hodnoty jednotlivých položek ve skupině z titulu zajišťovaného rizika bude přibližně v proporcionálním poměru k celkové změně reálné hodnoty skupiny. Ve výše uvedeném případě není možné předpokládat, že změna reálné hodnoty jednotlivých



položek ve skupině (kurzy jednotlivých akcií), která je předmětem zajištění, bude přibližně v proporcionalním poměru k celkové změně reálné hodnoty skupiny.

### F.2.21 Zajišťovací účetnictví: vzájemný zápočet aktiv a závazků

**Může účetní jednotka sdružovat finanční aktiva a závazky do skupin a pro účely zajišťovacího účetnictví zajišťovat až čisté peněžní toky?**

Účetní jednotka může v souladu se svou strategií řízení rizik posuzovat riziko, jemuž jsou vystaveny její peněžní toky, v čisté výši. Podle ustanovení odstavce 94 IPSAS 29 však není možné pro účely zajišťovacího účetnictví použít jako zajištěnou položku čisté peněžní toky. V odstavci AG141 IPSAS 29 je popsán příklad, jak může účetní jednotka posuzovat rizika v netto výši (když seskupí aktiva a závazky obdobného charakteru) a pro účely zajišťovacího účetnictví zajistit hrubé peněžní toky.

## F.3 Zajišťovací účetnictví

### F.3.1 Zajištění peněžních toků: peněžní toky s pevnou úrokovou mírou

**Účetní jednotka vydá dluhový cenný papír s pevnou úrokovou mírou, a aby kompenzovala z něj vyplývající úrokové riziko, uzavře úrokový swap s přítoky stanovenými pevnou úrokovou mírou a odtoky stanovenými proměnlivou úrokovou mírou. Může účetní jednotka použít swap jako zajištění peněžních toků plynoucích z budoucích úrokových nákladů na dluhový nástroj?**

Ne. V odstavci 96(b) IPSAS 29 se říká, že zajištění peněžních toků je „zajištěním změn peněžních toků“. V daném případě se účetní jednotka v důsledku emise dluhového nástroje nevystavuje riziku změn peněžních toků, protože dluhový nástroj je úročen pevnou mírou. Účetní jednotka může swap použít jako zajištění reálné hodnoty dluhového nástroje, ale nikoli jako zajištění peněžních toků plynoucích z budoucích úrokových nákladů na dluhový nástroj.

### F.3.2 Zajištění peněžních toků: reinvestování peněžních toků s pevnou úrokovou mírou

Účetní jednotka řídí úrokové riziko v čisté výši. 1. ledna 2001 předpokládá, že během prvního čtvrtletí 2002 bude mít celkové peněžní přítoky z aktiv úročených pevnou úrokovou mírou 100 MJ a celkové peněžní odtoky ze závazků úročených pevnou úrokovou mírou 90 MJ. Pro účely řízení rizik použije dohodu o budoucí úrokové sazbě (FRA) s přítoky stanovenými proměnlivou úrokovou mírou a odtoky stanovenými pevnou úrokovou mírou a touto smlouvou zajistí očekávané peněžní přítoky ve výši 10 MJ. Jako zajištěnou položku použije první peněžní přítoky v hodnotě 10 MJ z aktiv s pevnou mírou, které se v prvním čtvrtletí 2002 uskuteční. Může účetní jednotka použít FRA s přítoky stanovenými proměnlivou úrokovou mírou a odtoky stanovenými pevnou úrokovou mírou jako zajištění změn peněžních toků plynoucích z aktiv s pevnou úrokovou mírou během prvního čtvrtletí 2002?

Ne. FRA nespĺňuje podmínky pro zajištění peněžních toků plynoucích z aktiv s pevnou úrokovou mírou, protože tato aktiva nejsou vystavena riziku změn peněžních toků. Účetní jednotka však může FRA použít pro zajištění reálné hodnoty, protože u těchto aktiv do doby splacení hrozí riziko kolísání reálné hodnoty.

Účetní jednotka by mohla zajistit také úrokové riziko související s očekávaným reinvestováním úroků i jistiny, které v souvislosti s těmito aktivy obdrží (viz otázka F.6.2). Ani v tomto případě však FRA podmínky pro zajišťovací účetnictví (zajištění peněžních toků) nespĺňuje, protože v důsledku této smlouvy se riziko kolísání úrokových výnosů z reinvestovaných úrokových výnosů zvyšuje, nikoli snižuje (pokud se např. tržní úrokové míry zvýší, účetní jednotce poplyne z FRA přítok a zvýší se také očekávané úrokové výnosy z reinvestování úrokových výnosů plynoucích účetní jednotce z aktiv úročených pevnou mírou). FRA by však případně bylo možné použít jako zajištění peněžních toků souvisejících s částí refinancovaných peněžních odtoků v hrubé výši.

### F.3.3 Zajištění měnového rizika

**Účetní jednotka A má závazek v cizí měně splatný za šest měsíců a tuto částku hodlá zajistit proti kolísání měnových kurzů. Proto uzavře forwardovou smlouvu o koupi cizí měny po uplynutí šesti měsíců. Bude se k tomuto zajištění přistupovat jako k:**

- (a) **zajištění reálné hodnoty závazku v cizí měně, přičemž přínosy a újmy z přecenění závazku a forwardové smlouvy na konci roku se uznají do přebytku nebo schodku, nebo jako k**
- (b) **zajištění peněžních toků, tj. zajištění částky, která bude vypořádána v budoucnu, přičemž přínosy a újmy z přecenění forwardové smlouvy na konci roku se uznají do čistých aktiv/jmění?**

IPSAS 29 nezakazuje ani jednu z těchto metod. Pokud bude zajištění zařazeno jako zajištění reálné hodnoty, přínosy a újmy z přecenění reálné hodnoty zajišťovacího nástroje a přínosy a újmy z přecenění reálné hodnoty zajištěné položky se uznají do přebytku nebo schodku. Pokud bude zajištění klasifikováno jako zajištění peněžních toků, přínosy a újmy z přecenění forwardové smlouvy původně uznané v čistých aktivech/jmění se převedou do přebytku nebo schodku v tom období nebo obdobích, v nichž zajištěná položka (závazek) ovlivní výši přebytek nebo schodek, tj. v době, kdy bude výše závazku upravena o změny měnových kurzů. Tudiž pokud bude zajištění účinné, přínos a újma z derivátového nástroje se rozpustí do přebytku nebo schodku v těch obdobích, kdy bude upravena výše závazku, nikoli kdy se skuteční platba. Viz též otázka F.3.4.

### F.3.4 Zajištění peněžních toků v cizí měně

Účetní jednotka vyveze výrobek, jehož cena je stanovena v cizí měně, a k datu jeho prodeje zaúčtuje pohledávku ve výši prodejní ceny splatnou do 90 dní. Aby se zajistila proti souvisejícímu měnovému riziku, uzavře forwardovou smlouvu na dobu 90 dní ve stejné měně, v níž je výše uvedená pohledávka.

Prodej se zaúčtuje okamžitým kurzem k datu prodeje. Pohledávka se bude během 90denního období přeceňovat tak, aby odrážela změny měnových kurzů a kurzové rozdíly se budou účtovat do přebytku nebo schodku (odstavce 27 a 32 IPSAS 4).

**Pokud účetní jednotka použije forwardovou smlouvu jako zajišťovací nástroj, může si vybrat mezi zajištěním reálné hodnoty pohledávky vůči měnovému riziku a zajištěním peněžních toků souvisejících s inkasem pohledávky?**

Ano. Pokud účetní jednotka použije forwardovou smlouvu jako zajištění reálné hodnoty, přínosy nebo újmy z jejího přecenění na reálnou hodnotu a rovněž přínosy nebo újmy z přecenění pohledávky se uznají do přebytku nebo schodku.

Pokud účetní jednotka použije forwardovou smlouvu jako zajištění peněžních toků vůči měnovému riziku, jemuž je vystaveno inkaso pohledávky, část přínosu nebo újmy hodnocená jako účinné zajištění se uzná do čistých aktiv/jmění, zatímco ta část, která účinným zajištěním nebude, se uzná do přebytku nebo schodku (odstavce 106 IPSAS 29). Částky, které byly uznány v čistých aktivech/jmění, se převedou do přebytku nebo schodku ve stejném období nebo obdobích, během nichž se přecenění pohledávky promítne do přebytku nebo schodku (odstavec 111 IPSAS 29).

### F.3.5 Zajištění reálné hodnoty: dluhový nástroj s proměnlivou mírou

**Je v souladu s IPSAS 29 možné použít u zajištění reálné hodnoty jako zajištěnou položku část dluhového nástroje s proměnlivou úrokovou mírou?**

Ano. U dluhového nástroje s proměnlivou úrokovou mírou může dojít ke změnám reálné hodnoty jednak kvůli úvěrovému riziku, jednak kvůli pohybům tržních úrokových měr mezi daty, kdy se proměnlivá úroková míra stanoví. Např. pokud se roční úrok plynoucí z dluhového nástroje stanoví jednou ročně tržní úrokovou mírou, část dluhového nástroje je vystavena změnám reálné hodnoty během roku.

### F.3.6 Zajištění reálné hodnoty: zásoby

V odstavci 96(a) IPSAS 29 se říká, že zajištění reálné hodnoty je „zajištění změn reálné hodnoty uznaného aktiva nebo závazku..., které jsou důsledkem konkrétního rizika a které budou mít vliv na přebytek nebo schodek“. Může účetní jednotka použít pro účely zajištění reálné hodnoty jako zajištěnou položku zásoby, jako např. zásoby ropy, a zajistit se proti kolísání jejich ceny (např. ceny ropy), i když se zásoby v souladu s IPSAS 12 *Zásoby* oceňují buď pořizovací cenou, nebo čistou realizovatelnou hodnotou, je-li nižší, případně pořizovací cenou, nebo běžnými reprodukčními náklady, jsou-li nižší?

Ano. Reálnou hodnotu zásob lze zajistit proti důsledkům změn cen zásob, protože pokud dojde k prodeji zásob nebo pokud se sníží jejich účetní hodnota, změna reálné hodnoty zásob bude mít vliv na přebytek nebo schodek. Upravená účetní hodnota zásob pak slouží jako základ pro oceňování zásob v souladu s IPSAS 12, tj. pořizovací cenou nebo čistou realizovatelnou hodnotou, je-li nižší. Zajišťovací nástroj použitý pro zajištění reálné hodnoty zásob může splňovat i podmínky pro zajištění peněžních toků plynoucích z budoucího prodeje zásob.

### F.3.7 Zajišťovací účetnictví: očekávaná transakce

**U zajištění peněžních toků musí být očekávaná transakce, která je předmětem zajištění, vysoce pravděpodobná. Jak je požadavek na „vysokou pravděpodobnost“ transakce třeba interpretovat?**

Pokud je transakce „vysoce pravděpodobná“, znamená to, že její výskyt je podstatně pravděpodobnější než výskyt transakce hodnocené jako „pravděpodobnější než nikoliv“. Posouzení pravděpodobnosti očekávané transakce nevychází jen ze záměru vedení, protože ten není možné verifikovat, ale musí být založeno na objektivních skutečnostech a průvodních okolnostech.

Při posuzování pravděpodobnosti transakce musí účetní jednotka zvážit následující faktory:

- (a) četnost obdobných transakcí v minulosti,
- (b) svůj finanční a provozní potenciál, který jí umožní transakci realizovat,
- (c) nasazení velkého objemu zdrojů na určitou aktivitu (např. realizace konkrétních infrastrukturních projektů),
- (d) rozsah ztrát nebo přerušení provozní činnosti v případě, že se transakce neuskuteční,
- (e) pravděpodobnost, že stejného účinku bude možné dosáhnout prostřednictvím transakcí s podstatně odlišnými rysy (např. pokud chce účetní jednotka získat finanční prostředky, má několik možností, jak to udělat, od krátkodobého bankovního úvěru až po emisi dluhového nástroje),
- (f) provozní plán účetní jednotky.

Dalším faktorem, který hraje při posuzování pravděpodobnosti transakce roli, je doba zbývající do jejího plánovaného uskutečnění. Pokud jsou všechny ostatní faktory stejné, pak platí, že čím je očekávaná transakce vzdálenější, tím menší je pravděpodobnost, že tuto transakci bude možné považovat za vysoce pravděpodobnou, a tím průkaznější musí být důkazy, aby ji tak bylo možné klasifikovat.

Např. transakce, která by se měla uskutečnit za pět let, bude obvykle méně pravděpodobná než transakce plánovaná za rok. Avšak očekávané úrokové platby, které budou hrazeny v souvislosti s dluhovým nástrojem s proměnlivou mírou

v následujících 20 letech, budou, pokud jsou smluvně podloženy, vysoce pravděpodobné.

Pokud budou ostatní faktory stejné, bude také platit, že čím bude objem očekávané transakce či její budoucí hodnota větší ve srovnání s celkovým objemem transakcí stejného charakteru realizovaných účetní jednotkou, tím menší bude pravděpodobnost, že tuto transakci bude možné považovat za vysoce pravděpodobnou, a tím průkaznější musí být důkazy, aby ji tak bylo možné klasifikovat. Např. pokud průměrný měsíční objem prodeje účetní jednotky činil v uplynulých třech měsících 950 tis. kusů, plánovaný prodej 100 tis. kusů v následujícím měsíci bude více pravděpodobný než prodej 950 tis. kusů.

Pokud se účetní jednotce v minulosti opakovaně stalo, že zajistila očekávanou transakci a následně musela toto své rozhodnutí změnit, protože uskutečnění transakce se již nepředpokládalo, bude tím zpochybněna nejen její schopnost spolehlivě odhadovat budoucí transakce, ale i správnost použití zajišťovacího účetnictví u jiných obdobných transakcí v budoucnu.

### F.3.8 Zpětné vymezení zajišťovacího vztahu

#### **Je v souladu s IPSAS 29 možné vytvořit zajišťovací vztah zpětně?**

Ne. Zajišťovací vztah vzniká v okamžiku, kdy jsou splněna všechna kritéria pro zajišťovací účetnictví definovaná odstavcem 98 IPSAS 29, mezi něž patří především zpracování formální dokumentace k zajišťovacímu vztahu, včetně určení zajišťovacího nástroje, zajištěné položky nebo transakce, charakteru rizika, které je předmětem zajištění, a způsobu hodnocení účinnosti zajištění.

### F.3.9 Zajišťovací účetnictví: vymezení zajišťovacího nástroje na počátku zajišťovacího vztahu

#### **Může účetní jednotka v souladu s IPSAS 29 použít jako zajišťovací nástroj již dříve uzavřenou derivátovou smlouvu?**

Ano, ale nikoli zpětně. V souladu s IPSAS 29 musí být zajišťovací nástroj definován a formálně zdokumentován na počátku zajišťovacího vztahu (odstavec 98 IPSAS 29), což znamená, že zajišťovací vztah není možné vytvořit zpětně. Není také možné, aby zajišťovací vztah trval jen část doby, která zbývá do splatnosti zajišťovacího nástroje (odstavec 84 IPSAS 29). Není však nutné, aby byl zajišťovací nástroj pořízen na začátku zajišťovacího vztahu, tj. může být pořízen dříve, ale nikoli později.

### F.3.10 Zajišťovací účetnictví: identifikace zajištěné očekávané transakce

**Může být očekávanou transakcí koupě nebo prodej posledních 15 tis. kusů výrobku za určité období nebo procentuální část z celkového objemu nákupu nebo prodeje za určité období?**

Ne, zajištěná očekávaná transakce musí být specifikována a zdokumentována dostatečně konkrétně, aby až k ní dojde, bylo zřejmé, že se jedná o zajištěnou transakci. Očekávanou transakcí tedy může být prodej prvních 15 tis. kusů určitého výrobku např. během stanoveného tříměsíčního období, avšak nikoli posledních 15 tis. kusů takového výrobku, protože účetní jednotka nemůže předem vědět, že jde o poslední výrobky prodané v daném období. Ze stejného důvodu nemůže být zajištěnou očekávanou transakcí procentuální část z celkového objemu nákupu nebo prodeje za určité období.

### F.3.11 Zajištění peněžních toků: termín očekávané transakce

**Musí dokumentace k zajišťovacímu vztahu zpracovaná při jeho vytvoření obsahovat informaci o datu nebo období, kdy se očekávaná transakce podle předpokladu uskuteční?**

Ano. Aby byly splněny podmínky pro zajišťovací účetnictví, musí se zajištění týkat specifického rizika, které je možné identifikovat (odstavec AG151 IPSAS 29), a účetní jednotka musí být schopna spolehlivě stanovit jeho účinnost (odstavec 98(d) IPSAS 29). Navíc musí být zajištěná transakce vysoce pravděpodobná (odstavec 98(c) IPSAS 29). Účetní jednotka tedy podle těchto kritérií nemusí v dokumentaci uvést přesné datum, kdy se očekávaná transakce uskuteční, ale musí s dostatečnou přesností vymezit přiměřeně úzké časové období, kdy transakci očekává, což bude sloužit jako základ pro posouzení účinnosti zajištění. Aby účetní jednotka mohla předpokládat, že zajištění bude vysoce účinné, tak jak to požaduje odstavec 89(d) IPSAS 29, potřebuje mít jistotu, že změny v reálné hodnotě očekávaných peněžních toků budou kompenzovány změnami v reálné hodnotě zajišťovacího nástroje. To bude splněno pouze v případě, že peněžní toky související se zajišťovacím nástrojem i zajištěnou položkou se uskuteční s minimálním vzájemným časovým odstupem. Pokud účetní jednotka již nepředpokládá, že se očekávaná transakce uskuteční, zajišťovací účetnictví v souladu s odstavcem 112(c) IPSAS 29 ukončí.

## F.4 Účinnost zajištění

### F.4.1 Zajištění po zdanění

**Často se zajišťují až částky po zdanění. Provádí se také posouzení účinnosti zajištění až po zdanění?**

V souladu s IPSAS 29 je možné, avšak nikoli nutné posuzovat účinnost zajištění až po zdanění. Pokud se jedná o zajištění po zdanění, bude zajišťovací vztah takto definován již na svém počátku v příslušné dokumentaci a strategii.

### F.4.2 Účinnost zajištění: souhrnné posouzení

**V souladu s odstavcem 89(b) IPSAS 29 musí účetní jednotka předpokládat, že zajištění bude vysoce účinné. Posuzuje se jeho účinnost samostatně pro jednotlivá období, nebo souhrnně pro celou dobu trvání zajišťovacího vztahu?**

Účinnost zajišťovacího vztahu lze posuzovat souhrnně pro celou dobu jeho trvání v případě, že je to takto definováno již na jeho počátku a uvedeno i v příslušné dokumentaci k danému zajišťovacímu vztahu. I když se tedy v určitém období vysoká účinnost zajištění neočekává, je možné použít zajišťovací účetnictví, pokud během celého trvání zajišťovacího vztahu bude jeho účinnost dostatečná. Případná neúčinnost se však uzná do přebytku nebo schodku.

Příklad: Účetní jednotka použije úrokový swap se sazbou založenou na sazbě LIBOR pro zajištění úvěru, který je úročen základní sazbou platnou ve Velké Británii zvýšenou o marži. Základní britská sazba se mění přibližně jednou za čtvrtletí o 25 až 50 bodů, zatímco sazba LIBOR se mění denně. Zajištění by v souhrnu mělo být vysoce účinné v období jednoho až dvou let. Nicméně budou období, kdy se britská základní sazba vůbec nezmění, zatímco LIBOR se změní podstatně. Přesto lze použít zajišťovací účetnictví.

#### F.4.3 Účinnost zajištění: riziko nesplnění závazků protistranou

**Musí účetní jednotka při posuzování účinnosti zajištění zohledňovat riziko, že protistrana zajišťovacího nástroje nedodrží své závazky?**

Ano. Účetní jednotka musí zohlednit to, zda bude schopna inkasovat veškeré částky, které by jí měly na základě smluvních ustanovení plynout ze zajišťovacího nástroje. Při posuzování účinnosti zajištění účetní jednotka na počátku zajišťovacího vztahu i v jeho průběhu hodnotí riziko, že jí protistrana zajišťovacího nástroje neuhradí smluvně dané částky. Jakmile je u zajištění peněžních toků pravděpodobné, že protistrana své závazky nesplní, účetní jednotka nemůže očekávat, že zajišťovací vztah bude při kompenzaci peněžních toků vysoce účinný, a musí tudíž zajišťovací účetnictví ukončit. Pokud se u zajištění reálné hodnoty změní bonita klienta, změní se i reálná hodnota zajišťovacího nástroje, což bude mít vliv na posouzení toho, zda je zajišťovací vztah účinný a zda splňuje podmínky pro pokračující zajišťovací účetnictví.

#### F.4.4 Účinnost zajištění: testy účinnosti

**Jakým způsobem se pro účely zajišťovacího účetnictví na počátku i v jeho průběhu měří účinnost zajištění?**

IPSAS 29 nespécifikuje, jakým způsobem by se měla účinnost zajištění testovat. Nicméně říká, že zajištění se považuje za vysoce účinné, pouze pokud (a) při zahájení zajišťovacího vztahu a v následujících obdobích se očekává, že zajištění bude během období, na něž je pořízeno, vysoce účinné při dosahování kompenzačních změn reálné hodnoty nebo peněžních toků přiřaditelných k zajišťovanému riziku, a (b) konečné výsledky zajištění se pohybují v rozmezí 80–125 %. V odstavci AG145 IPSAS 29 se dále říká, že očekávání, o němž se hovoří v bodě (a), se může projevat různým způsobem.

Vhodnost zvolené metody hodnocení účinnosti zajištění bude záviset na charakteru zajištěného rizika a typu použitých zajišťovacích nástrojů. Zvolená metoda musí být

konzistentní se způsobem hodnocení účinnosti ostatních obdobných zajištění, a pokud jsou použity různé metody, je nutné to zdůvodnit. Účetní jednotka musí na počátku zajišťovacího vztahu zdokumentovat, jakým způsobem bude posuzovat účinnost zajištění a během celé doby trvání zajišťovacího vztahu musí tuto metodu dodržovat.

Pro oceňování účinnosti zajištění se používají různé matematické postupy, jako např. vztahová analýza, která je založena na porovnání přínosů a újem plynoucích ze zajištění s přínosy a újmami ze zajištěné položky v určitém okamžiku, či statistické postupy, jako např. regresní analýza. Pokud účetní jednotka používá regresní analýzu, musí v zásadách pro oceňování zajištění popsat, jakým způsobem budou výsledky regresní analýzy posuzovány.

#### F.4.5 Účinnost zajištění: kompenzace rizik nedosahující 100 %

**Pokud je zajištění peněžních toků klasifikováno jako vysoce účinné, protože kompenzace rizik se pohybuje ve stanoveném rozmezí, tj. od 80 % do 125 %, uznají se přínosy nebo újmy plynoucí z neúčinné části zajištění do čistých aktiv/jmění?**

Ne. V souladu s odstavcem 106(a) IPSAS 29 se v čistých aktivech/jmění uzná pouze ta část přínosu nebo újmy ze zajišťovacího nástroje, která je hodnocena jako účinné zajištění. Neúčinná část se podle odstavce 106(b) IPSAS 29 uzná přímo do přebytku nebo schodku.

#### F.4.6 Předpoklad vysoké účinnosti zajištění

**Pokud má zajišťovací nástroj a zajištěné aktivum, závazek nebo očekávaná transakce stejnou výši jistiny a další podmínky, může účetní jednotka bez dalšího testování předpokládat, že zajištění bude vysoce účinné?**

Ne. Účetní jednotka musí podle odstavce 98(e) IPSAS 29 účinnost zajištění posuzovat průběžně. I když má zajišťovací nástroj a zajištěná položka stejnou výši jistiny a další podmínky, není možné předpokládat, že zajištění bude účinné, protože to je ovlivněno dalšími faktory, jako např. likvidita finančních nástrojů či související úvěrové riziko (odstavec AG150 IPSAS 29). Účetní jednotka však může zajistit pouze určitá rizika, čímž účinnost zajišťovacího vztahu zvýší. Např. pokud účetní jednotka použila pro zajištění reálné hodnoty dluhového nástroje derivát, který je pro účely úvěrového rizika hodnocen AA, může se zajistit pouze vůči riziku kolísání úrokových měr u instrumentů hodnocených AA. V tom případě nebude mít úrokové rozpětí na účinnost zajištění vliv.

### F.5 Zajištění peněžních toků

#### F.5.1 Zajišťovací účetnictví: peněžní aktivum nebo závazek nederivátového charakteru použité jako zajišťovací nástroj

**Pokud účetní jednotka použije peněžní aktivum nederivátového charakteru pro zajištění cizoměnových peněžních toků souvisejících se splacením jistiny peněžního závazku nederivátového charakteru, uznají se kurzové rozdíly**



**u zajištěné položky do přebytku nebo schodku (odstavec 32 IPSAS 4), zatímco kurzové rozdíly u zajišťovacího nástroje budou až do splacení závazku uznávány do čistých aktiv/jmění (odstavec 106 IPSAS 29)?**

Ne. Kurzové rozdíly u peněžního aktiva nebo závazku se v obou případech uznají do přebytku nebo schodku za účetní období, ve kterém vznikly (odstavec 32 IPSAS 4). Z ustanovení odstavce AG116 IPSAS 29 vyplývá, že pokud mezi peněžním aktivem a peněžním závazkem nederivátového charakteru existuje zajišťovací vztah, změny reálné hodnoty těchto finančních nástrojů se uznávají do přebytku nebo schodku.

#### F.5.2 Zajištění peněžních toků: výkonnost zajišťovacího nástroje (1)

Účetní jednotka A má závazek úročený proměnlivou úrokovou mírou v hodnotě 1000 MJ se zbytkovou splatností pět let. Aby platby stanovené proměnlivou úrokovou mírou u závazku zajistila proti úrokovému riziku, uzavře úrokový swap na dobu pěti let s odtoky stanovenými pevnou úrokovou mírou a přítoky stanovenými proměnlivou úrokovou mírou. Swap je uzavřen ve stejné měně a na stejnou výši jistiny jako závazek. Při uzavření transakce je reálná hodnota swapu nulová, později vzroste na 49 MJ. Nárůst se skládá z hodnoty plus 50 MJ vyplývající ze zvýšení tržních úrokových měr a minus 1 MJ v důsledku zvýšení úvěrového rizika u druhé strany. U závazku ke změně reálné hodnoty nedošlo, ale současná hodnota budoucích peněžních toků nutných pro kompenzaci rizika vyplývajícího z plateb stanovených proměnlivou úrokovou mírou u závazku se zvýšila o 50 MJ. Pokud účetní jednotka A považuje zajištění i nadále za vysoce účinné, vznikla nějaká neúčinná část zajištění, která by se měla uznat do přebytku nebo schodku?

Ne. Zajištění úrokových rizik pomocí derivátu není plně účinné, pokud ke změně reálné hodnoty derivátu dojde částečně také kvůli úvěrovému riziku protistrany (odstavec AG150 IPSAS 29). Avšak protože účetní jednotka A zajištění i nadále považuje za vysoce účinné, uzná účinnou část změny reálné hodnoty swapu, tj. změnu jeho reálné hodnoty netto v hodnotě 49 MJ, do čistých aktiv/jmění. Do přebytku nebo schodku se žádná změna reálné hodnoty swapu v důsledku snížení úvěrové bonity druhé strany účtovat nebude, protože celková změna současné hodnoty budoucích peněžních toků nutných pro kompenzaci rizika vyplývajícího z plateb stanovených proměnlivou úrokovou mírou u zajištěné položky, tj. 50 MJ, je vyšší než celková změna hodnoty zajišťovacího nástroje, tj. 49 MJ.

Má dáti	Swap	49 MJ
Dal	Čistá aktiva/jmění	49 MJ

Jakmile účetní jednotka A dojde k závěru, že zajištění již není vysoce účinné, ukončí zajišťovací účetnictví, a to ode dne, kdy zajištění v souladu s odstavcem 112 IPSAS 29 přestalo být vysoce účinné.

**Změnila by se odpověď na tuto otázku, kdyby se reálná hodnota swapu naopak zvýšila na 51 MJ, přičemž tato částka by skládala z hodnoty plus 50 MJ**

**vyplývající ze zvýšení tržních úrokových měr a plus 1 MJ v důsledku snížení úvěrového rizika u protistrany?**

Ano. V tomto případě by účetní jednotka zaúčtovala do přebytku nebo schodku částku 1 MJ z titulu změny reálné hodnoty swapu v důsledku zvýšení úvěrové bonity druhé strany swapu, protože celková změna hodnoty zajišťovacího nástroje, tj. 51 MJ je vyšší než celková změna současné hodnoty budoucích peněžních toků nutných pro kompenzaci rizika vyplývajícího z plateb stanovených proměnlivou úrokovou mírou u zajištěné položky, tj. 50 MJ. Rozdíl ve výši 1 MJ představuje neúčinnou část zajištění na straně derivátového zajišťovacího nástroje (swapu), která se uzná do přebytku nebo schodku.

Má dáti	Swap	51 MJ	
Dal	Čistá aktiva/jmění		50 MJ
Dal	Přebytek nebo schodek		1 MJ

**F.5.3 Zajištění peněžních toků: výkonnost zajišťovacího nástroje (2)**

30. září 20X1 zajistí účetní jednotka A očekávaný prodej 24 barelů ropy, který by se měl uskutečnit 1. března 20X2, uzavřením forwardové smlouvy na 24 barelů ropy. Smlouva bude vypořádána v čisté výši v peněžních prostředcích, čistou výší bude rozdíl mezi budoucí spotovou cenou ropy na konkrétní komoditní burze a částkou 1000 MJ. Účetní jednotka předpokládá, že ropu prodá na lokálním trhu. Forwardovou smlouvu hodnotí jako účinné zajištění očekávaného prodeje a také ostatní podmínky pro zajišťovací účetnictví jsou splněny. Účinnost zajištění účetní jednotka posuzuje na základě porovnání celkové změny reálné hodnoty forwardové smlouvy se změnou reálné hodnoty očekávaných přítoků. 31. prosince se zvýší cena ropy na lokálním trhu i na komoditní burze, přičemž nárůst ceny na lokálním trhu je vyšší než na burze. V důsledku toho činí současná hodnota očekávaných přítoků z prodeje na lokálním trhu 1 100 MJ. Reálná hodnota forwardové smlouvy je minus 80 MJ. Pokud účetní jednotka A považuje zajištění i nadále za vysoce účinné, vznikla nějaká neúčinná část zajištění, která by se měla uznat do přebytku nebo schodku?

Ne. U zajištění peněžních toků se neúčinná část zajištění v účetní závěrce neuznává, pokud celková změna reálné hodnoty peněžních toků ze zajištěné položky je vyšší než celková změna reálné hodnoty zajišťovacího nástroje. V daném případě činí celková změna reálné hodnoty forwardové smlouvy 80 MJ, zatímco reálná hodnota celkové změny očekávaných budoucích peněžních toků ze zajištěné položky je 100 MJ. Protože celková změna reálné hodnoty budoucích peněžních toků ze zajištěné položky je od počátku zajištění vyšší než celková změna hodnoty zajišťovacího nástroje (v absolutních částkách), do přebytku nebo schodku se žádný přínos ani újma neuzná (odstavec 106(b) IPSAS 29). Protože účetní jednotka A i nadále považuje zajištění za vysoce účinné, uzná změnu reálné hodnoty forwardové smlouvy (80 MJ) do čistých aktiv/jmění.

Má dáti	Čistá aktiva/jmění	80 MJ	
Dal	Forward		80 MJ

Jakmile účetní jednotka A dojde k závěru, že zajištění již není vysoce účinné, ukončí zajišťovací účetnictví, a to ode dne, kdy zajištění v souladu s odstavcem 112 IPSAS 29 přestalo být vysoce účinné.

#### F.5.4 Zajištění peněžních toků: dřívější uskutečnění očekávané transakce

Účetní jednotka použije derivát jako zajišťovací nástroj pro účely zajištění peněžních toků plynoucích z očekávané transakce, např. z plánovaného prodeje komodity. Zajišťovací vztah splňuje všechny podmínky pro zajišťovací účetnictví, mimo jiné též požadavek, aby bylo v dokumentaci k zajišťovacímu vztahu s dostatečnou přesností vymezeno přiměřeně úzké časové období, kdy se transakce očekává (viz otázka F.2.17). Pokud účetní jednotka následně dobu realizace transakce přehodnotí a očekává, že k ní dojde dříve, může ji i nadále považovat za transakci, která byla předmětem původního zajištění?

Ano. Změna doby, kdy se transakce uskuteční, nemá na zajišťovací vztah vliv, může však ovlivnit posouzení účinnosti zajišťovacího vztahu. Aby byly splněny podmínky definované pro zajišťovací nástroje, musí být zajišťovací nástroj navíc použit pro účely zajištění po celou dobu zbývající do jeho splatnosti (viz odstavec 84 IPSAS 29 a otázka F.2.17).

#### F.5.5 Zajištění peněžních toků: posouzení účinnosti zajištění očekávané transakce s dluhovým nástrojem

**Pokud si účetní jednotka hodná pořídit úročené aktivum nebo emitovat úročený závazek, vystavuje se úrokovému riziku, které bude ovlivňovat peněžní toky, protože výše budoucích plateb úroků u tohoto aktiva či závazku bude záviset na tržních úrokových sazbách v době, kdy se očekávaná transakce uskuteční. U zajištění peněžních toků proti riziku změn úrokových měr je cílem účetní jednotky kompenzovat dopady budoucích změn úrokových měr tak, aby výsledným efektem byla jediná pevná úroková míra, obvykle ta, která existovala při vzniku zajišťovacího vztahu a která odpovídá podmínkám a době realizace očekávané transakce. Během trvání zajišťovacího vztahu obvykle není možné určit, jaká bude tržní úroková míra v době jeho ukončení nebo k datu, kdy se očekávaná transakce uskuteční. Jakým způsobem se v tomto období posuzuje účinnost zajištění?**

V tomto období se účinnost zajištění posuzuje na základě změn úrokových měr, k nimž došlo mezi datem vzniku zajišťovacího vztahu a datem jeho průběžného posouzení. Pro tyto účely se používají úrokové míry, které odpovídají podmínkám a době realizace očekávané transakce, existovaly při vzniku zajišťovacího vztahu a k datu posouzení, jak vyplývá ze struktury úrokových měr.

Obvykle není dostačující pouze porovnat přijaté resp. vydané peněžní toky plynoucí ze zajištěné položky s přijatými resp. vydanými peněžními toky u derivátového zajišťovacího nástroje, protože tato metoda nezohledňuje očekávání účetní jednotky,

pokud jde o to, zda se peněžní toky budou v dalších obdobích vzájemně kompenzovat a zda bude určitá část zajištění neúčinná.

V následující analýze popisujeme mechanismus vzniku zajištění peněžních toků a posuzování jeho účinnosti. Pro účely daného příkladu předpokládáme, že účetní jednotka hodlá vydat za tři měsíce dluhopisy v hodnotě 100 tis. MJ s jednoroční splatností. Dluhopisy budou úročeny čtvrtletně a jistina bude splatná k datu splatnosti dluhopisu. Účetní jednotka je vystavena riziku, že do doby, než se plánovaná transakce uskuteční, dojde ke zvýšení úrokových měr, a proto úrokové platby zajistí forwardem na úrokový swap. Swap bude uzavřen na dobu jednoho roku a bude zahájen za tři měsíce, což odpovídá podmínkám očekávané emise dluhopisů. Účetní jednotka bude u swapu hradit platby s pevnou mírou a dostávat platby s proměnlivou mírou. Zajištěné riziko je jí vymezeno jako úroková složka očekávané emise dluhopisů založená na sazbě LIBOR.

### *Výnosová křivka*

Základem pro výpočet budoucích peněžních toků a jejich reálné hodnoty je výnosová křivka, a to jak na počátku zajišťovacího vztahu, tak během jeho trvání. Křivka je založena na aktuálním tržním výnosu referenčních dluhopisů obchodovaných na trhu. Na základě vyloučení vlivu výplaty kupónů na tržní výnos se tento výnos přepočítá na spotové úrokové míry („spotové míry“ nebo „míry s nulovým kuponem“). Tyto spotové úrokové míry se následně použijí pro diskontování budoucích peněžních toků, např. plateb jistiny a úroků, na jejich reálnou hodnotu. Spotové míry se také používají pro výpočet forwardových úrokových měr, které slouží pro stanovení proměnlivých očekávaných budoucích peněžních toků. Vztah mezi spotovými mírami a forwardovými mírami za jedno období vyjadřuje následující vzorec:

#### **Vztah mezi spotovými a forwardovými mírami**

$$F = \frac{(1 + SR_t)^t}{(1 + SR_{t-1})^{t-1}} - 1$$

kde F = forwardová míra (v %)

SR = spotová míra (v %)

t = období (např. 1, 2, 3, 4, 5)

Pro účely našeho příkladu předpokládáme, že na počátku zajišťovacího vztahu existuje následující struktura čtvrtletních úrokových měr.

<b>Výnosová křivka na počátku zajištění – (počátek období 1)</b>					
<i>Období</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Spotové míry	3,75 %	4,50 %	5,50 %	6,00 %	6,25 %
Forwardové míry	3,75 %	5,25 %	7,51 %	7,50 %	7,25 %

Forwardové míry pro jednotlivá období se stanoví na základě spotových měr u finančních nástrojů s příslušnou splatností. Např. forwardová míra pro období 2

vypočítaná podle výše uvedeného vzorce se rovná  $[1,0450^2/1,0375] - 1 = 5,25 \%$ . Aktuální forwardová míra pro období 2 se liší od aktuální spotové míry pro období 2, protože spotová míra představuje úrokovou míru od počátku období 1 (spot) do konce období 2, zatímco forwardová míra představuje úrokovou míru od počátku období 2 do konce období 2.

### Zajištěná položka

V našem příkladu předpokládáme, že účetní jednotka hodlá za tři měsíce vydat dluhopisy v hodnotě 100 tis. s jednoroční splatností. Dluhopisy budou úročeny čtvrtletně a jistina bude splatná k datu splatnosti. Účetní jednotka je vystavena riziku, že do doby, než se plánovaná transakce uskuteční, dojde ke zvýšení úrokových měr, a chce dopad změn úrokových měr na peněžní toky eliminovat. Pokud bude riziko eliminováno, bude emise dluhopisů účetní jednotky úročena mírou rovnající se sazbě u jednoročního forwardového kupónu s počátkem za tři měsíce, který je momentálně na trhu k dostání. Tato míra se liší od forwardové (spotové) míry a na základě struktury úrokových měr, která je vypočtena na základě struktury úrokových měr uvedených výše a činí 6,86 %. Jde o tržní úrokovou míru, která vzhledem k podmínkám očekávaného dluhového nástroje existuje na počátku zajišťovacího vztahu. Při této sazbě je reálná hodnota dluhového nástroje rovna při jeho emisi hodnotě jmenovité.

Na počátku zajišťovacího vztahu je možné očekávat peněžní toky, které budou plynout z dluhového nástroje, vypočítat podle časového rozpisu úrokových měr. Pro tyto účely budeme předpokládat, že se úrokové míry nemění a že dluhový nástroj bude na počátku období 2 vydán s mírou 6,86 %. V tom případě by peněžní toky a reálná hodnota dluhového nástroje vypadaly na počátku období 2 takto:

<b>Emise dluhopisů s pevnou mírou</b>					
<b>Počátek období 2 – beze změn měr (spotové míry založené na forwardových)</b>					
<i>Celkem</i>					
<i>Původní období</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>Zbývající období</i>		<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Spotové míry		5,25 %	6,38 %	6,75 %	6,88 %
Forwardové míry		5,25 %	7,51 %	7,50 %	7,25 %
	<i>MJ</i>	<i>MJ</i>	<i>MJ</i>	<i>MJ</i>	<i>MJ</i>
<i>Peněžní toky:</i>					
Fixní úrok @ 6,86 %		1 716	1 716	1 716	1 716
Jistina					100 000
<i>Reálná hodnota:</i>					
Úroky	6 592	1 694	1 663	1 632	1 603
Jistina	93 408				93 408 <sup>(a)</sup>
Celkem	100 000				
(a) $100\,000 / (1 + [0,0688/4])^4$					

Protože předpokládáme, že se úrokové míry nemění, reálná hodnota úroků a jistiny se rovná jmenovité hodnotě očekávané transakce. Reálná hodnota se stanoví na základě spotových měr existujících k datu vzniku zajišťovacího vztahu pro jednotlivá období, v nichž by se uskutečnily peněžní toky, pokud by byla emise dluhopisů realizována v den, kdy se očekává. Reálná hodnota odráží dopady diskontování peněžních toků s ohledem na období zbývající po emisi dluhopisů. Např. spotový kurz 6,38 % se použije pro diskontování úrokových peněžních toků, jejichž zaplacení se očekává v období 3, ale diskontování se provede jen pro dvě období, protože tyto peněžní toky se uskuteční dvě období po realizaci očekávané transakce.

Forwardové úrokové míry jsou stejné jako v první tabulce, protože se předpokládá, že se úrokové míry nemění. Spotové míry se liší, ale ve skutečnosti se nezměnily. Jedná se totiž o spotové míry následujícího období vycházející z příslušných forwardových měr.

### *Zajišťovací nástroj*

Cílem zajištění je dosáhnout pro období 2 až 5 u očekávané transakce a zajišťovacího nástroje celkovou úrokovou míru ve výši 6,86 %, což je tržní úroková míra na počátku zajišťovacího vztahu. Tohoto cíle dosáhne účetní jednotka uzavřením forwardu na úrokový swap s pevnou mírou 6,86 %. Úrokový swap bude mít vzhledem ke struktuře úrokových měr na počátku zajišťovacího vztahu tuto míru. Na počátku zajišťovacího vztahu se reálná hodnota pevných úrokových plateb z úrokového swapu bude rovnat reálné hodnotě proměnlivých plateb, takže reálná hodnota swapu bude nulová. Následující tabulka uvádí očekávané peněžní toky z úrokového swapu a odpovídající částky reálné hodnoty:

<b>Úrokový swap</b>					
<i>Celkem</i>					
<i>Původní období</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>Zbývající období</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>4</i>
	<i>MJ</i>	<i>MJ</i>	<i>MJ</i>	<i>MJ</i>	<i>MJ</i>
<i>Peněžní toky:</i>					
Fixní úrok @ 6,86 %		1 716	1 716	1 716	1 716
Očekávaný proměnlivý úrok		1 313	1 877	1 876	1 813
<i>Očekávaný úrok stanovený forwardovou sazbou</i>		5,25 %	7,51 %	7,50 %	7,25 %
Čistý úrok		-403	161	160	97
<i>Reálná hodnota:</i>					
<i>Diskontní sazba (spotová)</i>		5,25 %	6,38 %	6,75 %	6,88 %
Fixní úrok	6 592	1 694	1 663	1 632	1 603
Očekávaný proměnlivý úrok	6 592	1 296	1 819	1 784	1 693
Reálná hodnota úrokového swapu	0	-398	156	152	90

Na počátku zajišťovacího vztahu se pevná míra u forwardového swapu rovná pevné míře, kterou by byly dluhopisy úročeny, kdyby je účetní jednotka za tři měsíce mohla emitovat za stejných podmínek, jaké existují dnes.

*Stanovení účinnosti zajištění*

Pokud během trvání zajišťovacího vztahu dojde ke změně úrokových měr, existuje celá řada způsobů jak stanovit účinnost zajištění.

Pro účely našeho příkladu budeme předpokládat, že se úrokové míry změní bezprostředně před emisí dluhopisů na počátku období 2 takto:

Výnosová křivka – nárůst měr o 200 bodů					
<i>Původní období</i>	1	2	3	4	5
<i>Zbývající období</i>		1	2	3	4
Spotové míry		5,75 %	6,50 %	7,50 %	8,00 %
Forwardové míry		5,75 %	7,25 %	9,51 %	9,50 %

V nových podmínkách daných změnou úrokových měr bude reálná hodnota úrokového swapu s pevnými (6,86%) platbami a proměnlivými příjmy následující:

Reálná hodnota úrokového swapu						
<i>Celkem</i>						
<i>Původní období</i>	1	2	3	4	5	
<i>Zbývající období</i>		1	2	3	4	
	<i>MJ</i>	<i>MJ</i>	<i>MJ</i>	<i>MJ</i>	<i>MJ</i>	<i>MJ</i>
<i>Peněžní toky:</i>						
Fixní úrok @ 6,86 %		1 716	1 716	1 716	1 716	
Očekávaný proměnlivý úrok		1 438	1 813	2 377	2 376	
<i>Očekávaný úrok stanovený forwardovou sazbou</i>		5,25 %	7,25 %	9,51 %	9,50 %	
Čistý úrok		-279	97	661	660	
<i>Reálná hodnota:</i>						
<i>Nová diskontní sazba (spotová)</i>		5,75 %	6,50 %	7,50 %	8,00 %	
Fixní úrok	6 562	1 692	1 662	1 623	1 585	
Očekávaný proměnlivý úrok	7 615	1 417	1 755	2 248	2 195	
Reálná hodnota úrokového swapu	1 053	-275	93	625	610	

Aby bylo možné stanovit účinnost zajištění, je třeba vyčíslit změnu současné hodnoty peněžních toků nebo hodnotu zajištěné očekávané transakce. To lze provést minimálně dvěma způsoby.

FINANČNÍ NÁSTROJE: UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

<b>Metoda A Výpočet změn reálné hodnoty dluhopisu</b>					
<i>Celkem</i>					
<i>Původní období</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>Zbývajících období</i>		<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
	<i>MJ</i>	<i>MJ</i>	<i>MJ</i>	<i>MJ</i>	<i>MJ</i>
<i>Peněžní toky:</i>					
Fixní úrok @ 6,86 %		1 716	1 716	1 716	1 716
Jistina					100 000
<i>Reálná hodnota:</i>					
<i>Nová diskontní sazba (spotová)</i>		5,75 %	6,50 %	7,50 %	8,00 %
Úroky	6 562	1 692	1 662	1 623	1 585
Jistina	92 385				92 385 <sup>(a)</sup>
Celkem	98 947				
Reálná hodnota na počátku	100 000				
Rozdíl reálné hodnoty	-1 053				
$100\,000 / (1 + [0,08/4])^4$					

Postup u metody A vypadá takto: nejprve se v nových podmínkách daných změnou úrokových měr provede výpočet reálné hodnoty dluhopisu, který je úročen mírou odpovídající sazbě kupónu na počátku zajišťovacího vztahu (6,86 %). Tato reálná hodnota se potom porovná s očekávanou reálnou hodnotou na počátku období 2, jež byla stanovena na základě struktury úrokových měr na počátku zajišťovacího vztahu (viz výše). Z tohoto srovnání vyplývá změna reálné hodnoty. Rozdíl mezi změnou reálné hodnoty swapu a změnou očekávané reálné hodnoty dluhopisu se v našem případě kompenzuje, protože podmínky swapu a očekávané transakce si odpovídají.

<b>Metoda B Výpočet změn reálné hodnoty dluhopisu</b>					
<i>Celkem</i>					
<i>Původní období</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>Zbývajících období</i>		<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Tržní míra na počátku		6,86 %	6,86 %	6,86 %	6,86 %
Aktuální forwardová míra		5,75 %	7,25 %	9,51 %	9,50 %
Rozdíl v sazbách		1,11 %	-0,39 %	-2,64 %	-2,64 %
Rozdíl v peněžních tocích (jistina x úrok)		279 MJ	-97 MJ	-661 MJ	-660 MJ
<i>Diskontní sazba (spotová)</i>		5,75 %	6,50 %	7,50 %	8,00 %
Rozdíl reálné hodnoty	-1 053 MJ	275 MJ	-93 MJ	-625 MJ	-610 MJ



Postup u metody B vypadá takto: z rozdílu mezi forwardovými úrokovými mírami za příslušná období k datu stanovení účinnosti a úrokovou mírou, kterou by byl dluhopis úročen, kdyby byl emitován s tržní mírou platnou na počátku zajišťovacího vztahu, se vypočte současná hodnota změny peněžních toků. Tržní úroková míra, která existovala na počátku zajišťovacího vztahu, odpovídá jednorocní forwardové sazbě u kupónu s počátkem za tři měsíce. Současná hodnota změny peněžních toků se počítá z aktuálních spotových měr k datu stanovení účinnosti za příslušná období, v nichž by se měly peněžní toky uskutečnit. Tuto metodu bychom též mohli nazvat metodou „teoretického swapu“ (nebo metodou „hypotetického derivátu“), protože se porovnává zajištěná pevná míra u dluhopisu s aktuální proměnlivou mírou, což je totéž jako porovnávat peněžní toky plynoucí z pevné a proměnlivé složky úrokového swapu.

Tak jako u metody A se rozdíl mezi změnou reálné hodnoty swapu a změnou současné hodnoty peněžních toků kompenzuje, protože podmínky swapu a očekávané transakce si odpovídají.

### *Další aspekty*

Některé výpočty, které je nutné při posuzování účinnosti zajištění před datem očekávané transakce provádět, jsme z našeho příkladu pro zjednodušení vynechali. Ve všech výše uvedených případech byl rozdíl reálné hodnoty stanoven k datu bezprostředně předcházejícímu datu očekávané transakce, tj. na počátku období 2. Pokud se posouzení účinnosti zajištění provádí dříve, než se očekávaná transakce uskuteční, je nutné rozdíl diskontovat k aktuálnímu datu. Např. kdyby se posouzení účinnosti provádělo jeden měsíc po vzniku zajišťovacího vztahu a dva měsíce před očekávanou transakcí, skutečná reálná hodnota by odpovídala částce diskontované o dva měsíce zbývající do data uskutečnění transakce. Tento krok nebyl ve výše uvedených příkladech nutný, protože žádná neúčinná část zajištění nevznikla, a diskontované částky blízké nule by neměly na výši reálné hodnoty vliv.

U metody B se neúčinná část zajištění stanoví na základě rozdílu mezi forwardovými úrokovými mírami kupónu za příslušná období k datu stanovení účinnosti a úrokovou mírou, kterou by byl dluhopis úročen, kdyby byl emitován s tržní mírou platnou na počátku zajišťovacího vztahu. Pokud je cílem zajišťovacího vztahu získat jednu pevnou míru pro sérii očekávaných úrokových plateb, není správné počítat změnu peněžních toků z rozdílu mezi forwardovými úrokovými mírami existujícími na počátku zajišťovacího vztahu a forwardovými mírami k datu stanovení účinnosti. Tohoto cíle se dosáhne prostřednictvím úrokového swapu, jak je popsáno výše. Pevná úroková míra u swapu je kombinovaná míra vznikající z forwardových měr po dobu trvání swapu. Pokud není výnosová křivka konstantní, ze srovnání rizika plynoucího z forwardových měr po dobu trvání swapu s pevnou mírou swapu vyplynou různé peněžní toky, jejichž reálná hodnota se bude rovnat pouze na počátku zajišťovacího vztahu. Rozdíl ukazuje následující tabulka:

## FINANČNÍ NÁSTROJE: UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Celkem					
Původní období	1	2	3	4	5
Zbývajících období	1	2	3	4	
Forwardová míra na počátku		5,25 %	7,51 %	7,50 %	7,25 %
Aktuální forwardová míra		5,75 %	7,25 %	9,51 %	9,50 %
Rozdíl v sazbách		-0,50 %	0,26 %	-2,00 %	-2,25 %
Rozdíl v peněžních tocích (jistina x úrok)		-125 MJ	64 MJ	-501 MJ	-563 MJ
Diskontní sazba (spot)		5,75 %	6,50 %	7,50 %	8,00 %
Reálná hodnota rozdílu	-1 055 MJ	-123 MJ	62 MJ	-474 MJ	-520 MJ
Reálná hodnota úrokového swapu	1 053 MJ				
Neúčinná část		-2 MJ			

Pokud je cílem zajištění získat forwardové míry existující na počátku zajišťovacího vztahu, je úrokový swap neúčinný, protože má jednu kombinovanou pevnou míru, která nekompensuje sérii různých forwardových úrokových měr. Pokud je však cílem zajištění získat forwardovou míru kupónu, která existovala na počátku zajišťovacího vztahu, bude swap účinný a ze srovnání rozdílů forwardových měr může vyplynout neúčinnost, která ve skutečnosti neexistuje. Počítat neúčinnost na základě rozdílu mezi forwardovými mírami na počátku zajišťovacího vztahu a forwardovými mírami k datu posouzení účinnosti zajištění je správné, pokud je cílem zajištění fixovat tyto forwardové míry. V tom případě bude vhodným zajišťovacím nástrojem série forwardových smluv se splatností vždy k datu fixace úrokové míry korespondujícímu s datem realizace očekávané transakce.

Není také správné porovnávat pouze proměnlivé peněžní toky z úrokového swapu s úrokovými peněžními toky u dluhopisu plynoucími z forwardových úrokových měr. Pokud by účetní jednotka postupovala tímto způsobem, posoudila by účinnost pouze části derivátu a v souladu s IPSAS 29 není až na některé výjimky možné rozdělovat derivát pro účely posouzení účinnosti zajišťovacího vztahu (odstavec 83 IPSAS 29). Pokud se však pevná úroková míra u úrokového swapu rovná pevné míře dluhopisu, kterou by měl, kdyby byl emitován na počátku zajišťovacího vztahu, má se za to, že žádná neúčinná část zajištění nevzniká. Musí být však splněny další předpoklady: podmínky musí být stejné a nesmí docházet ke změnám úrokového rizika, resp. toto riziko nesmí předmětem zajišťovacího vztahu.

### F.5.6 Zajištění peněžních toků: závazný příslib zakoupit pozemky, budovy a zařízení v cizí měně

Účetní jednotka A používá jako svou funkční i prezentační měnu daného státu (LC). 30. června 20X1 uzavře forwardovou smlouvu, na jejímž základě 30. června 20X2 dostane částku v cizí měně (FC) ve výši 100 tis. FC a dodá 109 600 LC. Počáteční a reálná hodnota této smlouvy je nulová. Smlouvu použije jako zajišťovací nástroj pro účely zajištění peněžních toků souvisejících se závazným příslibem zakoupit 31. března 20X2 náhradní díly pro elektrickou distribuční soustavu a se souvisejícím závazkem ve výši 100 tis. FC, který je splatný 30. června 20X2. Veškeré podmínky pro zajišťovací účetnictví definované IPSAS 29 jsou splněny.

Jak vyplývá z následující tabulky, 30. června 20X1 činí spotový měnový kurz 1,072 LC ku 1 FC. Dvanáctiměsíční forwardový kurz je ke stejnému datu 1,096 LC. 31. prosince 20X1 je spotový měnový kurz 1,080 LC ku 1 FC, šestiměsíční forwardový kurz je 1,092 LC ku 1 FC. 31. března 20X2 je spotový měnový kurz 1,074 LC ku 1 FC, tříměsíční forwardový kurz je 1,076 LC ku 1 FC. 30. června 20X2 je spotový měnový kurz 1,072 LC ku 1 FC. Výnosová křivka v měně výkaznictví je po celé období konstantní a činí 6 % ročně. K 31. prosinci 20X1 činí reálná hodnota forwardové smlouvy  $-388 \text{ LC } \{([1,092 \times 100\,000] - 109\,600)/1,06(6/12)\}$ , k 31. březnu 20X2 činí  $-1\,971 \text{ LC } \{([1,076 \times 100\,000] - 109\,600)/1,06(3/12)\}$  a k 30. červnu 20X2 činí  $-2\,400 \text{ LC } \{1\,072 \times 100\,000 - 109\,600\}$ .

Datum	Spotový kurz	Forwardový kurz k 30. červnu 20X2	Reálná hodnota forwardové smlouvy
30. června 20X1	1,072	1,096	–
31. prosince 20X1	1,080	1,092	-388
31. března 20X2	1,074	1,076	-1 971
30. června 20X2	1,072	–	-2 400

**Problém (a) – Jakým způsobem bude účetní jednotka A o těchto transakcích účtovat, pokud účel zajišťovacího vztahu je vymezen jako zajištění vůči změnám reálné hodnoty forwardové smlouvy a účetní jednotka používá u nefinančních aktiv, která jsou výsledkem zajištěné očekávané transakce, úpravu báze?**

Účetní jednotka provede tyto účetní zápisy.

#### 30. června 20X1

Má dáti	Forwardová smlouva	0 LC
	Dal Peněžní prostředky	0 LC

*Takto se zaúčtuje forwardová smlouva v počáteční nulové hodnotě (odstavec 45 IPSAS 29). Předpokládá se, že zajištění bude plně účinné, protože rozhodující podmínky forwardové smlouvy a kupní smlouvy i posouzení účinnosti zajištění vycházejí z forwardové ceny (odstavec AG149 IPSAS 29).*

**31. prosince 20X1**

Má dáti	Čistá aktiva/jmění	388 LC
Dal	Forwardový závazek	388 LC

*Takto se zaúčtuje změna reálné hodnoty forwardové smlouvy, k níž došlo mezi 30. červnem 20X1 a 31. prosincem 20X1 (tj.  $388 \text{ LC} - 0 = 388 \text{ LC}$ ), do čistých aktiv/jmění (odstavec 106 IPSAS 29). Zajištění je plně účinné, protože újma z forwardové smlouvy (388 LC) je plně kompenzována změnou v peněžních tocích souvisejících s kupní smlouvou přepočtenou forwardovou cenou [ $388 \text{ LC} = \{([1,092 \times 100\,000] - 109\,600)/1,06(6/12)\} - \{([1,096 \times 100\,000] - 109\,600)/1,06\}$ ]*

**31. března 20X2**

Má dáti	Čistá aktiva/jmění	1 583 LC
Dal	Forwardový závazek	1 583 LC

*Takto se zaúčtuje změna reálné hodnoty forwardové smlouvy, k níž došlo mezi 1. lednem 20X2 a 31. březnem 20X2 (tj.  $1\,971 \text{ LC} - 388 \text{ LC} = 1\,583 \text{ LC}$ ), do čistých aktiv/jmění (odstavec 106 IPSAS 29). Zajištění je plně účinné, protože újma z forwardové smlouvy (1 583 LC) je plně kompenzována změnou v peněžních tocích souvisejících s kupní smlouvou přepočtenou forwardovou cenou [ $1\,583 = \{([1,076 \times 100\,000] - 109\,600)/1,06(3/12)\} - \{([1,092 \times 100\,000] - 109\,600)/1,06(6/12)\}$ ]*

Má dáti	Pozemky, budovy a zařízení (kupní cena)	107 400 LC
Má dáti	Pozemky, budovy a zařízení (újma ze zajištění)	1 971 LC
Dal	Čistá aktiva/jmění	1 971 LC
Dal	Závazek	107 400 LC

*Takto se zaúčtuje nákup náhradních dílů spotovým kurzem ( $1,074 \times 100\,000 \text{ FC}$ ) a převedení kumulované újmy z forwardové smlouvy (1 971 LC) uznané v čistých aktivech/jmění do počáteční hodnoty pořízených náhradních dílů. Počáteční hodnota papíru tudíž činí 109 371 LC a skládá se z kupní ceny ve výši 107 400 LC a újmy ze zajištění ve výši 1 971 LC.*

**30. června 20X2**

Má dáti	Závazek	107 400 LC
Dal	Peněžní prostředky	107 200 LC
Dal	Přebytek nebo schodek	200 LC

*Takto se zaúčtuje vypořádání závazku spotovým kurzem ( $100\,000 \text{ FC} \times 1,072 = 107\,200$ ) a souvisejícího přínosu ve výši 200 LC ( $107\,400 \text{ LC} - 107\,200 \text{ LC}$ ).*

Má dáti	Přebytek nebo schodek	429 LC
Dal	Forwardový závazek	429 LC

*Takto se zaúčtuje újma z forwardové smlouvy, k níž došlo mezi 1. dubnem 20X2 a 30. červnem 20X2, (tj.  $2\,400 \text{ LC} - 1\,971 \text{ LC} = 429 \text{ LC}$ ) do přebytku nebo schodku. Zajištění je plně účinné, protože újma z forwardové smlouvy (429 LC) je plně kompenzována změnou reálné hodnoty závazku přepočteného forwardovou cenou ( $429 \text{ LC} = ([1,072 \times 100\,000] - 109\,600) - \{([1,076 \times 100\,000] - 109\,600)/1,06(3/12)\}$ ).*

Má dáti	Forwardový závazek	2 400 LC
Dal	Peněžní prostředky	2 400 LC

*Takto se zaúčtuje vypořádání forwardové smlouvy v čisté výši.*

**Problém (b) – Jakým způsobem bude účetní jednotka A o těchto transakcích účtovat, pokud účel zajišťovacího vztahu bude vymezen jako zajištění vůči změnám spotové složky forwardové smlouvy a pokud úroková složka bude ze zajišťovacího vztahu vyloučena (odstavec 83 IPSAS 29)?**

Účetní jednotka provede tyto účetní zápisy:

**30. června 20X1**

Má dáti	Forwardová smlouva	0 LC	
	Dal Peněžní prostředky		0 LC

*Takto se zúčtuje forwardová smlouva v počáteční nulové hodnotě (odstavec 45 IPSAS 29). Předpokládá se, že zajištění bude plně účinné, protože rozhodující podmínky forwardové smlouvy a kupní smlouvy jsou stejné a změna prémie nebo diskontu je z posouzení účinnosti zajištění eliminována (odstavec AG149 IPSAS 29).*

**31. prosince 20X1**

Má dáti	Přebytek nebo schodek (úroková složka)	1 165 LC	
	Dal Čistá aktiva/jmění (spotová složka)		777 LC
	Dal Forwardový závazek		388 LC

*Takto se zúčtuje změna reálné hodnoty forwardové smlouvy, k níž došlo mezi 30. červnem 20X1 a 31. prosincem 20X1, tj.  $388 \text{ LC} - 0 = 388 \text{ LC}$ . Změna současně hodnoty spotové složky forwardové smlouvy představuje přínos ve výši  $777 \text{ LC} \{ ([1,080 \times 100\,000] - 107\,200) / 1,06(6/12) \} - \{ ([1,072 \times 100\,000] - 107\,200) / 1,06 \}$ , který se uzná do čistých aktiv/jmění (odstavec 106 IPSAS 29). Změna úrokové složky forwardové smlouvy (zbytková změna reálné hodnoty) představuje újmu ve výši  $1\,165 \text{ LC} (388 + 777)$ , která se uzná do přebytku nebo schodku (odstavec 83 a 64(a) IPSAS 29). Zajištění je plně účinné, protože přínos ze spotové složky forwardové smlouvy ( $777 \text{ LC}$ ) plně kompenzuje změnu kupní ceny stanovenou spotovým kurzem ( $777 \text{ LC} = \{ ([1,080 \times 100\,000] - 107\,200) / 1,06(6/12) \} - \{ ([1,072 \times 100\,000] - 107\,200) / 1,06 \}$ ).*

**31. března 20X2**

Má dáti	Čistá aktiva/jmění (spotová složka)	580 LC	
Má dáti	Přebytek nebo schodek (úroková složka)	1 003 LC	
	Dal Forwardový závazek		1 583 LC

*Takto se zúčtuje změna reálné hodnoty forwardové smlouvy, k níž došlo mezi 1. lednem 20X2 a 31. březnem 20X2, tj.  $1\,971 \text{ LC} - 388 \text{ LC} = 1\,583 \text{ LC}$ . Změna současně hodnoty spotové složky forwardové smlouvy představuje újmu ve výši  $580 \text{ LC} \{ ([1,074 \times 100\,000] - 107\,200) / 1,06(3/12) \} - \{ ([1,080 \times 100\,000] - 107\,200) / 1,06(6/12) \}$ , která se uzná do čistých aktiv/jmění (odstavec 106(a) IPSAS 29). Změna úrokové složky forwardové smlouvy (zbytková změna reálné hodnoty) představuje újmu ve výši  $1\,003 \text{ LC} (1\,583 \text{ LC} - 580 \text{ LC})$ , která se uzná do přebytku nebo schodku (odstavec 83 a 64(a) IPSAS 29). Zajištění je plně účinné, protože újma ze spotové složky forwardové smlouvy ( $580 \text{ LC}$ ) je plně kompenzována změnou kupní ceny stanovenou spotovým kurzem [ $-580 = \{ ([1,074 \times 100\,000] - 107\,200) / 1,06(3/12) \} - \{ ([1,080 \times 100\,000] - 107\,200) / 1,06(6/12) \}$ ].*

## FINANČNÍ NÁSTROJE: UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Má dáti	Pozemky, budovy a zařízení (kupní cena)	107 400 LC
Má dáti	Čistá aktiva/jmění	197 LC
Dal	Pozemky, budovy a zařízení (přínos ze zajištění)	197 LC
Dal	Závazek	107 400 LC

*Takto se záúčtuje nákup náhradních dílů spotovým kurzem (1,074 x 100 000 FC) a převedení kumulovaného přínosu ze spotové složky forwardové smlouvy, která byla původně uznána do čistých aktiv/jmění (777 LC – 580 LC = 197 LC), a její zahrnutí do počáteční hodnoty náhradních dílů. Počáteční hodnota náhradních dílů tudíž činí 107 203 LC a skládá se z kupní ceny ve výši 107 400 LC a přínosu ze zajištění ve výši 197 LC.*

### 30. června 20X2

Má dáti	Závazek	107 400 LC
Dal	Peněžní prostředky	107 200 LC
Dal	Přebytek nebo schodek	200 LC

*Takto se záúčtuje vypořádání závazku spotovým kurzem (100 000 FC x 1,072 = 107 200 LC) a souvisejícího kurzového zisku ve výši 200 LC (- [1,072 – 1,074] x 100 000 FC).*

Má dáti	Přebytek nebo schodek (spotová složka)	197 LC
Má dáti	Přebytek nebo schodek (úroková složka)	232 LC
Dal	Forwardový závazek	429 LC

*Takto se záúčtuje změna reálné hodnoty forwardové smlouvy, k níž došlo mezi 1. dubnem 20X2 a 30. červnem 20X2, (tj. 2 400 LC – 1 971 LC = 429 LC). Změna současné hodnoty spotové složky forwardové smlouvy představuje újmu ve výši 197 LC ( $[1,072 \times 100\,000] - 107\,200 - \{([1,074 \times 100\,000] - 107\,200)/1,06(3/12)\}$ ), která se uzná do přebytku nebo schodku. Změna úrokové složky forwardové smlouvy (zbytková změna reálné hodnoty) představuje újmu ve výši 232 LC (429 LC – 197 LC), která se uzná do přebytku nebo schodku. Zajištění je plně účinné, protože újma ze spotové složky forwardové smlouvy (197 LC) je plně kompenzována změnou současné hodnoty spotového vypořádání závazku ( $[-197\,LC = \{[1,072 \times 100\,000] - 107\,200 - \{([1,074 \times 100\,000] - 107\,200)/1,06(3/12)\}$ ).*

Má dáti	Forwardový závazek	2 400 LC
Dal	Peněžní prostředky	2 400 LC

*Takto se záúčtuje vypořádání forwardové smlouvy v čisté výši.*

*Následující tabulka shrnuje změny reálné hodnoty zajišťovacího nástroje po dobu trvání zajišťovacího vztahu. Dokazuje, že způsob vymezení zajišťovacího vztahu má vliv na způsob účtování o něm, včetně posuzování jeho účinnosti a uznávání souvisejících přínosů a újem.*

Období končící v	Změna spotové složky	Reálná hodnota změny spotové složky	Změna forwardové složky	Reálná hodnota změny forwardové složky	Reálná hodnota změny úrokové složky
	<i>LC</i>	<i>LC</i>	<i>LC</i>	<i>LC</i>	<i>LC</i>
Červnu 20X1	–	–	–	–	–
Prosinci 20X1	800	777	-400	-388	-1 165
Březnu 20X2	-600	-580	-1 600	-1 583	-1 003
Červnu 20X2	-200	-197	-400	-429	-232
Celkem	–	–	-2 400	-2 400	-2 400

## F.6 Zajištění: další problémy

### F.6.1 Zajišťovací účetnictví: řízení úrokových rizik subjekty jako ministerstvo financí

Takové subjekty jako ministerstva financí často řídí úroková rizika, jimž jsou jejich aktivity vystaveny, tak, že vůči sobě započítávají pohledávky a závazky a zajišťují pouze výsledné riziko v čisté výši. Mají zavedeny systémy, jejichž prostřednictvím shromažďují veškeré důležité informace o svých finančních aktivech a finančních závazcích i o budoucích příslibech, včetně úvěrových příslibů. Na základě těchto informací potom provádějí odhad předpokládaných budoucích peněžních toků a přiřazují je k obdobím, kdy se očekává jejich zaplacení nebo inkaso. Odhady peněžních toků systém provádí na základě smluvních podmínek stanovených pro finanční nástroje a na základě dalších faktorů, jako je např. odhadovaná výše předčasného splacení či naopak neplnění ze strany dlužníků. Pro účely řízení finančních rizik používají tyto subjekty často derivátové smlouvy, které v čisté výši kompenzují část nebo všechny nezajištěné peněžní toky, jež jsou úrokovému riziku vystaveny.

**Pokud účetní jednotka řídí úroková rizika netto způsobem, mohou její aktivity splňovat podmínky pro zajišťovací účetnictví v souladu s IPSAS 29?**

Ano. Aby však derivátový nástroj, který zajišťuje pro účely řízení rizik čistou pozici, splňoval podmínky pro zajišťovací účetnictví, musí z účetního hlediska zajišťovat hrubou pozici aktiv, závazků a předpokládaných peněžních přítoků nebo odtoků, jejichž vzájemným zápočtem čisté riziko vzniká (odstavce 94, AG141 a AG154 IPSAS 29). Čistá pozice nemůže v souladu s IPSAS 29 plnit funkci zajištěné položky, protože u ní není možné přiřadit přínosy a újmy vyplývající ze zajištění ke konkrétní zajištěné položce, a tudíž ani objektivně stanovit období, v němž se související přínosy a újmy mají uznat do přebytku nebo schodku.

Pokud je cílem zajišťovací transakce kompenzovat určitý konkrétní objem nezajištěného úrokového rizika, které v konečném důsledku ovlivní přebytek nebo schodek účetní jednotky (odstavec 98 IPSAS 29), a pokud účetní jednotka vymezuje

a dokumentuje úrokové riziko v hrubé výši, je obvykle možné zajištění čistého úrokového rizika definovat a zdokumentovat tak, aby splňovalo kritéria pro zajišťovací účetnictví stanovená odstavcem AG153 IPSAS 29. Aby byly splněny podmínky pro zajišťovací účetnictví, musí také informační systém poskytovat dostatek informací o výši a časovém rozvržení peněžních toků a o účinnosti aktivit účetní jednotky zaměřujících se na řízení rizik.

Hlavními faktory, které musí účetní jednotka řídicí úrokové rizika v čisté výši posoudit v souvislosti se zajišťovacím účetnictvím, se podrobněji zabývá otázka F.6.2.

### F.6.2 Hlavní faktory posuzované účetní jednotkou, která řídí úrokové riziko v čisté výši, v souvislosti se zajišťovacím účetnictvím

**Pokud účetní jednotka řídí úrokové riziko v čisté výši, jaké jsou hlavní faktory, jimiž se musí při definování a zdokumentování aktivit zaměřených na řízení úrokového rizika zabývat, aby tyto aktivity splňovaly podmínky pro zajišťovací účetnictví?**

Tyto hlavní faktory jsou shrnuty níže v bodech (a)–(l). Body (a) a (b) se zabývají vymezením derivátů používaných pro účely řízení úrokových rizik jako zajištění reálné hodnoty nebo jako zajištění peněžních toků. Jak je uvedeno níže, kritéria pro zajišťovací účetnictví a související účetní důsledky jsou jiné pro zajištění reálné hodnoty a jiné pro zajištění peněžních toků. Vzhledem k tomu, že kritéria pro zajišťovací účetnictví snáze splní derivát používaný pro řízení úrokového rizika, který je vymezen jako zajištění peněžních toků, body (c) až (l) rozpracovávají některé aspekty zajišťovacího účetnictví (zajištění peněžních toků). Body (c) až (f) se zabývají uplatňováním kritérií pro zajišťovací účetnictví (zajištění peněžních toků), tak jak je definuje IPSAS 29, body (g) až (h) popisují požadovaný způsob účtování, a body (i) až (l) rozpracovávají další specifické problémy zajišťovacího účetnictví (zajištění peněžních toků).

**Problém (a) – Může být v souladu s IPSAS 29 derivát, který se používá pro zajištění čistého úrokového rizika, vymezen jako zajišťovací nástroj zajišťující reálnou hodnotu nebo jako zajišťovací nástroj zajišťující peněžní toky v hrubé výši?**

V souladu s IPSAS 29 je možné obojí. Účetní jednotka může vymežit derivát používaný pro účely řízení úrokových rizik buď jako zajištění reálné hodnoty aktiv nebo závazků, nebo jako zajištění peněžních toků plynoucích z očekávaných transakcí, jako je např. předpokládané reinvestování peněžních přítoků či předpokládané refinancování nebo prolongace finančního závazku, a důsledky úpravy úrokových měr u aktiv a závazků pro peněžní toky.

Z ekonomického hlediska nehraje roli, zda se derivátový nástroj považuje za zajištění reálné hodnoty či peněžních toků, jeho vliv na snížení čistého rizika je v obou případech stejný. Např. úrokový swap, který je založen na přítocích s pevnou úrokovou mírou a odtocích s proměnlivou úrokovou mírou, je možné považovat za zajištění peněžních toků plynoucích z aktiva s proměnlivou úrokovou mírou nebo



za zajištění reálné hodnoty závazku s pevnou úrokovou mírou. V obou případech reálná hodnota nebo peněžní toky úrokového swapu kompenzují riziko změn úrokové míry. Avšak jak je blíže popsáno v bodě (b), způsob účtování se u derivátu, který plní funkci zajištění reálné hodnoty, liší od derivátu plnícího funkci zajištění peněžních toků.

Příklad: Ministerstvo financí má tato aktiva a závazky se splatností 2 roky:

	Proměnlivý úrok MJ	Fixní úrok MJ
Aktiva	60	100
Závazky	-100	-60
Netto	-40	40

Aby ministerstvo zajistilo riziko v čisté výši, uzavře swap na dobu dvou let ve jmenovité hodnotě 40 MJ, na jehož základě obdrží úrok proměnlivou úrokovou mírou a zaplatí úrok pevnou úrokovou mírou. Jak je uvedeno výše, tento nástroj je možné považovat za zajištění reálné hodnoty aktiva s pevnou úrokovou mírou v hodnotě 40 MJ nebo za zajištění peněžních toků plynoucích ze závazku s proměnlivou úrokovou mírou v hodnotě 40 MJ.

**Problém (b) – Které jsou hlavní faktory rozhodující o tom, zda derivát, který se používá pro zajištění čistého úrokového rizika, bude vymezen jako zajišťovací nástroj zajišťující reálnou hodnotu, nebo jako zajišťovací nástroj zajišťující peněžní toky v hrubé výši?**

Účetní jednotka musí především posoudit účinnost zajištění v případě, že bude existovat riziko předčasného splacení, a také to, zda informační systémy dokážou přiřazovat změny reálné hodnoty nebo peněžních toků zajišťovacích nástrojů změnám reálné hodnoty nebo peněžních toků zajišťovaných položek.

Vymezení toho, zda derivát plní funkci zajištění reálné hodnoty nebo peněžních toků, je důležité pro účetní účely, protože v obou těchto kategoriích jsou rozdílná kvalifikační kritéria i způsob uznávání přínosů a újem plynoucích ze zajištění. Obvykle je snazší prokázat vysokou účinnost zajištění peněžních toků než zajištění reálné hodnoty.

#### *Důsledky předčasného splacení*

Riziko, že dlužník splatí svůj závazek předčasně, které je obsaženo v řadě finančních nástrojů, ovlivňuje reálnou hodnotu finančního nástroje i dobu, kdy se uskuteční související peněžní toky, a má také dopad na test účinnosti, prováděný u zajištění reálné hodnoty, i na test vysoké pravděpodobnosti, prováděný u zajištění peněžních toků.

Pokud u zajištěného nástroje hrozí riziko předčasného splacení, je obvykle obtížnější prokázat účinnost u zajištění reálné hodnoty než u zajištění peněžních toků. Aby zajištění reálné hodnoty splňovalo podmínky pro zajišťovací účetnictví, musí být u změn reálné hodnoty derivátového zajišťovacího nástroje předpoklad, že tyto změny

budou velice účinně kompenzovat změny reálné hodnoty zajištěné položky (odstavec 98(b) IPSAS 29). Podmínku tohoto testu je někdy obtížné splnit, např. pokud je derivátový zajišťovací nástroj forwardovou smlouvou s pevnou dobou splatnosti a dlužník může splácet zajištěná finanční aktiva formou předčasných splátek. Také u portfolia aktiv s pevnou úrokovou mírou, která dlužník může splácet formou předčasných splátek, není možné tvrdit, že změny reálné hodnoty jednotlivých položek portfolia budou přibližně odpovídat celkovým změnám reálné hodnoty vztahující se k zajištěnému riziku portfolia. I v těch případech, kdy zajištěné riziko odpovídá základní úrokové míře, je obvykle nutné rozdělit portfolio aktiv na skupiny podle doby splatnosti, kupónu, typu úvěru apod., aby bylo možné tvrdit, že změny reálné hodnoty u jednotlivých položek portfolia budou odpovídat změnám reálné hodnoty portfolia jako celku.

Z ekonomického hlediska je možné forwardový derivátový nástroj používat pro zajištění aktiv, která mohou být předčasně splácena, účinný nicméně bude pouze u menších pohybů úrokových měr. Pro dané ekonomické prostředí s určitými úrokovými mírami je možné provést poměrně spolehlivý odhad předčasných splátek a podle případných změn v úrokových sazbách pak lze upravit i derivátové pozice. Pokud účetní jednotka v souladu se svou strategií řízení rizik částku zajišťovacího nástroje pravidelně upravuje tak, aby odrážela změny zajištěné pozice, pak musí očekávanou vysokou účinnost zajištění prokázat pouze do příští úpravy zajišťovacího nástroje. Avšak pro účetní účely musí odhad účinnosti zajištění pro toto období vycházet ze stávajícího rizika, jemuž je reálná hodnota vystavena, a z pravděpodobnosti pohybů úrokových měr a nezohledňovat budoucí úpravy derivátových pozic. Navíc riziko, jemuž je reálná hodnota vystavena v souvislosti s předčasným splácením, lze obvykle zajistit opcí.

Aby zajištění peněžních toků splňovalo podmínky pro zajišťovací účetnictví, musí být očekávané peněžní toky, včetně reinvestovaných peněžních přítoků a refinancovaných peněžních odtoků, vysoce pravděpodobné (odstavec 98(c) IPSAS 29) a u zajištění musí platit předpoklad, že bude při kompenzaci změn peněžních toků plynoucích ze zajištěné položky a zajišťovacího nástroje vysoce účinné (odstavec 98(b) IPSAS 29). Předčasné splátky ovlivňují dobu, kdy se peněžní toky uskuteční, a tudíž i pravděpodobnost, že k očekávané transakci dojde. Pokud je zajištění použito pro účely řízení rizik v čisté výši, účetní jednotka může mít dostatečný objem vysoce pravděpodobných peněžních toků v hrubé výši, které ji opravňují použít pro účetní účely očekávanou transakci související s určitou částí hrubých peněžních toků jako zajištěnou položku. V tomto případě je možné zvolit objem hrubých peněžních toků použitých jako zajištěná položka tak, aby byl roven výši čistých peněžních toků zajištěných pro účely řízení rizik.

*Informační systémy*

Způsob účtování je u zajištění reálné hodnoty a u zajištění peněžních toků rozdílný. Existující informační systémy se obvykle lépe hodí pro řízení a monitorování zajištění peněžních toků než pro zajištění reálné hodnoty.

V souladu se zásadami zajišťovacího účetnictví (zajištění reálné hodnoty) se aktiva a závazky používané jako zajištěné položky přeceňují tak, aby odrážely změny reálné hodnoty, k nimž došlo v průběhu zajištěného období v souvislosti se zajištěným rizikem. Tyto změny se promítají do účetní hodnoty zajištěné položky a u uročených aktiv a závazků mohou ovlivnit i výši efektivního výnosu zajištěné položky (odstavec 99 IPSAS 29). Změny reálné hodnoty jsou přiřazovány k zajištěným aktivům a závazkům, aby bylo možné přepočítat jejich efektivní výnos, stanovit výši odpisů změn reálné hodnoty do přebytku nebo schodku a určit částku, která se uzná do přebytku nebo schodku při prodeji aktiva nebo zániku závazku (odstavce 99 a 103 IPSAS 29). Aby byly splněny požadavky na zajišťovací účetnictví (zajištění reálné hodnoty), je obvykle nutné zavést systém pro sledování změn reálné hodnoty souvisejících se zajištěným rizikem, přiřadit tyto změny reálné hodnoty jednotlivým zajištěným položkám, přepočítat efektivní výnos u zajištěných položek a změny po dobu trvání zajištěné položky odepisovat do přebytku nebo schodku.

V souladu se zásadami zajišťovacího účetnictví (zajištění peněžních toků) jsou peněžní toky související s očekávanou transakcí, která je definována jako zajištěná položka, ovlivněny změnami úrokových měr. Úprava odrážející změnu reálné hodnoty zajišťovacího derivátového nástroje se prvotně uzná do čistých aktiv/jmění (odstavec 105 IPSAS 29). V souladu se zásadami zajišťovacího účetnictví (zajištění peněžních toků) je nutné určit, kdy se kumulované přínosy a újmy z titulu změn reálné hodnoty zajišťovacího nástroje, uznané v čistých aktivech/jmění, převedou do přebytku nebo schodku (odstavce 111 a 112 IPSAS 29). U zajištění peněžních toků není nutné zavádět samostatný systém, který toto přeúčtování určí, protože systém používaný pro stanovení čistého rizika slouží také jako základ pro určení doby, kdy dojde ke změnám v čistých peněžních tocích souvisejících s derivátem a jejich uznání do přebytku nebo schodku.

Pokud zajištění souvisí s rizikem změn peněžních toků, je možné dobu uznání do přebytku nebo schodku předem stanovit. Očekávané transakce, které jsou předmětem zajištění, je možné spojit s určitou výší jistiny v určitých budoucích obdobích, která se skládá z aktiv s proměnlivou úrokovou mírou a reinvestovaných peněžních přítoků a ze závazků s proměnlivou úrokovou mírou a refinancovaných peněžních odtoků, přičemž každá z těchto položek vystavuje peněžní toky riziku změn v úrokové sazbě. Určité částky jistiny v určitých budoucích obdobích se rovnají jmenovité hodnotě derivátových zajišťovacích nástrojů a jsou zajištěny pouze po období do fixace úrokových měr nebo splatnosti derivátových zajišťovacích nástrojů, tak aby změny peněžních toků vyplývající ze změn úrokových měr byly spárovány s derivátovými zajišťovacími nástroji. Podle odstavce 111 IPSAS 29 se částky, které byly uznány v čistých aktivech/jmění, převedou do přebytku nebo schodku ve stejném období nebo obdobích, během nichž zajištěná položka ovlivní přebytek nebo schodek.

**Problém (c) – Jak má vypadat dokumentace požadovaná v odstavci 98(a) IPSAS 29 u zajišťovacího vztahu používaného jako zajištění peněžních toků proti změnám, které jsou důsledkem změn v úrokových sazbách?**

Dokumentace pokrývá následující oblasti:

**Zajišťovací vztah** – Součástí dokumentace k zajišťovacímu vztahu je splátkový kalendář peněžních toků, který se při řízení rizik používá k identifikaci rizika nespárovaných peněžních toků v čisté výši.

**Cíle v oblasti řízení rizik a strategie při realizaci zajištění** – Součástí dokumentace týkající se cílů účetní jednotky v oblasti řízení rizik a jeho strategie při realizaci zajištění je popis cílů, jichž chce účetní jednotka při řízení rizik dosáhnout, a popis strategie zajišťování proti úrokovému riziku.

**Typ zajištění** – Zajištění je vymezeno jako zajištění peněžních toků.

**Zajištěná položka** – Zajištěná položka je definována jako skupina očekávaných transakcí (úrokových peněžních toků), u nichž je vysoká pravděpodobnost, že se uskuteční v určitých budoucích obdobích, např. s rozvržením do jednotlivých měsíců. Zajištěnou položkou mohou být úrokové peněžní toky plynoucí z reinvestování peněžních přítoků, včetně toků plynoucích z nově stanovených úrokových měr u aktiv, nebo z refinancování peněžních odtoků, včetně toků plynoucích z nově stanovených úrokových měr u závazků či prolongace finančních závazků. Jak je blíže vysvětleno v bodě (e), očekávané transakce splňují pravděpodobnostní test v případě, že existuje dostatečný objem vysoce pravděpodobných peněžních toků v určitých budoucích obdobích, které zahrnují částky definované jako zajištění v hrubé výši.

**Zajištěné riziko** – Zajištěné riziko je definováno jako část rizika, jemuž jsou vystaveny peněžní toky v souvislosti se změnami konkrétní tržní úrokové míry, často bezrizikové úrokové míry nebo mezibankovní úrokové míry, která je společná všem položkám ve skupině. Aby byl při vytvoření zajišťovacího vztahu i následně splněn test účinnosti zajištění, zajištěná část úrokového rizika může být definována tak, že je založena na stejné výnosové křivce jako derivátový zajišťovací nástroj.

**Zajišťovací nástroj** – Každý derivátový zajišťovací nástroj je definován jako zajištění konkrétních částek během konkrétních budoucích období. Tyto částky souvisí s očekávanými transakcemi, k nimž dojde v obdobích, která jsou předmětem zajištění.

**Metoda posuzování účinnosti zajištění** – Test účinnosti je definován jako porovnání změn objemu peněžních toků plynoucích z derivátů přiřazených k příslušným obdobím, během nichž tyto deriváty plní funkci zajištění, se změnami v objemu peněžních toků plynoucích z očekávaných transakcí, které jsou předmětem zajištění. Vyčíslení změn objemu peněžních toků vychází z výnosových křivek derivátů a zajištěných položek.

**Problém (d) – Jak účetní jednotka zajistí u zajišťovacího vztahu používaného jako zajištění peněžních toků splnění požadavku na vysokou účinnost zajištění při kompenzaci změn peněžních toků, definovaný v odstavci 98(b) IPSAS 29?**

Účetní jednotka může doložit předpokládanou vysokou účinnost zajištění analýzou, jíž prokáže, že v minulosti byla a do budoucna se předpokládá vysoká korelace mezi úrokovým rizikem, které je předmětem zajištění, a úrokovým rizikem u zajišťovacího nástroje. Předpokládanou účinnost zajištění je dále možné doložit dokumentací k zajišťovacímu poměru použitému při uzavírání derivátových smluv.

**Problém (e): Jak účetní jednotka splní u zajišťovacího vztahu používaného jako zajištění peněžních toků požadavek na vysokou pravděpodobnost očekávaných transakcí, definovaný v odstavci 98(c) IPSAS 29?**

Účetní jednotka může doložit vysokou pravděpodobnost očekávaných transakcí zpracováním splátkového kalendáře, jímž prokáže, že existuje dostatečný celkový objem očekávaných hrubých peněžních toků, včetně toků plynoucích z nově stanovených úrokových měr u aktiv nebo závazků, který opravňuje účetní jednotku předpokládat, že očekávané transakce, které jsou předmětem zajištění, se uskuteční. Tento splátkový kalendář by se dále opíral o deklarovaný záměr vedení reinvestovat peněžní přítoky a refinancovat peněžní odtoky a o dosavadní praxi účetní jednotky v této oblasti.

Účetní jednotka např. může očekávat, že bude mít během určitého období v blízké budoucnosti celkové hrubé peněžní přítoky v hodnotě 100 MJ a celkové hrubé peněžní odtoky v hodnotě 90 MJ. Očekávané hrubé peněžní přítoky v hodnotě 10 MJ, které hodlá reinvestovat, bude chtít zajistit, tj. použít je jako zajištěnou položku. Pokud je z celkového objemu peněžních přítoků smluvně zajištěno více než 10 MJ a pokud tyto peněžní toky mají nízké úvěrové riziko, účetní jednotka může spolehlivě doložit, že hrubé peněžní přítoky v hodnotě 10 MJ se s velkou pravděpodobností uskuteční, a že tedy může očekávané peněžní přítoky použít jako zajištěnou položku. Vysokou pravděpodobnost, že se očekávaná transakce uskuteční, lze prokázat také v jiných případech.

**Problém (f) – Jak účetní jednotka u zajišťovacího vztahu používaného jako zajištění peněžních toků posuzuje a kvantifikuje účinnost zajištění podle odstavců 98(d) a 98(e) IPSAS 29?**

Účinnost zajištění účetní jednotka posuzuje minimálně při zpracování ročních nebo mezitímních účetních výkazů, může ji však posuzovat i častěji, např. ke konci každého měsíce nebo jiného období relevantního pro její výkaznictví. Účinnost zajištění se také přehodnocuje, pokud došlo ke změně derivátových pozic používaných jako zajišťovací nástroje nebo k ukončení zajišťovacích vztahů, aby byly správně uznány změny reálné hodnoty aktiv a závazků do přebytku nebo schodku a změny reálné hodnoty derivátových nástrojů používaných jako zajištění peněžních toků.

Změny v peněžních tocích derivátových nástrojů se kvantifikují a alokují na příslušná období, v nichž byl derivát použit jako zajišťovací nástroj, a porovnávají se s kalkulací

změn peněžních toků plynoucích z očekávaných transakcí. Tyto kalkulace vycházejí z výnosových křivek pro zajištěné položky a derivátové zajišťovací nástroje a úrokových měr příslušných období, jež jsou předmětem zajištění.

Výpočty používané pro posuzování účinnosti zajištění je možné použít také jako základ pro určení období, v němž se přínosy a újmy ze zajištění, prvotně uznané v čistých aktivech/jmění, uznají do přebytku nebo schodku.

### **Problém (g) – Jak účetní jednotka účtuje o zajišťovacím vztahu používaném jako zajištění peněžních toků?**

O zajišťovacím vztahu používaném jako zajištění peněžních toků účetní jednotka účtuje v souladu s ustanoveními odstavců 106 až 111 IPSAS 29 takto:

- (a) část přínosů a újem ze zajišťovacího derivátového nástroje, která souvisí s účinným zajištěním, se při každém posouzení jeho efektivity uzná do čistých aktiv/jmění,
- (b) neúčinná část přínosů a újem plynoucích ze zajišťovacího derivátového nástroje se uzná do přebytku nebo schodku.

Podle odstavce 111 IPSAS 29 se částky, které byly uznány do čistých aktiv/jmění, uznají do přebytku nebo schodku ve stejném období nebo obdobích, během nichž zajištěná položka ovlivňuje přebytek nebo schodek. Z toho plyne, že jakmile se očekávané transakce uskuteční, částky, které byly původně uznány v čistých aktivech/jmění, se převedou do přebytku nebo schodku. Např. pokud je úrokový swap použit jako zajišťovací nástroj série očekávaných peněžních toků, změny peněžních toků souvisejících s tímto swapem se vyjmou z čistých aktiv/jmění a uznají do přebytku nebo schodku v obdobích, kdy dojde k vzájemné kompenzaci očekávaných peněžních toků a peněžních toků plynoucích ze swapu.

### **Problém (h) – Jak účetní jednotka u zajišťovacího vztahu používaného jako zajištění peněžních toků účtuje o čistých kumulovaných přínosech nebo újmách, původně uznaných v čistých aktivech/jmění, pokud dojde k předčasnému ukončení zajišťovacího nástroje, kritéria pro zajišťovací účetnictví nejsou nadále plněna nebo se již nepředpokládá, že se očekávané transakce, které jsou předmětem zajištění, uskuteční?**

Pokud dojde k předčasnému ukončení zajišťovacího nástroje nebo pokud zajištění již nesplňuje kritéria pro zajišťovací účetnictví, např. pokud očekávané transakce již nejsou vysoce pravděpodobné, zůstanou čisté kumulované přínosy nebo újmy v čistých aktivech/jmění až do doby, kdy se očekávaná transakce uskuteční (odstavce 112(a) a 112(b) IPSAS 29). Pokud se již nepředpokládá, že se očekávaná transakce uskuteční, uznají se čisté kumulované přínosy nebo újmy do přebytku nebo schodku (odstavec 112(c) IPSAS 29).

**Problém (i) – V odstavci 84 IPSAS 29 se říká, že zajišťovací vztah nemůže trvat jen část období, po které existuje zajišťovací nástroj. Pokud je zajišťovací vztah vymezen jako zajištění peněžních toků a toto zajištění přestane být vysoce účinné, znamená to, že ustanovení odstavce 84 IPSAS 29 brání účetní jednotce v tom, aby zajišťovací nástroj znovu použila?**

Ne. Z ustanovení odstavce 84 IPSAS 29 vyplývá, že derivátový nástroj nelze použít jako zajištění pouze po část období, které zbývá do jeho splatnosti. Tento odstavec nehovoří o původní splatnosti derivátového nástroje. Pokud zajištění přestane být účinné, neúčinná část přínosů nebo újem plynoucích z derivátového nástroje se uzná okamžitě do přebytku nebo schodku (odstavec 106(b) IPSAS 29) a účetní jednotka přestane o tomto zajišťovacím vztahu účtovat (odstavec 112 IPSAS 29). Zajišťovací nástroj však může v budoucnu opět použít pro nový zajišťovací vztah, za předpokladu, že tento vztah bude splňovat příslušné podmínky, a zajišťovací vztah musí být vymezen po celou dobu zbývající do splatnosti derivátového nástroje.

**Problém (j) – Pokud se derivát u zajištění peněžních toků používá pro zajištění čistého úrokového rizika a je vymezen jako zajišťovací nástroj zajišťující hrubé peněžní toky nebo jejich část, povede realizace zajištěné očekávané transakce ke vzniku aktiva nebo závazku, přičemž část souvisejících přínosů nebo újem, které byly uznány do čistých aktiv/jmění, tam zůstanou?**

Ne. V zajišťovacím vztahu popsaném v bodě (c) je zajištěnou položkou skupina očekávaných transakcí, z nichž v určitých budoucích obdobích poplynou úrokové peněžní toky. Zajištěné očekávané transakce nemají za následek uznání aktiv ani závazků a dopady změn úrokových měr, které jsou předmětem zajištění, se uznávají do přebytku nebo schodku za období, v němž se očekávané transakce uskuteční. Pro popisované typy zajištění to sice není relevantní, ale pokud by byl derivát použit pro zajištění očekávaného nákupu finančního aktiva nebo emise závazku, související přínosy nebo újmy, které byly uznány do čistých aktiv/jmění, by byly převedeny do přebytku nebo schodku ve stejném období nebo obdobích, v nichž zajištěná očekávaná transakce ovlivní přebytek nebo schodek (např. v období, kdy bude uznán úrokový náklad). Pokud však účetní jednotka očekává, že celá čistá újma uznaná do čistých aktiv nebude v jednom nebo více budoucích obdobích kompenzována, převede částku, u níž se kompenzace neočekává, okamžitě do přebytku nebo schodku.

**Problém (k) – Z odpovědi v bodě (c) výše vyplývá, že zajištěná položka představuje část peněžních toků, které jsou vystaveny riziku. Je v souladu s IPSAS 29 možné část peněžních toků, které jsou vystaveny riziku, vymezit jako zajištěnou položku?**

Ano. IPSAS 29 nijak speciálně neupravuje zajištění části peněžních toků u očekávané transakce. V odstavci 90 IPSAS 29 se nicméně říká, že pokud je možné kvantifikovat účinnost zajištění, finanční aktivum nebo závazek může být zajištěnou položkou pro účely zajištění rizik souvisejících pouze s částí peněžních toků nebo reálné hodnoty. Pokud je možné použít jako zajištěnou položku část peněžních toků plynoucích z nově stanovených úrokových měr u aktiv nebo závazků, znamená to, že lze zajistit také část

peněžních toků plynoucích z očekávaného reinvestování peněžních přítoků nebo refinancování či prolongace peněžních odtoků. Rozhodujícím kritériem pro vymezení zajištěné položky představující část peněžních toků je to, zda je možné kvantifikovat účinnost zajištění. To je v souladu též s odstavce 92 IPSAS 29, který stanoví, že s výjimkou měnových rizik může být nefinanční aktivum nebo závazek zajištěnou položkou pouze jako celek, protože je obtížné oddělit a kvantifikovat příslušnou část peněžních toků nebo reálné hodnoty připadající na jiná než měnová rizika. Pokud je tedy možné kvantifikovat účinnost zajištění, lze část peněžních toků souvisejících s očekávanou transakcí, plynoucích např. z nově stanovených úrokových měr u aktiv či závazků s proměnlivou úrokovou mírou, použít jako zajištěnou položku.

**Problém (I) – V bodě (c) výše je zajištěná položka definována jako skupina očekávaných transakcí. Vzhledem k tomu, že tyto transakce se uskuteční za různých podmínek, tj. mají různé úvěrové riziko, splatnost a opční charakteristiky, jak účetní jednotka splní podmínky definované v odstavcích 87 a 93 IPSAS 29, v souladu s nimiž musí být zajištěná skupina vystavena obdobnému riziku?**

Podle odstavce 87 IPSAS 29 může být zajištěnou položkou skupina aktiv, závazků, závazných příslibů nebo očekávaných transakcí, která je vystavena obdobnému riziku. Odstavec 93 IPSAS 29 k tomu dále říká, že skupinu položek lze zajistit proti riziku v případě, že jsou splněny dvě podmínky: jednotlivé položky v portfoliu jsou vystaveny stejnému riziku, vůči němuž jsou vymezeny jako zajištěné položky, a změna reálné hodnoty, k níž v důsledku zajištěného rizika dojde u jednotlivých položek skupiny, bude přibližně v proporčním poměru k celkové změně reálné hodnoty z titulu zajišťovaného rizika celé skupiny.

Pokud je derivátový zajišťovací nástroj použit pro zajištění hrubého rizika, je zajištěnou položkou obvykle skupina očekávaných transakcí. U zajištění peněžních toků plynoucích ze skupiny očekávaných transakcí mohou být celková rizika související s těmito transakcemi a rizika související s novým stanovením úrokových měr u aktiv a závazků, podstatně odlišná. Riziko plynoucí z očekávaných transakcí se může lišit kvůli podmínkám, za nichž se tyto transakce uskuteční, v důsledku nichž mají tyto transakce různé úvěrové riziko, splatnost, opční a jiné charakteristiky. I když celkové riziko může být u jednotlivých položek v rámci skupiny rozdílné, je možné jako zajištěnou položku vymezit riziko, které potenciálně hrozí všem položkám skupiny.

Položky v portfoliu nemusí být nutně vystaveny stejnému celkovému riziku, ale musí sdílet to riziko, kvůli němuž jsou vymezeny jako zajištěná položka. Mezi rizika, jimž je obvykle vystaveno celé portfolio finančních nástrojů, patří riziko změn bezrizikové úrokové míry nebo jiné konkrétní úrokové míry, která má stejné úvěrové riziko jako nástroj s nejvyšší úvěrovou bonitou z celého portfolia (tj. nástroj s nejnižším úvěrovým rizikem). Pokud mají nástroje zařazené do stejného portfolia různé úvěrové riziko, je možné je zajistit jako skupinu vůči části rizika. Riziko, které sdílejí a které je předmětem zajištění, je riziko změn úrokové míry u nástroje s nejvyšší úvěrovou



bonitou z celého portfolia. To je zárukou, že změna reálné hodnoty jednotlivých položek skupiny plynoucí ze zajištěného rizika bude přibližně v proporcionálním poměru k celkové změně reálné hodnoty zajišťovaného rizika celé skupiny. Je pravděpodobné, že zajištění bude do určité míry neúčinné, pokud má zajišťovací nástroj horší úvěrovou bonitu než zajištěná položka s nejvyšší úvěrovou bonitou z celého portfolia, protože zajišťovací vztah je vymezen pro zajišťovací nástroj jako celek (odstavec 83 IPSAS 29). Např. pokud jsou v portfoliu obsažena aktiva s úvěrovým ratingem A, BB a B a aktuální tržní úroková sazba pro tato aktiva je LIBOR+20 procentních bodů, LIBOR+40 procentních bodů resp. LIBOR+60 procentních bodů, může účetní jednotka pro zajištění rizika souvisejícího s proměnlivou úrokovou mírou použít swap s přítoky stanovenými pevnou úrokovou mírou a odtoky stanovenými proměnlivou úrokovou mírou na základě sazby LIBOR. Pokud je předmětem zajištění sazba LIBOR, úrokové rozpětí nad LIBOR u zajištěné položky nebude součástí zajišťovacího vztahu a nezohlední se při posuzování účinnosti zajištění.

### F.6.3 Praktický příklad ilustrující metodiku popsanou v otázce F.6.2

**Smyslem tohoto příkladu je ilustrovat aplikaci metodiky zajišťovacího účetnictví popsané v otázce F.6.2, především způsob vytváření, sledování a upravování zajištěných pozic tak, aby účetní jednotka, která řídí úrokové riziko centrálně, splnila podmínky pro zajišťovací účetnictví. Tento příklad popisuje metodiku, která umožňuje aplikovat zajišťovací účetnictví a která využívá již existující systémy řízení rizik tak, aby bylo možné vyhnout se zbytečným změnám v těchto systémech a zbytečnému vedení účetní evidence.**

Popisovaná metodika se zabývá pouze jedním z celé řady procesů řízení rizik, které je možné využívat a které splňují podmínky pro zajišťovací účetnictví. Skutečnost, že se zde věnujeme právě tomuto příkladu, neznamená, že není možné použít jiné postupy. Tento příklad je možné aplikovat i v jiných situacích (mimo jiné pro zajištění peněžních toků), např. pro zajištění refinancování obchodních cenných papírů.

#### *Identifikace, posouzení a snížení rizika, jemuž jsou vystaveny peněžní toky*

Následující příklad popisuje řízení rizik v případě takových subjektů, jako je ministerstvo financí, které centrálně řídí úrokové riziko na základě analýzy celkových očekávaných peněžních toků v určité měně. Analýza peněžních toků je základem pro posouzení úrokového rizika účetní jednotky, uzavření zajišťovacích transakcí, posouzení efektivnosti činností zaměřujících se na řízení rizik a pro splnění podmínek pro zajišťovací účetnictví.

Následující příklad vychází z předpokladu, že účetní jednotka, měla na počátku období X0 níže uvedené očekávané čisté peněžní toky a otevřené zajištěné pozice v určité měně, které vznikly z úrokových swapů. V tabulce vykázané peněžní toky by se měly uskutečnit na konci jednotlivých období, a proto z nich pro účetní jednotku vyplývá úrokové riziko související s tím, že budoucí peněžní přítoky by mohly být

reinvestovány, resp. budou nově fixovány jejich úrokové míry a budoucí peněžní odtoky by mohly být refinancovány, resp. budou nově fixovány jejich úrokové míry. Zvolený příklad předpokládá, že účetní jednotka má zavedený systém řízení úrokových rizik. V tabulce I jsou uvedeny očekávané peněžní toky a zajištěné pozice na počátku období X0, které představují výchozí bod analýzy a slouží jako základ pro ocenění, které bude provedeno na počátku období X1.

<b>Tabulka I Konec účetního období: Očekávané peněžní toky a zajištěné pozice</b>							
<i>Čtvrtletí</i> <i>(jednotky)</i>	<i>X0</i> <i>MJ</i>	<i>X1</i> <i>MJ</i>	<i>X2</i> <i>MJ</i>	<i>X3</i> <i>MJ</i>	<i>X4</i> <i>MJ</i>	<i>X5</i> <i>MJ</i>	<i>n</i> <i>MJ</i>
Očekávané čisté peněžní toky		1 100	1 500	1 200	1 400	1 500	x xxx
<i>Otevřené úrokové swapy:</i>							
Přítoky s pevnou a odtoky s proměnlivou úrokovou mírou (jmenovitá hodnota)	2 000	2 000	2 000	1 200	1 200	1 200	x xxx
Odtoky s pevnou a přítoky s proměnlivou úrokovou mírou (jmenovitá hodnota)	-1 000	-1 000	-1 000	-500	-500	-500	x xxx
Nezajištěné čisté peněžní toky po započtení otevřených swapů		100	500	500	700	800	x,xxx

Tabulka znázorňuje pět čtvrtletí, nicméně skutečná analýza by se prováděla po řadu let, což představuje v tabulce sloupec „...n“. Účetní jednotka, která řídí své úrokové riziko centrálně, pravidelně přehodnocuje objem nezajištěných peněžních toků, přičemž frekvence hodnocení závisí na pravidlech řízení rizik, jimiž se daná účetní jednotka řídí.

V popisovaném příkladu přehodnocuje účetní jednotka objem nezajištěných peněžních toků na konci období X0. Prvním krokem v tomto procesu je stanovení čistého objemu nezajištěných peněžních toků plynoucích z existujících úročených aktiv a úročených závazků, včetně krátkodobých revolvingových aktiv a závazků. Předpokládaný čistý objem nezajištěných peněžních toků je uveden v tabulce II. Běžnou technikou stanovení úrokového rizika pro účely řízení rizik je diferenční analýza citlivosti úrokové míry, která v různých časových intervalech ukazuje rozdíl mezi aktivy a závazky reagujícími na úrokovou míru. Tato analýza může být pro účely zajišťovacího účetnictví použita jako výchozí bod pro identifikaci objemu nezajištěných peněžních toků, které jsou vystaveny úrokovému riziku.

## FINANČNÍ NÁSTROJE: UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

<b>Tabulka II Riziko související s očekávanými čistými peněžními toky a fixací úrokových měř</b>							
<i>Čtvrtletí</i> <i>(jednotky)</i>	<i>Pozn.</i>	<i>X1</i> <i>MJ</i>	<i>X2</i> <i>MJ</i>	<i>X3</i> <i>MJ</i>	<i>X4</i> <i>MJ</i>	<i>X5</i> <i>MJ</i>	<i>n</i> <i>MJ</i>
<b>RIZIKO SOUVISEJÍCÍ S PENĚŽNÍMI PŘÍTOKY A FIXACÍ MĚŘ – u aktiv</b>							
<i>Platby jistiny a úroků:</i>							
Dlouhodobý s pevnou mírou	(1)	2 400	3 000	3 000	1 000	1 200	x xxx
Krátkodobý (revolvingový)	(1)(2)	1 575	1 579	1 582	1 586	1 591	x xxx
Proměnlivá míra – platby jistiny	(1)	2 000	1 000	–	500	500	x xxx
Proměnlivá míra – odhadnutý úrok	(2)	125	110	105	114	118	x xxx
<i>Celkové očekávané peněžní přítoky</i>		<i>6 100</i>	<i>5 689</i>	<i>4 687</i>	<i>3 200</i>	<i>3 409</i>	<i>x xxx</i>
Zůstatek aktiva s proměnlivou mírou	(3)	8 000	7 000	7 000	6 500	6 000	x xxx
<b><i>Peněžní přítoky a fixace měř</i></b>	<b>(4)</b>	<b><i>14 100</i></b>	<b><i>12 689</i></b>	<b><i>11 687</i></b>	<b><i>9 700</i></b>	<b><i>9 409</i></b>	<b><i>x xxx</i></b>
<b>RIZIKO SOUVISEJÍCÍ S PENĚŽNÍMI ODTOKY A FIXACÍ MĚŘ – u závazků</b>							
<i>Platby jistiny a úroků:</i>							
Dlouhodobý s pevnou mírou	(1)	2 100	400	500	500	301	x xxx
Krátkodobý (revolvingový)	(1)(2)	735	737	738	740	742	x xxx
Proměnlivá míra – platby jistiny	(1)	–	–	2 000	–	1 000	x xxx
Proměnlivá míra – odhadnutý úrok	(2)	100	110	120	98	109	x xxx
<i>Celkové očekávané peněžní odtoky</i>		<i>2 935</i>	<i>1 247</i>	<i>3 358</i>	<i>1 338</i>	<i>2 152</i>	<i>x xxx</i>
Zůstatek závazku s proměnlivou mírou	(3)	8 000	8 000	6 000	6 000	5 000	x xxx
<b><i>Peněžní odtoky a fixace měř</i></b>	<b>(4)</b>	<b><i>10 935</i></b>	<b><i>9 247</i></b>	<b><i>9 358</i></b>	<b><i>7 338</i></b>	<b><i>7 152</i></b>	<b><i>x xxx</i></b>
<b><i>ČISTÉ RIZIKO</i></b>	<b>(5)</b>	<b><i>3 165</i></b>	<b><i>3 442</i></b>	<b><i>2 329</i></b>	<b><i>2 362</i></b>	<b><i>2 257</i></b>	<b><i>x xxx</i></b>

**Tabulka II Riziko související s očekávanými čistými peněžními toky a fixací úrokových měr**

1. Odhad peněžních toků se provádí na základě smluvních podmínek a předpokladů vycházejících z plánů vedení účetní jednotky a tržních faktorů. U krátkodobých aktiv a závazků se předpokládá, že budou v následujících obdobích obnoveny. Předpoklady týkající se předčasného splácení nebo naopak nesplácení závazků ze strany dlužníků či výběrů vkladů jsou založeny na tržních a historických údajích. Dále se předpokládá, že peněžní přítoky a odtoky z jistin a úroků budou na konci každého období reinvestovány, resp. refinancovány, a to s použitím aktuálních tržních úrokových měr, přičemž budou sdílet standardní úrokové riziko, jemuž jsou vystaveny.
2. Pro odhad úrokových plateb u finančních nástrojů s proměnlivou mírou a u očekávaných krátkodobých revolvingových aktiv a závazků se používají forwardové úrokové míry, které jsou uvedeny v tabulce VI. Veškeré očekávané peněžní toky jsou přiřazeny k určitým obdobím (3 měsíce, 6 měsíců, 9 měsíců a 12 měsíců), během nichž by se měly uskutečnit. Pro úplnost tabulka obsahuje i peněžní toky plynoucí z reinvestic, refinancování a fixace měr v hrubé výši, i když je možné reinvestovat pouze čistou částku. Účetní jednotka se případně může rozhodnout s očekávanými úrokovými toky pro účely řízení rizik nepočítat, protože tyto toky mohou být použity pro kompenzaci provozních nákladů a případné zbývající částky by byly z hlediska řízení rizik nevýznamné.
3. V každém období, v němž dojde k novému stanovení (fixaci) měr aktiv a závazků s proměnlivou úrokovou mírou, se odhad peněžních toků upraví o zůstatky těchto aktiv a závazků. Jistina těchto aktiv a závazků ve skutečnosti splácena není, takže z ní neplynou žádné peněžní toky. Avšak vzhledem k tomu, že se úrok počítá v každém období z částky jistiny aktuální tržní úrokovou mírou, je účetní jednotka vystavena v souvislosti s jistinou stejnému úrokovému riziku, jako kdyby jistina byla reinvestovanými či refinancovanými peněžními toky.
4. Celkové riziko související s peněžními toky a fixací úrokových měr identifikované v jednotlivých obdobích odpovídá přítokům z jistiny, které budou reinvestovány, resp. budou nově fixovány jejich úrokové míry, a odtokům z jistiny, které budou refinancovány, resp. budou nově fixovány jejich úrokové míry, a to s použitím tržních úrokových měr platných k datům, kdy se tyto předpokládané transakce uskuteční.
5. Čistá výše rizika souvisejícího s peněžními toky a fixací měr se rovná rozdílu mezi rizikem souvisejícím s peněžními přítoky a fixací jejich měr (riziko plynoucí z aktiv) a mezi rizikem souvisejícím s peněžními odtoky a fixací jejich měr (riziko plynoucí ze závazků). V našem příkladu hrozí účetní jednotce riziko poklesu úrokových měr, protože riziko plynoucí z aktiv je vyšší než riziko plynoucí ze závazků, a rozdíl (tj. čistá částka) bude reinvestován s použitím aktuální tržní míry, resp. bude u něho nově fixována úroková míra, a už ho není čím kompenzovat.

Je třeba poznamenat, že některé účetní jednotky považují část neúročených vkladů bez výpovědní lhůty za ekonomicky rovnocenné dlouhodobým dluhům. Avšak tyto vklady nepředstavují pro peněžní toky účetní jednotky úrokové riziko, a tudíž by byly z této analýzy pro účetní účely vyloučeny.

Tabulka II, Riziko související s očekávanými čistými peněžními toky a fixací měr, obsahuje pouze výchozí informace pro posouzení úrokového rizika a pro úpravu zajištěných pozic. Kompletní analýza zahrnuje otevřené zajištěné pozice a je uvedena v tabulce III, Analýza očekávaného čistého rizika a zajištěných pozic. Tato analýza srovnává čisté riziko související s předpokládanými peněžními toky za jednotlivá

období (uvedené v tabulce II) s existujícími zajištěnými pozicemi (získanými z tabulky I) a na jejím základě je možné posoudit, zda je nutné provést úpravy zajišťovacího vztahu.

<b>Tabulka III Analýza očekávaného čistého rizika a zajištěných pozic</b>						
<i>Čtvrtletní období (jednotky)</i>	<i>X1 MJ</i>	<i>X2 MJ</i>	<i>X3 MJ</i>	<i>X4 MJ</i>	<i>X5 MJ</i>	<i>...n MJ</i>
Čisté riziko související s peněžními toky a fixací měř (tabulka II)	3 165	3 442	2 329	2 362	2 257	x xxx
<b>Již existující otevřené swapy:</b>						
Přítoky s pevnou a odtoky s proměnlivou úrokovou mírou (jmenovitá hodnota)	2 000	2 000	1 200	1 200	1 200	x xxx
Odtoky s pevnou a přítoky s proměnlivou úrokovou mírou (jmenovitá hodnota)	(1 000)	(1 000)	(500)	(500)	(500)	x xxx
<i>Čisté riziko po již existujících swapech</i>	<i>2 165</i>	<i>2 442</i>	<i>1 629</i>	<i>1 662</i>	<i>1 557</i>	<i>x xxx</i>
<b>Transakce upravující otevřenou zajištěnou pozici:</b>						
Swap 1 s přítoky s pevnou a odtoky s proměnlivou úrokovou mírou (jmenovitá hodnota, na 10 let)	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	x xxx
Swap 2 s odtoky s pevnou a přítoky s proměnlivou úrokovou mírou (jmenovitá hodnota, na 3 roky)			(1 000)	(1 000)	(1 000)	x xxx
Swapy ...X						x xxx
<i>Nezajištěné riziko z peněžních toků a fixace měř</i>	<i>165</i>	<i>442</i>	<i>629</i>	<i>662</i>	<i>557</i>	<i>x xxx</i>

Nominál úrokových swapů, které jsou k datu analýzy otevřené, se zahrne do jednotlivých období, během nichž jsou úrokové swapy otevřené, aby se znázornil vliv otevřených úrokových swapů na identifikované nezajištěné peněžní toky. Nominál otevřených úrokových swapů se do jednotlivých období zahrnuje proto, že je základem pro výpočet úroku v jednotlivých obdobích, a složky otevřeného swapu s proměnlivou mírou se čtvrtletně fixují podle aktuální tržní úrokové míry. Z nominálu plyne úrokové riziko, které je částečně podobné jako u jistiny aktiv nebo závazků s proměnlivou úrokovou mírou.

V dalším kroku se ocení zbytkové riziko, které vyplývá z posouzení stávajících pozic, aby bylo možné stanovit rozsah nutných úprav zajištěných pozic. V dolní části tabulky III jsou uvedeny úrokové swapy na počátku období X1 používané pro další snížení nezajištěných peněžních toků na akceptovatelnou úroveň stanovenou zásadami řízení rizik.

Z tabulky vyplývá, že riziko peněžních toků není zcela zajištěno. Mnohé účetní jednotky neeliminuje rizika v plném rozsahu, ale pouze se je snaží omezit na určitou tolerovatelnou úroveň.

Pro řízení úrokových rizik, jimž jsou vystaveny čisté peněžní toky (viz tabulka II), je možné používat různé typy derivátových nástrojů. Pro účely našeho příkladu však předpokládáme, že pro všechny zajišťovací aktivity se používají pouze úrokové swapy. Dále se předpokládá, že v obdobích, kdy by měl být objem úrokových swapů snížen, se místo ukončení stávajících otevřených swapů zařadí do portfolia nové swapy s opačným výnosovým charakterem.

V tabulce III se swap 1 s přítoky s pevnou a odtoky s proměnlivou úrokovou mírou používá ke snížení nezajištěných peněžních toků v obdobích X1 a X2. Vzhledem k tomu, že se jedná o swap uzavřený na 10 let, bude snižovat objem nezajištěných peněžních toků i v dalších obdobích, která v tabulce nejsou uvedena. Avšak v období X3 až X5 dochází díky tomuto swapu k nadměrnému zajištění. Proto je později použit ještě swap 2 s počátkem v budoucnosti a s odtoky s pevnou a přítoky s proměnlivou úrokovou mírou, který sníží nominál otevřeného swapu s přítoky s pevnou a odtoky s proměnlivou úrokovou mírou v obdobích X3 až X5, čímž kompenzuje nadměrné zajištění.

V řadě případů není nutné provádět žádné úpravy otevřené zajištěné pozice, resp. stačí pouze jedna taková úprava, aby se objem nezajištěných peněžních toků snížil na akceptovatelnou úroveň. Pokud však zásady řízení rizik definují nízkou hranici tolerance vůči riziku, je nutné během posuzovaného období provádět celou řadu úprav zajištěných pozic, aby se zbývající riziko dále snížilo.

Úrokové swapy, které plně kompenzují jiné úrokové swapy, jež byly uzavřeny pro účely zajištění, se nemusí pro účely zajišťovacího účetnictví zahrnovat do zajišťovacího vztahu. Tyto pozice, které umožňují vzájemný zápočet, se mohou kombinovat, případně mohou plnit funkci zajišťovacího nástroje a pro účetní účely mohou být překlasifikovány ze zajištěného portfolia do portfolia nástrojů určených k obchodování. Tento postup omezuje rozsah, v němž hrubé swapy musí být nadále vedeny jako zajišťovací vztah pro účetní účely. V našem příkladu se předpokládá, že na počátku období X1 a během období X1 až X5 nominál swapu s odtoky s pevnou a přítoky s proměnlivou úrokovou mírou ve výši 500 MJ plně kompenzuje nominál swapu s přítoky s pevnou a odtoky s proměnlivou úrokovou mírou ve výši 500 MJ, a tudíž nadále neplní funkci zajišťovacích nástrojů a jsou převedeny do portfolia nástrojů určených k obchodování.

V tabulce IV jsou uvedeny zbývající hrubé pozice úrokových swapů z tabulky III, které vznikly po jejich vzájemném započtení.

<b>Tabulka IV Úrokové swapy používané jako zajištění</b>						
<i>Čtvrtletí</i> <i>(jednotky)</i>	<i>X1</i> <i>MJ</i>	<i>X2</i> <i>MJ</i>	<i>X3</i> <i>MJ</i>	<i>X4</i> <i>MJ</i>	<i>X5</i> <i>MJ</i>	<i>...n</i> <i>MJ</i>
Přítoky s pevnou a odtoky s proměnlivou úrokovou mírou (jmenovitá hodnota)	3 500	3 500	2 700	2 700	2 700	x xxx
Odtoky s pevnou a přítoky s proměnlivou úrokovou mírou (jmenovitá hodnota)	-500	-500	-1 000	-1 000	-1 000	x xxx
<i>Čistá otevřená swapová pozice</i>	<i>3 000</i>	<i>3 000</i>	<i>1 700</i>	<i>1 700</i>	<i>1 700</i>	<i>x xxx</i>

Pro účely tohoto příkladu se předpokládá, že swap 2, uzavřený na počátku období X1, kompenzuje pouze částečně jiný swap, o kterém se účtuje jako o zajištění, a tudíž swap 2 i nadále plní funkci zajišťovacího nástroje.

#### *Aspekty zajišťovacího účetnictví*

##### Příklad vytvoření zajišťovacího vztahu

Zatím jsme se v našem příkladu v souvislosti s identifikací rizik, která budou účetní jednotce hrozit v budoucnu, a jejich zajištěním prostřednictvím úrokových swapů soustředili především na ekonomické aspekty a na aspekty týkající se řízení rizik. Tyto aspekty jsou pro vytvoření zajišťovacího vztahu pro účetní účely rozhodující.

Příklady v IPSAS 29 popisují obvykle zajišťovací vztahy s jednou zajištěnou položkou a jedním zajišťovacím nástrojem. Zajištění peněžních toků plynoucích z celého portfolia účetní jednotkou, která řídí svá rizika centrálně, je v tomto standardu věnována jen malá pozornost. Tento příklad se proto zaměřuje na obecné zásady platné pro zajišťovací vztahy, jejichž cílem je zajistit určitou konkrétní složku rizika u portfolia, které je vystaveno mnohočetným rizikům plynoucím z řady transakcí či pozic.

Aby byly splněny podmínky pro zajišťovací účetnictví, musí být vztah jako zajištění vymezen. Způsob, jak je tento vztah vymezen, však současně ovlivňuje, do jaké míry bude zajištění pro účetní účely považováno za účinné a do jaké míry bude nutné modifikovat stávající systém používaný pro řízení rizik, aby zajišťovací aktivity spolehlivě sledoval. Účetní jednotka proto obvykle bude chtít vymezit zajišťovací vztah tak, aby co nejvíce omezila změny, jež budou ve stávajících systémech používaných pro řízení rizik nutné, a využívala informace, jež tyto systémy již generují. Při vymezení zajišťovacího vztahu může účetní jednotka zohlednit i to, jak velká neúčinnost se u jednotlivých variant zajišťovacího vztahu očekává z účetního hlediska.

Při vymezení zajišťovacího vztahu je nutné specifikovat řadu skutečností, které zde popisujeme na příkladu zajištění peněžních přítoků proti úrokovému riziku. Totéž však

platí i pro zajištění peněžních odtoků. Je zřejmé, že úrokovými swapy je zajištěna jen část hrubého rizika, jemuž jsou peněžní přítoky vystaveny. Tabulka V, Obecný zajišťovací vztah, popisuje použití části hrubého reinvestičního rizika identifikovaného v tabulce II jako položku zajištěnou úrokovými swapy.

<b>Tabulka V Obecný zajišťovací vztah</b>						
<i>Čtvrtletí (jednotky)</i>	<i>X1 MJ</i>	<i>X2 MJ</i>	<i>X3 MJ</i>	<i>X4 MJ</i>	<i>X5 MJ</i>	<i>...n MJ</i>
Riziko fixace měr u peněžních přítoků (tabulka II)	14 100	12 689	11 687	9 700	9 409	x xxx
Swapy s přítoky s pevnou a odtoky s proměnlivou úrokovou mírou (tabulka IV)	3 500	3 500	2 700	2 700	2 700	x xxx
<i>Podíl zajištěného rizika</i>	<i>24,8 %</i>	<i>27,6 %</i>	<i>23,1 %</i>	<i>27,8 %</i>	<i>28,7 %</i>	<i>xx,x %</i>

Podíl zajištěného rizika se stanoví jako poměr jmenovité hodnoty otevřených swapů s přítoky s pevnou a odtoky s proměnlivou úrokovou mírou a hrubého objemu peněžních toků vystavených riziku. Jak vyplývá z tabulky V, výše očekávaných reinvestovaných toků v jednotlivých obdobích je pro kompenzaci jmenovité hodnoty swapů s přítoky s pevnou a odtoky s proměnlivou úrokovou mírou více než dostatečná a je splněn i požadavek, aby očekávaná transakce byla vysoce pravděpodobná.

Už však není tak jasné, jak se úrokové swapy konkrétně vztahují k úrokovému riziku, vůči němuž jsou peněžní toky zajištěny, a do jaké míry jsou při snižování tohoto rizika účinné. Konkrétnější vazbu ukazuje následující tabulka VI, Konkrétní zajišťovací vztah. Tato tabulka přehledně prezentuje složitější popisnou charakteristiku zajišťovacího vztahu. Zaměřuje se na cíl zajištění, jímž je eliminovat kolísání objemu peněžních toků v důsledku budoucích změn úrokových měr a dosáhnout úrokové míry rovnající se pevné sazbě, která odpovídá platebním podmínkám a úrokovým sazbám, jež existovaly na počátku zajišťovacího vztahu.

Očekávaný úrok z reinvestování peněžních přítoků a z fixace měr u aktiv se stanoví jako násobek hrubého objemu peněžních toků vystavených riziku a forwardové míry za dané období. Např. pokud vynásobíme hrubý objem peněžních toků vystavený riziku ve výši 14 100 MJ forwardovou mírou za období 2 až 5, která činí 5,50 %, 6,00 %, 6,50 % a 7,25 %, dostaneme očekávaný úrok za tato čtvrtletí podle stávající struktury úrokových měr. Zajištěný očekávaný úrok se vypočítá tak, že očekávaný úrok za příslušné tříměsíční období vynásobíme podílem zajištěného rizika.



<b>Tabulka VI Konkrétní zajišťovací vztah</b>								
<i>Termínová struktura úrokových měr</i>								
<i>Čtvrtletí</i>		<i>X1</i>	<i>X2</i>	<i>X3</i>	<i>X4</i>	<i>X5</i>	<i>...n</i>	
Spotové míry		5.00 %	5.25 %	5.50 %	5.75 %	6.05 %	x.xx %	
Forwardové míry <sup>(a)</sup>		5.00 %	5.50 %	6.00 %	6.50 %	7.25 %	x.xx %	
<i>Peněžní toky vystavené riziku a očekávané úroky</i>								
Období fixace	Doba zbývající do očekávané transakce	Hrubý objem peněžních toků vystavených riziku					Očekávaný úrok	
			MJ	MJ	MJ	MJ	MJ	MJ
2	3 měsíce	14 100	→	<b>194</b>	212	229	256	
3	6 měsíců	12 689			<b>190</b>	206	230	xxx
4	9 měsíců	11 687				<b>190</b>	212	xxx
5	12 měsíců	9 700					<b>176</b>	xxx
6	15 měsíců	9 409						<b>xxx</b>
Podíl zajištěného rizika (tabulka V) v předchozím období				24,8 %	27,6 %	23,1 %	27,8 %	xx,x %
Zajištěný očekávaný úrok				48	52	44	49	xx
<small>(a) Forwardové úrokové míry uvedené v tabulce jsou vypočteny ze spotových úrokových měr a zaokrouhleny. Ve výpočtech byly použity nezaokrouhlené forwardové úrokové míry, zaokrouhleny byly až výsledky.</small>								

To, zda jsou hrubé peněžní toky vystavené riziku reinvestovány formou dlouhodobého úvěru s pevnou či proměnlivou mírou nebo formou revolvingového krátkodobého úvěru, nehraje roli. Riziko kolísání forwardové úrokové míry je stejné. Na příklad pokud by částka 14 100 MJ byla na počátku období 2 reinvestována s pevnou mírou na dobu šesti měsíců, činila by úroková míra 5,75 %. Očekávaný úrok vychází z forwardových úrokových měr pro období 2 (5,50 %) a 3 (6,00 %), což je rovnocenné kombinované sazbě 5,75 %  $(1,055 \times 1,060)^{0,5}$ , která se rovná spotové sazbě období 2 na následujících šest měsíců.

Funkci zajištěné položky však plní pouze očekávaný úrok z reinvestování peněžních přítoků či fixace měr u hrubého objemu peněžních toků vystavených riziku za první tříměsíční období po realizaci očekávané transakce. Tento úrok znázorňují stínovaná pole tabulky. Peněžní toky v dalších obdobích zajištěny nejsou. V našem příkladu je zajištěnou částí toků vystavených úrokovému riziku forwardová míra 5,50 % za období 2. Účetní jednotka může pro posouzení účinnosti zajištění a její průběžnou kalkulaci používat informace o zajištěných úrokových přítocích uvedené tabulce VI a porovnávat je s aktualizovanými odhady očekávaných úrokových přítoků (např. v tabulce, která bude vypadat obdobně jako tabulka II). Dokud budou očekávané úrokové přítoky vyšší než zajištěné úrokové přítoky, může účetní jednotka kalkulovat skutečnou účinnost zajištění porovnáním kumulované změny reálné hodnoty zajištěných peněžních přítoků s kumulovanou změnou reálné hodnoty zajišťovacího nástroje. Pokud však očekávané úrokové přítoky nejsou dostatečné,

zajištění bude neúčinné. Míra neúčinnosti se posoudí na základě porovnání kumulované změny reálné hodnoty očekávaných úrokových toků (které jsou menší než zajištěné peněžní toky) s kumulovanou změnou reálné hodnoty zajišťovacího nástroje.

#### *Popis vymezení zajišťovacího vztahu*

Jak je uvedeno výše, existuje celá řada skutečností, které je nutné při vytváření zajišťovacího vztahu určit a které popis zajištění sice komplikují, ale jsou nutné pro snížení jeho neúčinnosti z účetního hlediska, a které účetní jednotce umožní vyhnout se změnám v systémech a v účetnictví, jež nejsou nezbytné. Níže uvádíme detailní příklad popisu zajišťovacího vztahu, včetně těch aspektů, které z předchozích příkladů jasně nevyplývají.

#### **Příklad popisu zajišťovacího vztahu**

##### *Cíl zajištění*

Cílem zajišťovacího vztahu je eliminovat riziko, jemuž je účetní jednotka vystavena v důsledku kolísání úrokových měr během zajištěného období, tj. během trvání úrokového swapu, a zajistit si tak v tomto období v podstatě pevnou úrokovou míru rovnající se pevné úrokové míře u úrokového swapu.

##### *Typ zajištění*

Zajištění peněžních toků.

##### *Zajišťovací nástroj*

Funkci zajišťovacího nástroje plní úrokové swapy s přítoky s pevnou a odtoky s proměnlivou úrokovou mírou, které zajišťují peněžní toky vůči úrokovému riziku.

Každé nové stanovení měr u swapu zajišťuje úrokové přítoky za příslušné tříměsíční období, které plynou:

z očekávaného reinvestování nebo fixace měr u částek jistiny uvedených v tabulce V.,

z nesouvisejících investic nebo fixace měr, k nimž dojde po datech fixace úrokových měr swapu během jeho trvání a které se týkají různých dlužníků či věřitelů.

##### *Zajištěná položka – obecně*

Zajištěnou položku představuje část hrubých úrokových přítoků, které účetní jednotce poplynou z reinvestování nebo fixace měr u peněžních toků uvedených v tabulce V a u nichž účetní jednotka předpokládá, že se uskuteční v obdobích v tabulce uvedených. Zajištěná část úrokových přítoků se skládá ze tří složek:

z jistinné složky, z níž plyne úrokový přítok a která určuje období, kdy se tento přítok uskuteční,

z úrokové složky,

z časové složky, resp. období, které je předmětem zajištění.

##### *Zajištěná položka – jistinná složka*

Zajištěná část úrokových přítoků je částka pocházející z první části jistiny investované nebo nově fixované v jednotlivých obdobích:

která se rovná součtu jmenovitých hodnot úrokových swapů s přítoky s pevnou a odtoky s proměnlivou úrokovou mírou, používaných jako zajišťovací nástroje, které jsou v období, kdy dojde k reinvestování nebo fixaci měr, otevřené,

která odpovídá prvním částkám jistiny vystaveným riziku peněžních toků, které jsou investovány nebo nově fixovány k datům fixace měr úrokových swapů resp. později.

**Příklad popisu zajišťovacího vztahu***Zajištěná položka – úroková složka*

Jako zajištěná je vymezena ta část změny úrokové míry, která představuje změnu:

úvěrové složky úrokové míry hrazené z částky investované nebo nově fixované jistiny, jež se rovná úvěrovému riziku u úrokového swapu. Jedná se o tu část úrokové míry u investice, která se rovná úrokovému indexu úrokového swapu, jako např. LIBOR,

složky výnosové křivky úroku, která se rovná období fixace úrokového swapu, jež plní funkci zajišťovacího nástroje.

*Zajištěná položka – zajištěné období*

Období, kdy části peněžních toků, která je předmětem zajištění, hrozí změny úrokových měr:

je obdobím od data vytvoření zajišťovacího vztahu do data fixace míry úrokového swapu, k němuž dojde ve čtvrtletí, ve kterém se očekávaná transakce uskuteční,

jehož vliv na období po realizaci očekávané transakce je stejný jako interval fixace úrokového swapu.

Důležité je uvědomit si, že swapy nezajišťují riziko peněžních toků u jedné investice po celou dobu jejího trvání, ale plní funkci zajišťovacího nástroje pro různé investice a fixace měr, které se uskuteční v jednotlivých obdobích trvání swapů. Swapy zajišťují pouze úrok, který se akumuloval v prvním období po reinvestování. Zajišťují dopad na peněžní toky, který má změna úrokových měr, k níž dojde do data fixace měr swapu. Riziko změn úrokových měr během období od fixace měr swapu do data zajištěného reinvestování peněžních příjmů nebo fixace měr u aktiv s proměnlivou úrokovou mírou zajištěno není. Úroková míra swapu se mezi jednotlivými daty fixace nemění a tím je určena čistá částka k vypořádání, která se bude dále časově rozlišovat. Případné změny úrokových měr po tomto datu, které mají vliv na výši úrokových příjmů, již po účetní účely zajištěny nejsou.

*Cíle vymezení zajišťovacího vztahu*Obecné aspekty

Řadu požadavků týkajících se vedení účetní evidence lze eliminovat, pokud je každá fixace měr úrokového swapu vymezena jako zajištění rizika peněžních toků, jemuž je očekávané reinvestování peněžních přítoků a fixace měr u aktiv s proměnlivou mírou vystaveno pouze po část doby životnosti těchto aktiv. Pokud by byly swapy vymezeny jako zajištění rizik peněžních toků plynoucích z reinvestování, resp. nové fixace měr po celou dobu životnosti aktiv s proměnlivou mírou, vyžadovalo by to významný objem sledování a účetních operací.

U tohoto typu zajišťovacího vztahu není nutné sledovat přínosy a újmy uznané do čistých aktiv/jmění (odstavce 108 a 109 IPSAS 29), protože část rizik peněžních toků, která jsou předmětem zajištění, bude uznána do přebytku nebo schodku v období bezprostředně následujícím po realizaci očekávané transakce, která odpovídá periodickému vypořádání swapu v čisté výši. Kdyby zajištění mělo pokrýt celou dobu životnosti pořizovaných aktiv, bylo by nutné přiřadit konkrétní úrokový swap konkrétnímu pořizovanému aktivu. Pokud by předmětem očekávané transakce byla akvizice finančního nástroje s pevnou mírou, reálná hodnota swapu, který transakci

zajišťuje, by byla v souvislosti s úpravou úrokového výnosu plynoucího z pořízovaného aktiva uznána do přebytku nebo schodku. Následně by bylo nutné swap ukončit nebo použít pro jiný zajišťovací vztah. Pokud by předmětem očekávané transakce byla akvizice aktiva s proměnlivou mírou, zajišťovací vztah se swapem by pokračoval, ale swap by bylo nutné vysledovat zpětně až k pořízenému aktivu, aby případné částky reálné hodnoty uznané do čistých aktiv/jmění mohly být při následném prodeji aktiva uznány do přebytku nebo schodku.

U tohoto typu zajištění také není nutné přiřazovat částky reálné hodnoty swapů uznané do vlastního kapitálu příslušným aktivům s proměnlivou mírou. Žádné částky reálné hodnoty swapů uznané do vlastního kapitálu tudíž není nutné v případě realizace očekávané transakce nebo prodeje aktiva s proměnlivou mírou z vlastního kapitálu oduznat.

Navíc je tento typ zajištění velice flexibilní, pokud jde o způsob reinvestování peněžních toků, jakmile dojde k jejich realizaci. Vzhledem k tomu, že se zajištění riziko týká pouze jednoho období, které odpovídá období fixace měr úrokového swapu, který plní funkci zajišťovacího nástroje, není nutné k datu fixace úrokových měr určit, zda budou peněžní toky reinvestovány do aktiv s pevnou nebo proměnlivou úrokovou mírou, ani k datu vytvoření zajišťovacího vztahu specifikovat dobu životnosti aktiva, které je předmětem akvizice.

#### Aspekty týkající se účinnosti

Neúčinnost zajištění lze podstatně snížit, pokud jako předmět zajištění vymežíme pouze určitou část rizika, jemuž jsou peněžní toky vystaveny.

- Neúčinnost způsobenou rozdílem v úvěrové bonitě úrokového swapu a zajištěných očekávaných peněžních toků je možné eliminovat tak, že zajištěné riziko peněžních toků vymežíme jako riziko plynoucí ze změn v úrokových sazbách odpovídajících inherentním sazbám swapu, jako je např. křivka AA. Změny vyplývající ze změn úrokového rozpětí potom nebudou považovány za neúčinné zajištění.
- Neúčinnost způsobenou různou dobou trvání úrokového swapu a zajištěných očekávaných peněžních toků je možné eliminovat tak, že zajištěné úrokové riziko vymežíme jako riziko plynoucí ze změn té části výnosové křivky, která odpovídá období fixace proměnlivé složky úrokového swapu.
- Neúčinnost způsobenou změnami úrokové míry, k nimž dojde mezi datem fixace měr úrokového swapu a datem realizace očekávané transakce, je možné eliminovat jednoduše tak, že toto období nebude předmětem zajištění. Období od fixace měr swapu do realizace očekávané transakce v období bezprostředně následujícím po fixaci měr swapu tedy nebude zajištěno, takže v důsledku rozdílných dat žádná neúčinnost nevznikne.

### *Účetní aspekty*

Předpoklady pro splnění podmínek pro zajišťovací účetnictví na základě zde popsané metodiky vycházejí z celé řady ustanovení IPSAS 29 a jejich interpretací. Některé z klíčových ustanovení a interpretací upravujících základy zajišťovacího účetnictví jsou popsány v otázce F.6.2, Hlavní faktory posuzované účetní jednotkou, která řídí úrokové riziko v netto výši, v souvislosti se zajišťovacím účetnictvím. Další ustanovení a jejich interpretace uvádíme níže.

#### Zajištění části rizika

Možnost identifikovat a zajistit pouze část rizika plynoucího z reinvestování peněžních toků či fixace měr u finančních nástrojů s proměnlivou mírou vychází z ustanovení odstavce 90 IPSAS 29 a jeho interpretace v odpovědích na otázky F.6.2 problém (k) a F.2.17, Použití zajišťovacího nástroje po část doby trvání zajištěné položky.

#### Zajištění více rizik jedním nástrojem

Možnost použít jeden úrokový swap jako zajištění peněžních toků vůči riziku změn úrokových měr vyplývajícím z reinvestování peněžních příjmů nebo fixace měr u aktiv úročených proměnlivou mírou vychází z ustanovení odstavce 85 IPSAS 29 a jeho interpretace v odpovědi na otázku F.1.12, Zajištění několika typů rizik.

#### Zajištění obdobných rizik v rámci portfolia

Možnost vymezit očekávanou transakci, která je předmětem zajištění, jako část peněžních toků vystavených riziku změn úrokových měr po část doby trvání investice, z níž platby úroků plynou, aniž by při vzniku zajišťovacího vztahu byla specifikována předpokládaná doba trvání nástroje a to, zda je úročen pevnou, nebo proměnlivou mírou, je popsána v otázce F.6.2 problém (l), v níž se uvádí, že položky v portfoliu nemusí být nutně vystaveny stejnému celkovému riziku, ale musí sdílet to riziko, kvůli němuž jsou vymezeny jako zajištěná položka.

#### Ukončení zajištění

Možnost zrušit zajištění očekávané transakce (riziko, jemuž jsou vystaveny peněžní toky související s investicí nebo fixací měr, které se uskuteční po datu fixace měr swapu) upravuje odstavec 112 IPSAS 29, který se zabývá ukončením zajištění. Zatímco část očekávané transakce již zajištěnou položkou nebude, úrokový swap bude nadále plnit funkci zajišťovacího nástroje pro zbývající transakce série, které se dosud neuskutečnily. Předpokládejme např. úrokový swap se zbývající dobou trvání jeden rok, který plní funkci zajišťovacího nástroje pro sérii tří čtvrtletních reinvestic peněžních toků. Příští očekávaná reinvestice peněžních toků se uskuteční za tři měsíce. Až dojde za tři měsíce k nové fixaci úrokového swapu aktuální proměnlivou mírou, bude známa pevná i proměnlivá úroková míra swapu a ten již nebude plnit funkci zajištění pro následující tři měsíce. Pokud k další očekávané transakci nedojde do tří měsíců a deseti dní, období deseti dní po fixaci úrokového swapu zajištěno nebude.

#### F.6.4 Zajišťovací účetnictví: prémie nebo diskont u forwardových smluv

**Účetní jednotka používá forwardovou smlouvu jako zajišťovací nástroj, např. pro účely zajištění čisté investice do zahraniční jednotky. Může odpisovat prémii nebo diskont u této smlouvy po dobu jejího trvání do přebytku nebo schodku?**

Ne. Prémii ani diskont u forwardové smlouvy není v souladu s IPSAS 29 možné odepisovat do přebytku nebo schodku. Deriváty se ve výkazu finanční situace vždy oceňují reálnou hodnotou. Přínosy nebo újmy vyplývající ze změny reálné hodnoty forwardové smlouvy se uznávají do přebytku nebo schodku, kromě případů, kdy taková smlouva plní funkci účinného zajišťovacího nástroje pro účely zajištění peněžních toků nebo investice do zahraniční jednotky. Potom se účinná část přínosů nebo újem uzná do čistých aktiv/jmění, a jakmile dojde k realizaci zajištěných peněžních toků, resp. k pozbytí investice, částky původně uznané do čistých aktiv/jmění, se převedou do přebytku nebo schodku. V souladu s odstavcem 84(b) IPSAS 29 je možné úrokovou složku (časovou hodnotu) reálné hodnoty forwardu ze zajišťovacího vztahu vyloučit. Změny úrokové složky forwardové smlouvy se pak uznají do přebytku nebo schodku.

#### F.6.5 IPSAS 29 a IPSAS 4: Zajištění reálné hodnoty aktiva oceněného pořizovací cenou

**Účetní jednotka zajišťuje budoucí prodej lodí vedené v historických cenách proti měnovému riziku úvěrem v cizí měně. Je v souladu s IPSAS 29 nutné přeceňovat loď s ohledem na změny měnových kurzů, i když je loď oceněna v historických cenách?**

Ne. Zajištěnou položku je nutné přeceňovat u zajištění reálné hodnoty. Avšak u půjčky v cizí měně se o zajištění reálné hodnoty lodí nejedná, protože u lodí nelze identifikovat žádné samostatně ocenitelné měnové riziko. Pokud by byly splněny podmínky pro zajišťovací účetnictví definované odstavcem 98 IPSAS 29, bylo by možné klasifikovat úvěr v cizí měně jako zajištění peněžních toků plynoucích z předpokládaného prodeje lodí v dané cizí měně. U zajištění peněžních toků se zajištěná položka nepřeceňuje.

### Oddíl G: Ostatní

#### G.1 Zveřejnění změn reálné hodnoty

**V souladu s IPSAS 29 se finanční aktiva zařazená do kategorie realizovatelných finančních aktiv a finanční aktiva a závazky v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku oceňují reálnou hodnotou. Pokud finanční aktivum nebo závazek nejsou určeny jako zajišťovací nástroj k zajištění peněžních toků, změny reálné hodnoty finančních aktiv a závazků v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku se uznávají do přebytku nebo schodku a změny reálné hodnoty realizovatelných**

**finančních aktiv se uznávají do čistých aktiv/jmění. Jaké informace musí být zveřejněny o změnách reálné hodnoty během účetního období?**

V souladu s odstavcem 23 IPSAS 30 je nutné zveřejnit položky výnosů, nákladů, přínosů a újem. Tento požadavek zahrnuje i položky výnosů, nákladů, přínosů a újem vyplývajících z přecenění na reálnou hodnotu. Účetní jednotka proto zveřejní změny reálných hodnot s tím, že rozliší změny uznané do přebytku nebo schodku a změny uznané do čistých aktiv/jmění. Dále samostatně uvede informace týkající se změn:

- (a) realizovatelných finančních aktiv, přičemž vykáže samostatně částku přínosu nebo újmy uznanou v průběhu účetního období do čistých aktiv/jmění a částku, která byla za účetní období uznána do přebytku nebo schodku,
- (b) finančních aktiv nebo finančních závazků v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, přičemž vykáže samostatně změny finančních aktiv nebo finančních závazků, které (i) byly takto klasifikovány při prvotním uznání a (ii) byly v souladu s IPSAS 29 zařazeny do kategorie určené k obchodování,
- (c) zajišťovacích nástrojů.

IPSAS 30 nevyžaduje, aby se v účetní závěrce uváděly informace o změnách reálné hodnoty podle klasifikace aktiv a pasiv používané pro vnitřní účely, ale ani to nezakazuje. Účetní jednotka může například zveřejnit samostatně informace o změnách reálné hodnoty derivátů, které jsou podle IPSAS 29 zařazeny jako určené k obchodování, které však banka v rámci řízení rizik zařadila mimo portfolio určené k obchodování.

V souladu s odstavcem 10 IPSAS 30 musí účetní jednotka zveřejnit také účetní hodnotu finančních aktiv a finančních závazků oceněných v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, přičemž vykáže samostatně finanční aktiva, resp. finanční závazky, které (i) byly takto klasifikovány při prvotním uznání a (ii) byly v souladu s IPSAS 29 zařazeny do kategorie určené k obchodování.

*G.2 IPSAS 29 a IPSAS 2: Zajišťovací účetnictví: výkaz peněžních toků*

**Jakým způsobem se ve výkazu peněžních toků vykazují peněžní toky plynoucí ze zajišťovacích nástrojů?**

Peněžní toky plynoucí ze zajišťovacích nástrojů se podle svého charakteru vykazují jako peněžní toky z provozní, investiční či finanční činnosti. Terminologie používaná v IPSAS 2 sice nebyla novelizována tak, aby byla v souladu s IPSAS 29, nicméně klasifikace peněžních toků plynoucích ze zajišťovacích nástrojů ve výkazu peněžních toků musí odpovídat klasifikaci zajišťovacích nástrojů podle IPSAS 29.

## Ilustrativní příklady

*Tyto příklady doprovázejí IPSAS 29, avšak nejsou jeho součástí.*

### Zajištění úrokového rizika u portfolia aktiv a závazků

- IE1. 1. ledna 20X1 vymezí účetní jednotka A portfolio zahrnující aktiva a závazky, u nichž chce zajistit úrokové riziko. U závazků se jedná o vklady na požádání, které si vkladatel může kdykoli bez výpovědní lhůty vybrat. Pro účely řízení rizik účetní jednotka považuje všechny položky v portfoliu za položky s pevnou sazbou.
- IE2. Účetní jednotka rozdělí pro účely řízení rizik aktiva a závazky v portfoliu podle očekávaných termínů fixace do jednotlivých období. Délka období je jeden měsíc a účetní jednotka takto naplánuje položky na následujících pět let (tj. na 60 měsíčních období).<sup>4</sup> Aktiva zahrnutá do portfolia jsou aktiva s možností předčasného splacení, která účetní jednotka A rozdělí do jednotlivých období podle očekávaného termínu předplacení. Účetní jednotka nepřiděluje jednotlivým období konkrétní položky, ale určitou procentuální část aktiv. V portfoliu jsou dále závazky na požádání, u nichž účetní jednotka předpokládá, že je bude muset vyrovnat v období od jednoho měsíce do pěti let. Podle toho účetní jednotka závazky pro účely řízení rizik rozdělí do jednotlivých období. Na základě této analýzy účetní jednotka A určí, jak velkou částku potřebuje v jednotlivých obdobích zajistit.
- IE3. Tento praktický příklad popisuje pouze jedno období fixace, které trvá tři měsíce, tj. do 31. března 20X1 (obdobný postup by se použil i u ostatních 59 období). Na toto období účetní jednotka A naplánovala aktiva v hodnotě 100 mil. MJ a závazky v hodnotě 80 mil. MJ. Všechny závazky jsou splatné na požádání.
- IE4. Účetní jednotka A se rozhodne pro účely řízení rizik zajistit čistou pozici ve výši 20 mil. MJ, a 1. ledna 20X1 tudíž uzavře na dobu tří měsíců úrokový swap<sup>5</sup> v nominální hodnotě 20 mil. MJ, na jehož základě bude platit pevnou sazbu a bude dostávat sazbu LIBOR (London Interbank Offered Rate).
- IE5. Pro zjednodušení vycházíme v tomto praktickém příkladu z následujících předpokladů:
- kupon u fixní složky swapu se rovná fixnímu kuponu u aktiva,
  - kupon u fixní složky swapu je splatný ve stejných termínech jako úrokové platby plynoucí z aktiva,

<sup>4</sup> V tomto příkladu byly na jednotlivá období naplánovány peněžní toky týkající se jistiny, ale při výpočtu změny reálné hodnoty zajištěné položky se vychází z peněžních toků týkajících se úroků. Lze použít i jiné metody plánování aktiv a závazků. Dále tento příklad používá měsíční období fixace. Účetní jednotky si mohou zvolit kratší nebo delší období.

<sup>5</sup> V tomto příkladu je jako zajišťovací nástroj použit swap. Účetní jednotka může pro tyto účely používat forwardové smlouvy nebo jiné deriváty.



- (c) úrok u variabilní složky swapu je jednodenní LIBOR. To znamená, že celá změna reálné hodnoty swapu bude vyplývat pouze z jeho fixní složky, protože variabilní složka nebude změnám reálné hodnoty v důsledku změn úrokové sazby vystavena.

Pokud by tyto zjednodušené předpoklady neplatily, zajištění by bylo méně účinné. (Neefektivnost vyplývající z bodu (a) by bylo možné eliminovat tak, že by zajištěnou položkou byla část peněžních toků plynoucích z aktiva rovnající se fixní složce swapu).

- IE6. Dále se předpokládá, že účetní jednotka A testuje účinnost zajištění měsíčně.
- IE7. Reálná hodnota ekvivalentního aktiva bez možnosti předčasného splacení s nominální hodnotou 20 mil. MJ (pokud odhlédneme od změny hodnoty, které jsou způsobeny jinými faktory než pohyby úrokové sazby) vypadá během zajišťovaného období takto:

	1. 1. 20X1	31. 1. 20X1	1. 2. 20X1	28. 2. 20X1	31. 3. 20X1
Reálná hodnota (aktivum) (MJ)	20 000 000	20 047 408	20 047 408	20 023 795	0

- IE8. Reálná hodnota swapu vypadá během zajišťovaného období takto:

	1. 1. 20X1	31. 1. 20X1	1. 2. 20X1	28. 2. 20X1	31. 3. 20X1
Reálná hodnota (závazek) (MJ)	0	(47 408)	(47 408)	(23 795)	0

### Způsob účtování

- IE9. 1. ledna 20X1 účetní jednotka A vymezí aktivum v hodnotě 20 mil. MJ jako zajištěnou položku na období tří měsíců. Předmětem zajištění je změna hodnoty zajištěné položky (tj. aktivum v hodnotě 20 mil. MJ), k níž dojde v důsledku změny sazby LIBOR. Splněny jsou i ostatní požadavky týkající se zajištění definované v odstavcích 98(d) a AG162 tohoto standardu.
- IE10. Jako zajišťovací nástroj vymezí účetní jednotka A úrokový swap popsany výše v odstavci IE4.

*Konec prvního měsíce (31. ledna 20X1)*

- IE11. Když účetní jednotka A testuje 31. ledna 20X1 (tj. na konci prvního měsíce) účinnost zajištění, zjistí, že sazba LIBOR se zvýšila. Na základě svých dosavadních zkušeností s předplacenými aktivy bude předpokládat, že počet případů předplacení se oproti předchozím odhadům zvýší. Proto přehodnotí výši aktiv přiřazených na toto období na částku 96 mil. MJ (do této částky nejsou zahrnuta aktiva, která v daném měsíci nově vznikla).

IE12. Reálná hodnota úrokového swapu s jistinou ve výši 20 mil. MJ, který plní funkci zajišťovacího nástroje, je -47 408 MJ<sup>6</sup> (swap je závazkem).

IE13. Účetní jednotka A vypočítá změnu reálné hodnoty zajištěné položky (zohlední při tom i změnu v odhadovaných předčasných splátkách) takto:

(a) Nejprve spočítá, jaká procentuální část původně odhadovaných aktiv byla v daném období předmětem zajištění. Je to 20 % (20 mil. MJ ÷ 100 mil. MJ).

(b) Poté toto procento použije (20 %) na revidovaný odhad částky aktiv v daném období (96 mil. MJ). Tím vypočítá výši zajištěné položky u revidovaného odhadu. Tato částka činí 19,2 mil. MJ.

(c) A konečně vypočítá změnu reálné hodnoty revidované zajištěné položky (19,2 mil. MJ) připadající na změnu sazby LIBOR. Tato částka činí 45 511 MJ (47 408 MJ<sup>7</sup> x (19,2 mil. MJ ÷ 20 mil. MJ)).

IE14. Účetní jednotka A provede pro toto období následující účetní zápisy:

Má dáti	Peněžní prostředky	172 097 MJ	
	Dal	Přebytek nebo schodek (úrokový výnos) <sup>8</sup>	172 097 MJ

*Takto se zaičtuje úrok přijatý ze zajištěné částky (19,2 mil. MJ).*

Má dáti	Přebytek nebo schodek (úrokový náklad)	179 268 MJ	
	Dal	Přebytek nebo schodek (úrokový výnos)	179 268 MJ
	Dal	Peněžní prostředky	0

*Takto se zaičtuje úrok přijatý a uhrazený v souvislosti se swapem, který plní funkci zajišťovacího nástroje.*

Má dáti	Přebytek nebo schodek (újma)	47 408 MJ	
	Dal	Derivátová závazek	47 408 MJ

*Takto se zaičtuje změna reálné hodnoty swapu.*

Má dáti	Samostatná položka výkazu finanční situace	45 511 MJ	
	Dal	Přebytek nebo schodek (přínos)	45 511 MJ

*Takto se zaičtuje změna reálné hodnoty zajištěné částky.*

IE15. Čistým výsledkem do přebytku nebo schodku (bez úrokového výnosu a nákladu) je újma ve výši 1,897 MJ, která odráží neúčinnost zajišťovacího vztahu, jež je důsledkem změny v odhadovaných termínech předčasných splátek.

<sup>6</sup> Viz odstavec IE8.

<sup>7</sup> Tj. 20 047 408 MJ – 20 000 000 MJ, viz odstavec IE7.

<sup>8</sup> Tento příklad neukazuje, jak se počítá úrokový výnos a náklad.

*Začátek druhého měsíce*

- IE16. 1. února 20X1 účetní jednotka A prodá část aktiv alokovaných na různá období. Vypočítá si, že prodala  $8\frac{1}{3}\%$  portfolia aktiv. Protože na jednotlivá období byla alokována určitá procentuální část aktiv (nikoli konkrétní aktiva), účetní jednotka A není schopna určit, ke kterým obdobím prodaná aktiva patřila. Vzhledem k tomu, že prodala reprezentativní vzorek aktiv z portfolia, prodanou část aktiv alokuje na proporcionálně na všechna období.
- IE17. Tímto způsobem tedy účetní jednotka A vypočítá, že prodala  $8\frac{1}{3}\%$  aktiv alokovaných na sledované tříměsíční období, tj. 8 mil. MJ ( $8\frac{1}{3}\%$  z 96 mil. MJ). Výnos z jejich prodeje činí 8 018 400 MJ. Tato částka se rovná reálné hodnotě prodaných aktiv.<sup>9</sup> Při oduznání aktiv účetní jednotka A ze samostatné položky výkazu finanční situace vyjme rovněž částku představující změnu reálné hodnoty zajištěných aktiv, která byla prodána. Tato částka odpovídá  $8\frac{1}{3}\%$  z celkového zůstatku této položky, který činí 45 511 MJ, tj. 3 793 MJ.
- IE18. V souvislosti s uznáním prodeje aktiv a vynětím části zůstatku samostatné položky výkazu finanční situace provede účetní jednotka A následující účetní zápisy:

Má dáti	Peněžní prostředky	8 018 400 MJ	
Dal	Aktivum		8 000 000 MJ
Dal	Samostatná položka výkazu finanční situace		3 793 MJ
Dal	Přebytek nebo schodek (přínos)		14 607 MJ

*Takto se zúčtuje prodej aktiva za reálnou hodnotu a přínos z prodeje.*

Vzhledem k tomu, že ke změně v objemu aktiv nedošlo v důsledku změny zajištěné úrokové sazby, nevzniká žádná neúčinnost.

- IE19. Účetní jednotka A má tedy nyní na sledované období alokována aktiva v hodnotě 88 mil. MJ a závazky v hodnotě 80 mil. MJ. Čistá částka, kterou bude chtít zajistit, bude tedy činit 8 mil. MJ a tuto částku tedy účetní jednotka vymezí jako zajištěnou položku.
- IE20. Účetní jednotka A se rozhodne použít jako zajišťovací nástroj pouze část původního swapu. Potřebuje zajistit 8 mil. MJ, proto jako zajišťovací nástroj použije 40 % jmenovité hodnoty původního swapu, který má zbývající dobu trvání a jehož reálná hodnota činí 18 963 MJ.<sup>10</sup> Splněny jsou i ostatní požadavky týkající se zajištění definované v odstavcích 98(a) a AG162 tohoto standardu. Částka 12 mil. MJ z jmenovité hodnoty swapu, která již neplní

<sup>9</sup> Částka získaná z prodeje aktiva se rovná reálné hodnotě aktiva s možností předčasného splacení, která je nižší než reálná hodnota ekvivalentního aktiva bez možnosti předčasného splacení, uvedená v odstavci IE7.

<sup>10</sup>  $47\,408\text{ MJ} \times 40\%$ .

funkci zajišťovacího nástroje, se buď zařadí jako finanční nástroj určený k obchodování oceňovaný reálnou hodnotou, jejíž změny se uznávají do přebytku nebo schodku, nebo se použije jako zajišťovací nástroj pro jiný zajišťovací vztah.<sup>11</sup>

- IE21. Samostatná položka výkazu finanční situace činí k 1. únoru 20X1 po zaúčtování prodeje aktiv 41 718 MJ (45 511 MJ – 3 793 MJ). To představuje kumulativní změnu reálné hodnoty aktiv v celkovém objemu 17,6 mil. MJ.<sup>12</sup> Ale k 1. únoru 20X1 účetní jednotka A zajišťuje pouze aktiva v hodnotě 8 mil. MJ, což představuje kumulativní změnu reálné hodnoty ve výši 18 963 MJ.<sup>13</sup> Zbývající část samostatné položky výkazu finanční situace, která činí 22 755 MJ,<sup>14</sup> se týká aktiv, která účetní jednotka A doposud vlastní, ale již je nezajišťuje. Bude tuto částku tedy odpisovat po zbývající část sledovaného období, tj. bude odpisovat částku 22 755 MJ po dobu dvou měsíců.
- IE22. Účetní jednotka dojde k závěru, že z praktického hlediska není možné použít odpisovou metodu vycházející z přepočítaného efektivního výnosu, a použije tedy rovnoměrné odpisy.

*Konec druhého měsíce (28. února 20X1)*

- IE23. Následující termín posouzení účinnosti zajištění je 28. února 20X1. Sazba LIBOR se nezměnila, takže účetní jednotka svá očekávání týkající se předčasných splátek nepřehodnotí. Reálná hodnota úrokového swapu, který plní funkci zajišťovacího nástroje a jehož jistina je 8 mil. MJ, činí -9,518 MJ<sup>15</sup> (swap je závazkem). Účetní jednotka A také vypočítá reálnou hodnotu zajištěného aktiva v hodnotě 8 mil. MJ k 28. únoru 20X1. Tato reálná hodnota činí 8 009 518 MJ.<sup>16</sup>

---

<sup>11</sup> Účetní jednotka by také mohla uzavřít kompenzační swap s jistinou ve výši 12 mil. MJ a upravit tento zajišťovací vztah tak, že jako zajišťovací nástroj použije celý stávající swap s jistinou 20 mil. MJ i celý nový kompenzační swap s jistinou 12 mil. MJ.

<sup>12</sup> 19,2 mil. MJ –  $(8\frac{1}{3} \times 19,2 \text{ mil. MJ})$ .

<sup>13</sup> 41 718 MJ × (8 mil. MJ/17,6 mil. MJ).

<sup>14</sup> 41 718 MJ – 18 963 MJ.

<sup>15</sup> 23 795 MJ [viz odstavec IE8] × (8 mil. MJ/20 mil. MJ).

<sup>16</sup> 20 023 795 MJ [viz odstavec IE7] × (8 mil. MJ/20 mil. MJ).

IE24. Účetní jednotka A provede v souvislosti se zajištěním pro toto období následující účetní zápisy:

Má dáti	Peněžní prostředky	71 707 MJ	
	Dal	Přebytek nebo schodek (úrokový výnos)	71 707 MJ

*Takto se zaučtuje úrok přijatý v souvislosti se zajištěnou částkou (8 mil. MJ).*

Má dáti	Přebytek nebo schodek (úrokový náklad)	71 707 MJ	
	Dal	Přebytek nebo schodek (úrokový výnos)	62 115 MJ
	Dal	Peněžní prostředky	9 592 MJ

*Takto se zaučtuje změna reálné hodnoty části swapu, která plní funkci zajišťovacího nástroje (8 mil. MJ).*

Má dáti	Derivátový závazek	9 445 MJ	
	Dal	Přebytek nebo schodek (přínos)	9 445 MJ

*Takto se zaučtuje změna reálné hodnoty části swapu, která plní funkci zajišťovacího nástroje (8 mil. MJ).*

Má dáti	Přebytek nebo schodek (újma)	9 445 MJ	
	Dal	Samostatná položka výkazu finanční situace	9 445 MJ

*Takto se zaučtuje změna reálné hodnoty zajištěné částky (8 009 518 – 8 018 963 MJ).*

IE25. Čistým výsledkem do přebytku nebo schodku (bez úrokového výnosu a nákladu) je nula, což znamená, že zajištění je plně účinné.

IE26. Odpis samostatné položky výkazu finanční situace pro dané období se provede následujícím účetním zápisem:

Má dáti	Přebytek nebo schodek (újma)	11 378 MJ	
	Dal	Samostatná položka výkazu finanční situace	11 378 MJ <sup>(a)</sup>

*Takto se zaučtuje odpis za dané období.*

(a) 22 755 MJ ÷ 2

### *Konec třetího měsíce*

IE27. Ve třetím měsíci sledovaného období již k žádným změnám v objemu aktiv ani závazků nedojde. Aktiva i swap mají termín splatnosti 31. března 20X1, kdy se všechny související zůstatky uznají do přebytku nebo schodku.

IE28. Účetní jednotka A provede pro toto období následující účetní zápisy:

Má dáti	Peněžní prostředky	8 071 707 MJ	
	Dal	Aktivum (výkaz finanční situace)	8 000 000 MJ
	Dal	Přebytek nebo schodek (úrokový výnos)	71 707 MJ

*Takto se zaučtuje úrok a peněžní prostředky přijaté při splatnosti zajištěné položky (8 mil. MJ).*

## FINANČNÍ NÁSTROJE: UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Má dáti	Přebytek nebo schodek (úrokový náklad)	71 707 MJ
Dal	Přebytek nebo schodek (úrokový výnos)	62 115 MJ
Dal	Peněžní prostředky	9 592 MJ

*Takto se zaúčtuje úrok přijatý a uhrazený v souvislosti s částí swapu, která plní funkci zajišťovacího nástroje (8 mil. MJ).*

Má dáti	Derivátový závazek	9 518 MJ
Dal	Přebytek nebo schodek (přínos)	9 518 MJ

*Takto se zaúčtuje ukončení platnosti části swapu, která plnila funkci zajišťovacího nástroje (8 mil. MJ).*

Má dáti	Přebytek nebo schodek (přínos)	9 518 MJ
Dal	Samostatná položka výkazu finanční situace	9 518 MJ

*Takto se na konci sledovaného období odúčtuje zbývající zůstatek samostatné položky výkazu finanční situace.*

- IE29.** Čistým výsledkem do přebytku nebo schodku (bez úrokového výnosu a nákladu) je nula, což znamená, že zajištění je plně účinné.
- IE30.** Odpis samostatné položky rozvahy pro dané období se provede následujícím účetním zápisem:

Má dáti	Přebytek nebo schodek (újma)	11 377 MJ
Dal		11 377 MJ <sup>(a)</sup>

*Takto se zaúčtuje odpis za dané období.*

(a) 22 755 MJ ÷ 2

### Shrnutí

- IE31.** Následující tabulka shrnuje:
- (a) změny samostatné položky výkazu finanční situace,
  - (b) reálnou hodnotu derivátu,
  - (c) dopady, které má zajištění v průběhu celého tříměsíčního období na přebytek nebo schodek,
  - (d) úrokový výnos a náklad související se zajištěnou položkou.

FINANČNÍ NÁSTROJE: UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Popis	1. 1.	31. 1. 20X1	1. 2.	28. 2. 20X1	31. 3. 20X1
	20X1		20X1		
	MJ	MJ	MJ	MJ	MJ
<b>Částka zajištěného aktiva</b>	<b>20 000 000</b>	<b>19 200 000</b>	<b>8 000 000</b>	<b>8 000 000</b>	<b>8 000 000</b>
<b>(a) Změna samostatné položky výkazu finanční situace</b>					
Převedeno:					
Odepisovaný zůstatek	0	0	0	22 755	11 377
Zbývající zůstatek	0	0	45 511	18 963	9 518
Minus: Úprava z titulu prodeje aktiva	0	0	-3 793	0	0
Úprava o změnu reálné hodnoty zajištěné položky	0	45 511	0	-9 445	-9 518
Odpis	0	0	0	-11 378	-11 377
<b>Převedeno:</b>					
<b>Odepisovaný zůstatek</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>22 755</b>	<b>11 377</b>	<b>0</b>
<b>Zbývající zůstatek</b>	<b>0</b>	<b>45 511</b>	<b>18 963</b>	<b>9 518</b>	<b>0</b>
<b>(b) Reálná hodnota derivátu</b>					
20 000 000 MJ	0	47 408	–	–	–
12 000 000 MJ	0	–	28 445	Již neslouží jako zajišťovací nástroj.	
8 000 000 MJ	0	–	18 963	9 518	0
<b>Celkem</b>	<b>0</b>	<b>47 408</b>	<b>47 408</b>	<b>9 518</b>	<b>0</b>
<b>(c) Dopad zajištění na přebytek nebo schodek</b>					
Změna položky výkazu finanční situace: aktivum	0	45 511	N/A	-9 445	-9 518
Změna reálné hodnoty derivátu	0	-47 408	N/A	9 445	9 518
<b>Dopad netto</b>	<b>0</b>	<b>-1 897</b>	<b>N/A</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Odpis</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>N/A</b>	<b>-11 378</b>	<b>-11 377</b>
Účetní jednotka navíc k 1. únoru 20X1 realizovala přínos z prodeje aktiv, který činí 14 607 MJ.					
<b>(d) Úrokový výnos a náklad související s částkou, která je zajištěná</b>					
<b>Úrokový výnos</b>					
– z aktiva	0	172 097	N/A	71 707	71 707
– ze swapu	0	179 268	N/A	62 115	62 115
<b>Úrokový náklad</b>					
– ze swapu	0	-179 268	N/A	-71 707	-71 707

**Pozbytí zahraniční jednotky**

IE32. Tento příklad ilustruje aplikaci odstavců C12 a C13, dodatek C v souvislosti s částkou uznanou do přebytku nebo schodku při pozbytí zahraniční jednotky.

*Situace*

IE33. Tento příklad předpokládá strukturu ekonomické jednotky popsanou v aplikační části dodatku C a dále skutečnost, že účetní jednotka D použila pro účely konsolidované účetní závěrky půjčku v amerických dolarech poskytnutou ovládané jednotce A jako zajištění měnového rizika EUR/USD, jemuž je vystavena čistá investice účetní jednotky C. Účetní jednotka D používá nepřímou metodu konsolidace. Dále předpokládáme, že zajištění bylo plně účinné a že celková kumulovaná změna hodnoty zajišťovacího nástroje z titulu kurzu USD/EUR před pozbytím účetní jednotky C činila 24 mil. EUR (přínos). Tato změna je přesně kompenzována poklesem hodnoty čisté investice do účetní jednotky C, oceněné funkční měnou účetní jednotky D (euro).

IE34. Kdyby byla použita přímá metoda konsolidace, pokles hodnoty čisté investice účetní jednotky D do účetní jednotky C ve výši 24 mil. EUR by se v konsolidované účetní závěre účetní jednotky D plně promítl do oceňovacích rozdílů z přepočtu cizích měn týkajících se účetní jednotky C. Avšak vzhledem k tomu, že účetní jednotka D používá nepřímou metodu konsolidace, pokles hodnoty čisté investice do účetní jednotky C ve výši 24 mil. EUR se promítne jednak do oceňovacích rozdílů z přepočtu cizích měn účetní jednotky B, které se týkají účetní jednotky C, a jednak do oceňovacích rozdílů z přepočtu cizích měn účetní jednotky D, které se týkají účetní jednotky B.

IE35. Na celkovou částku uznanou do oceňovacích rozdílů z přepočtu cizích měn v souvislosti s účetními jednotkami B a C nemá metoda konsolidace žádný vliv. V případě přímé metody konsolidace účetní jednotka D vykáže ve své konsolidované účetní závěre v oceňovacích rozdílech v souvislosti s účetními jednotkami B a C přínos 62 mil. EUR a újmu 24 mil. EUR. V případě nepřímé metody konsolidace to bude přínos 49 mil. EUR a újma 11 mil. EUR.

*Reklasifikace*

IE36. V případě pozbytí investice do účetní jednotky C se v souladu s IPSAS 29 celý přínos ze zajišťovacího nástroje ve výši 24 mil. EUR uzná do přebytku nebo schodku. Při použití nepřímé metody konsolidace bude částka, která se v souvislosti s čistou investicí do účetní jednotky C uzná do přebytku nebo schodku, představovat újmu ve výši 11 mil. EUR. Účetní jednotka D může, má-li takové účetní pravidlo, upravit jak oceňovací rozdíly týkající se účetní jednotky B, tak oceňovací rozdíly týkající se účetní jednotky C o částku



13 mil. EUR, aby si odpovídaly částky převedené v souvislosti se zajišťovacím nástrojem a čistou investicí, tj. tak, jak by tomu bylo v případě použití přímé metody konsolidace. Stejnou reklasifikaci může provést i účetní jednotka, která svou čistou investici nezajistila.

### Přijetí zvýhodněného úvěru

IE37. Místní orgán obdrží od mezinárodní rozvojové agentury úvěr na dobu pěti let ve výši 5 mil. MJ na financování výstavby zdravotnických zařízení primární péče. Podle úvěrové smlouvy by se měl úvěr během následujících pěti let splácet takto:

Rok 1: žádné splátky jistiny

Rok 2: 10 % jistiny

Rok 3: 20 % jistiny

Rok 4: 30 % jistiny

Rok 5: 40 % jistiny

Úrok se platí jednou ročně zpětně sazbou 5 % p.a. z nesplaceného zůstatku úvěru. Tržní úroková sazba u podobné transakce je 10 %.

IE38. Účetní jednotka dostala zvýhodněný úvěr ve výši 5 mil. MJ, který je úročen o pět procentních bodů výhodnější sazbou, než je současná tržní úroková sazba. Rozdíl mezi příjmy z úvěru a současnou hodnotou smluvních plateb z titulu úvěrové smlouvy, diskontovaných tržní úrokovou sazbou, se uzná jako nesměnný výnos.

IE39. Účetní jednotka provede v souvislosti se zvýhodněným úvěrem následující účetní zápisy:

1. Při prvotním uznání účetní jednotka provede následující účetní zápisy (předpokládá se, že se zvýhodněný úvěr bude následně oceňovat naběhlou hodnotou):

Má dáti	Banka	5 000 000	
	Dal	Úvěr (viz tabulka 2 níže)	4 215 450
	Dal	Závazek nebo nesměnný výnos	784 550

*Zaučtování přijetí úvěru v reálné hodnotě*

*To, zda účetní jednotka uzná v souvislosti s netržní částí úvěru závazek, nebo výnos, se určí podle IPSAS 23. Odstavec IG54 IPSAS 23 popisuje účetní zápisy pro uznávání a oceňování netržní části úvěru, která je považována za nesměnný výnos.*

2. Rok 1: Účetní jednotka provede následující účetní zápisy:

Má dáti	Úrok (viz tabulka 3 níže)	421 545	
	Dal	Úvěr	421 545

## FINANČNÍ NÁSTROJE: UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

*Zaúčtování úroku metodou efektivní úrokové míry (4 215 450 MJ × 10 %)*

Má dáti	Úvěr (viz tabulka 1 níže)	250 000	
	Dal Banka		250 000

*Zaúčtování úroku z nesplaceného zůstatku úvěru (5 mil. MJ × 5 %)*

3. Rok 2: Účetní jednotka provede následující účetní zápisy:

Má dáti	Úrok	438 700	
	Dal Úvěr		438 700

*Zaúčtování úroku metodou efektivní úrokové míry (4 386 995 × 10 %)*

Má dáti	Úvěr	750 000	
	Dal Banka		750 000

*Zaúčtování úroku z nesplaceného zůstatku úvěru (5 mil. MJ × 5 % + 500 000 MJ splacené jistiny)*

4. Rok 3: Účetní jednotka provede následující účetní zápisy:

Má dáti	Úrok	407 569	
	Dal Úvěr		407 569

*Zaúčtování úroku metodou efektivní úrokové míry (4 075 695 MJ × 10 %)*

Má dáti	Úvěr	1 225 000	
	Dal Banka		1 225 000

*Zaúčtování úroku z nesplaceného zůstatku úvěru (4,5 mil. MJ × 5 % + 1 mil. MJ splacené jistiny)*

5. Rok 4: Účetní jednotka provede následující účetní zápisy:

Má dáti	Úrok	325 826	
	Dal Úvěr		325 826

*Zaúčtování úroku metodou efektivní úrokové míry (3 258 264 MJ × 10 %)*

Má dáti	Úvěr	1 675 000	
	Dal Banka		1 675 000

*Zaúčtování úroku z nesplaceného zůstatku úvěru (3,5 mil. MJ × 5 % + 1,5 mil. MJ splacené jistiny)*

6. Rok 5: Účetní jednotka provede následující účetní zápisy:

Má dáti	Úrok	190 909	
	Dal Úvěr		190 909

*Zaúčtování úroku metodou efektivní úrokové míry (1 909 091 MJ × 10 %)*

Má dáti	Úvěr	2 100 000	
	Dal Banka		2 100 000

*Zaúčtování úroku z nesplaceného zůstatku úvěru (2 mil. MJ × 5 % + 2 mil. MJ splacené jistiny)*

Výpočty:

**Tabulka 1: Amortizační plán (smluvní splátky úročené 5 %)**

	Rok 0 MJ	Rok 1 MJ	Rok 2 MJ	Rok 3 MJ	Rok 4 MJ	Rok 5 MJ
Jistina	5 000 000	5 000 000	5 000 000	4 500 000	3 500 000	2 000 000
Úrok	–	250 000	250 000	225 000	175 000	100 000
Splátky	–	-250 000	-750 000	-1 225 000	-1 675 000	-2 100 000
<b>Zůstatek</b>	<b>5 000 000</b>	<b>5 000 000</b>	<b>4 500 000</b>	<b>3 500 000</b>	<b>2 000 000</b>	–

**Tabulka 2: Diskontování smluvních peněžních toků (tržní sazbou 10 %)**

	Rok 1 MJ	Rok 2 MJ	Rok 3 MJ	Rok 4 MJ	Rok 5 MJ
Zůstatek jistiny	5 000 000	4 500 000	3 500 000	2 000 000	–
Splatný úrok	250 000	250 000	225 000	175 000	100 000
Celkové splátky (jistina a úrok)	250 000	750 000	1 225 000	1 675 000	2 100 000
Současná hodnota splátek	227 272	619 835	920 360	1 144 048	1 303 935
Celková současná hodnota splátek					4 215 450
Splátky jistiny					5 000 000
Minus: Současná hodnota odtoků (reálná hodnota úvěru při prvotním uznání)					4 215 450
Netržní část úvěru, která bude uznána jako nesměnný výnos					784 550

**Tabulka 3: Výpočet zůstatku úvěru a úroku metodou efektivní úrokové míry**

	Rok 1 MJ	Rok 2 MJ	Rok 3 MJ	Rok 4 MJ	Rok 5 MJ
Jistina	4 215 450	4 386 995	4 075 695	3 258 264	1 909 091
Časové rozlišení úroku	421 545	438 700	407 569	325 827	190 909
Splátky úroku a jistiny	250 000	750 000	1 225 000	1 675 000	2 100 000
<b>Zůstatek</b>	<b>4 386 995</b>	<b>4 075 695</b>	<b>3 258 264</b>	<b>1 909 091</b>	–

### Splácení zvýhodněného úvěru

IE40. Ministerstvo školství poskytuje studentům splňujícím stanovená kritéria nízkouročené úvěry s flexibilními podmínkami splácení. Smyslem těchto úvěrů je podpora vysokoškolského vzdělávání.

IE41. Na počátku fiskálního roku ministerstvo poskytlo různým studentům úvěry v celkové hodnotě 250 mil. MJ, a to za následujících podmínek:

- Jistina se bude splácet takto:
  - Rok 1 až 3: žádné splátky jistiny
  - Rok 4: 30 % jistiny
  - Rok 5: 30 % jistiny
  - Rok 6: 40 % jistiny
- Úrok se počítá sazbou 6 % z nesplaceného zůstatku úvěru a platí jednou ročně zpětně. Tržní úroková sazba u podobné transakce je 11,5 %.

IE42. Zvýhodněný úvěr se zaúčtuje těmito účetními zápisy (předpokládá se, že se zvýhodněný úvěr bude následně oceňovat naběhlou hodnotou):

1. Při prvotním uznání účetní jednotka provede následující účetní zápisy:

Má dáti	Úvěr	199 345 480	
Má dáti	Náklad	50 654 520	
	Dal Banka		250 000 000

2. Rok 1: Účetní jednotka provede následující účetní zápisy:

Má dáti	Úvěr	22 924 730	
	Dal Úrokový výnos		22 924 730

*Časové rozlišení úroku metodou efektivní úrokové míry  $199\,345\,480\text{ MJ} \times 11,5\%$*

Má dáti	Banka	15 000 000	
	Dal Úvěr		15 000 000

*Platba úroku 250 mil. MJ  $\times 6\%$*

3. Rok 2: Účetní jednotka provede následující účetní zápisy:

Má dáti	Úvěr	23 836 074	
	Dal Úrokový výnos		23 836 074

*Časové rozlišení úroku metodou efektivní úrokové míry  $207\,270\,210\text{ MJ} \times 11,5\%$*

Má dáti	Banka	15 000 000	
	Dal Úvěr		15 000 000

*Platba úroku 250 mil. MJ  $\times 6\%$*

## FINANČNÍ NÁSTROJE: UZNÁVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

4. Rok 3: Účetní jednotka provede následující účetní zápisy:

Má dáti	Úvěř	24 852 223	
	Dal	Úrokový výnos	24 852 223

*Časové rozlišení úroku metodou efektivní úrokové míry  $216\,106\,284\text{ MJ} \times 11,5\%$*

Má dáti	Banka	15 000 000	
	Dal	Úvěř	15 000 000

5. Rok 4: Účetní jednotka provede následující účetní zápisy:

Má dáti	Úvěř	25 985 228	
	Dal	Úrokový výnos	25 985 228

*Časové rozlišení úroku metodou efektivní úrokové míry  $225\,958\,228\text{ MJ} \times 11,5\%$*

Má dáti	Banka	90 000 000	
	Dal	Úvěř	90 000 000

*Platba úroku 250 mil. MJ X 6 % + 75 mil. MJ splacené jistiny*

6. Rok 5: Účetní jednotka provede následující účetní zápisy:

Má dáti	Úvěř	18 623 530	
	Dal	Úrokový výnos	18 623 530

*Časové rozlišení úroku metodou efektivní úrokové míry  $161\,943\,735\text{ MJ} \times 11,5\%$*

Má dáti	Banka	85 500 000	
	Dal	Úvěř	85 500 000

*Platba úroku 175 mil. MJ X 6 % + 75 mil. MJ splacené jistiny*

7. Rok 6: Účetní jednotka provede následující účetní zápisy:

Má dáti	Úvěř	10 932 735	
	Dal	Úrokový výnos	10 932 735

*Časové rozlišení úroku metodou efektivní úrokové míry  $95\,067\,265\text{ MJ} \times 11,5\%$*

Má dáti	Banka	106 000 000	
	Dal	Úvěř	106 000 000

*Zaúčtování splacené jistiny*

## Výpočty

**Tabulka 1: Amortizační plán (smluvní splátky úročené 6 %)**

	Rok 0 tis. MJ	Rok 1 tis. MJ	Rok 2 tis. MJ	Rok 3 tis. MJ	Rok 4 tis. MJ	Rok 5 tis. MJ	Rok 6 tis. MJ
Jistina	250 000	250 000	250 000	250 000	250 000	250 000	250 000
Úrok	–	15 000	15 000	15 000	15 000	10 500	6 000
Splátky	–	15 000	15 000	15 000	90 000	85 500	106 000
<b>Zůstatek</b>	<b>250 000</b>	<b>250 000</b>	<b>250 000</b>	<b>250 000</b>	<b>175 000</b>	<b>100 000</b>	–

**Tabulka 2: Diskontování smluvních peněžních toků (tržní sazbou 11,5 %)**

	Rok 1 tis. MJ	Rok 2 tis. MJ	Rok 3 tis. MJ	Rok 4 tis. MJ	Rok 5 tis. MJ	Rok 6 tis. MJ
Zůstatek jistiny	250 000	250 000	250 000	175 000	100 000	–
Splatný úrok	15 000	15 000	15 000	15 000	10 500	6 000
Celkové splátky (jistina a úrok)	15 000	15 000	15 000	90 000	85 500	106 000
Současná hodnota splátek	13 452 915	12 065 394	10 820 981	58 229 497	49 612 576	55 164 117
Celková současná hodnota splátek						199 345 480
Splátky jistiny						250 000 000
Minus: Současná hodnota odtoků (reálná hodnota úvěru při prvotním uznání)						199 345 480
Netržní část úvěru, která bude uznána jako náklad						50 654 520

**Tabulka 3: Výpočet zůstatku úvěru a úroku metodou efektivní úrokové míry**

	Rok 1 MJ	Rok 2 MJ	Rok 3 MJ	Rok 4 MJ	Rok 5 MJ	Rok 6 MJ
Jistina	199 345 480	207 270 210	216 106 284	225 958 228	161 943 735	95 067 265
Časové rozlišení úroku	22 924 730	23 836 074	24 852 223	25 985 228	18 623 530	10 932 735
Splátky úroku a jistiny	15 000 000	15 000 000	15 000 000	90 000 000	85 500 000	106 000 000
<b>Zůstatek</b>	<b>207 270 210</b>	<b>216 106 284</b>	<b>225 958 228</b>	<b>161 943 735</b>	<b>95 067 265</b>	–

**Smlouva o finanční záruce poskytnutá za nominální protihodnotu**

- IE43. Účetní jednotka C je významným výrobcem motorových vozidel v jurisdikci A. Vláda státu A (ručitel) uzavře 1. ledna 201V smlouvu o finanční záruce s účetní jednotkou B (věřitel), v níž se zaváže, že uspokojí účetní jednotku B v případě, že účetní jednotka C (dlužník) nesplní své závazky týkající se úvěru ve výši 50 mil. měnových jednotek (MJ) poskytnutého na dobu 30 let, který je splatný ve dvou splátkách po 25 mil. MJ, a to v roce 201X a v roce 204Z. Za poskytnutí záruky účetní jednotka C uhradí vládě A nominální protihodnotu v částce 30 tis. MJ. Než účetní jednotka C zahájila jednání s vládou A, oslovila ohledně poskytnutí záruky celou řadu subjektů, ale žádný z nich jí nebyl ochoten záruku poskytnout. V jurisdikci A ani v sousedních jurisdikcích D a E nelze v automobilovém průmyslu najít žádné příklady smluv o finanční záruce sjednaných v poslední době. Vláda A došla k závěru, že nelze použít oceňovací techniku, protože ta není spolehlivým měřítkem reálné hodnoty. Proto smlouvu o finanční záruce ocení podle IPSAS 19.
- IE44. K 31. prosinci 201V vláda A prověřila finanční situaci a výkonnost účetní jednotky C a došla k závěru, že na základě smlouvy o finanční záruce nemá žádnou současnou povinnost vůči účetní jednotce B. Ve výkazu finanční situace tudíž neuznala žádný závazek, ale zveřejnila informace o reálné hodnotě smlouvy o finanční záruce a souvisejícím úvěrovém riziku podle IPSAS 30 *Finanční nástroje: zveřejňování*. Dále zveřejnila podmíněný závazek ve výši 50 mil. MJ v souladu s IPSAS 19. Ve výkazu finanční situace uznala výnos 1 000 MJ z titulu závazku účetní jednotky C z nominální protihodnoty.
- IE45. V roce 201Z došlo k dalšímu zhoršení situace v automobilovém průmyslu, což mělo na účetní jednotku C negativní dopad. Účetní jednotka C podala insolvenční návrh a neuhradila první splátku jistiny, nicméně úroky zaplatila. Vláda A dojde k závěru, že ozdravení účetní jednotky C je nepravděpodobné, nicméně probíhají jednání s potenciálním nabyvatelem (účetní jednotka D), který účetní jednotku C restrukturalizuje. Účetní jednotka D naznačila, že převezme odpovědnost za druhou splátku úvěru poskytnutého účetní jednotkou B, ale za první splátku nikoli. Vláda A uzná náklad a závazek v částce 25 mil. MJ a zveřejní podmíněný závazek rovněž v částce 25 mil. MJ.

**Interakce mezi požadavky IPSAS 23 a IPSAS 29***Situace*

- IE46. 1. ledna 20X8 darovala fyzická osoba účetní jednotce A, která je účetní jednotkou veřejného sektoru, akcie kotované účetní jednotky X. Reálná hodnota akcií účetní jednotky X k tomuto datu činila 1 000 000 MJ. K 31. prosinci 20X8 činila reálná hodnota akcií 900 000 MJ. Součástí dohody je, že účetní jednotka A uhradí poplatek za zaknihování akcií na své jméno. Tento poplatek činí 10 000 MJ.
- IE47. Kotovaná účetní jednotka X poskytuje veřejnosti telekomunikační a další související služby. V roce 20X9 je uvedena na telekomunikační trh nová technologie, takže infrastruktura a zařízení používané účetní jednotkou X velmi zastarává. Důsledkem toho je trvalý pokles hodnoty účetní jednotky X. K 31. prosinci 20X9 činí ztráta ze znehodnocení 700 000 MJ. Účetní jednotka A v souladu se svými účetními pravidly zařazuje finanční investice do akcií do kategorie realizovatelných finančních aktiv. Předpokládá se, že ujednání má smluvní podobu, z titulu daru nevznikla žádná současná povinnost a účetní období účetní jednotky končí 31. prosince 20X8.

*Analýza*

- IE48. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka A dostala akcie jako dar, použila pro jejich prvotní uznání a pro zaúčtování souvisejícího nesměnného výnosu IPSAS 23. Nicméně protože si pořídila finanční aktivum, zohledňuje při prvotním uznání jak požadavky IPSAS 23, tak IPSAS 29.
- IE49. V souladu s IPSAS 23 se aktiva pořízená v rámci nesměnné výnosové transakce prvotně oceňují reálnou hodnotou. V souladu s IPSAS 29 se finanční aktiva prvotně oceňují rovněž reálnou hodnotou, která se v závislosti na tom, do které kategorie je finanční aktivum zařazeno, buď zvyšuje o transakční náklady, nebo nikoli. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka A v souladu se svými účetními pravidly zařazuje finanční investice do akcií do kategorie realizovatelných finančních aktiv, reálná hodnota akcií 1 000 000 MJ se při prvotním ocenění navýší o transakční náklady v částce 10 000 MJ.
- IE50. Následně oceňování a oduznání akcií upravuje IPSAS 29. Účetní jednotka zařadí finanční investici do akcií do kategorie realizovatelných finančních aktiv, takže se akcie budou oceňovat reálnou hodnotou a její následné změny se budou uznávat do čistých aktiv/jmění. Avšak ztráty ze znehodnocení se budou v období, kdy vzniknou, uznávat do přebytku nebo schodku.



Účetní zápisy při nabytí akcií a na konci jednotlivých účetních období budou následující:

1. Nabytí akcií darem

Má dáti	Realizovatelné finanční aktivum (finanční investice do účetní jednotky X)	1 010 000	
	Dal Nesměnný výnos		1 000 000
	Dal Banka (převod uhrazených výdajů)		10 000

2. Následné ocenění k 31. prosinci 20X8

Má dáti	Čistá aktiva/jmění (úprava reálné hodnoty investice)	110 000	
	Dal Realizovatelné finanční aktivum (finanční investice do účetní jednotky X)		110 000

3. Následné ocenění k 31. prosinci 20X9

Má dáti	Ztráta ze znehodnocení (přebytek nebo schodek)	700 000	
	Dal Realizovatelné finanční aktivum		700 000

### Srovnání s IAS 39

IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování* vychází primárně z IAS 39 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování* (včetně změn přijatých do 31. prosince 2008 a změn, které IASB provedla v IAS 39 v rámci *Vylepšení standardů IFRS* z dubna 2009). Hlavní rozdíly mezi IPSAS 29 a IAS 39 jsou následující:

- IPSAS 29 obsahuje navíc aplikační ustanovení týkající se zvýhodněných úvěrů a smluv o finanční záruce sjednaných s nulovou nebo nominální protihodnotou, zatímco IAS 39 tyto oblasti neupravuje.
- IPSAS 29 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 39. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“) a „čistá aktiva/jmění“ („net assets/equity“). Ekvivalentní termíny v IAS 39 jsou „výkaz o úplném výsledku nebo samostatná výsledovka“ („statement of comprehensive income or separate income statement“) (je-li sestavena) a „vlastní kapitál“ („equity“).
- IPSAS 29 nerozlišuje mezi výrazem „výnos“ („revenue“) a „výnos“ („income“). Naproti tomu IAS 39 používá tyto dva výrazy v odlišném významu, kdy výraz „income“ zde má širší význam než výraz „revenue“.
- Do IPSAS 29 byly formou dodatků zahrnuty interpretace IFRIC 9 *Přehodnocení vložených derivátů* a IFRIC 16 *Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky*. IASB vydává interpretace IFRIC jako samostatné dokumenty.

## IPSAS 30 — FINANČNÍ NÁSTROJE: ZVEŘEJŇOVÁNÍ

### Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního standardu účetního výkaznictví (IFRS) 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*, vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IFRS 7.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je ten, který je publikovaný IASB v anglickém jazyce, jeho kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS, IAS, Zveřejněné návrhy a jiné publikace IASB jsou chráněny autorským právem Nadace IFRS.

„IFRS“, „IAS“, „IASB“, „IFRS Foundation“, „International Accounting Standards“ a „International Financial Reporting Standards“ jsou ochrannými známkami Nadace IFRS a nesmí být používány bez jejího souhlasu.

## IPSAS 30 — FINANČNÍ NÁSTROJE: ZVEŘEJŇOVÁNÍ

### Historie standardu

*Tato verze obsahuje změny vyplývající ze standardů IPSAS vydaných do 31. ledna 2016.*

IPSAS 30 *Finanční nástroje: zveřejňování* byl vydán v lednu 2010.

Následně byl IPSAS 28 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 38 *Zveřejňování účastí v jiných jednotkách* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 37 *Společná ujednání* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)

### Přehled změn odstavců IPSAS 30

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
Úvodní část	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
3	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015 IPSAS 35 leden 2015
52A	Nový	IPSAS 33 leden 2015
52B	Nový	IPSAS 38 leden 2015 IPSAS 37 leden 2015 IPSAS 35 leden 2015
53	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015
AG6	Pozměněn	IPSAS 38 leden 2015

**IPSAS 30 — FINANČNÍ NÁSTROJE: ZVEŘEJŇOVÁNÍ****OBSAH**

	Odstavec
Cíl .....	1–2
Rozsah působnosti .....	3–7
Definice .....	8
Třídy finančních nástrojů a rozsah zveřejňovaných informací .....	9
Význam finančních nástrojů pro finanční situaci a finanční výkonnost .....	10–37
Výkaz finanční situace .....	11–23
Kategorie finančních aktiv a finančních závazků .....	11
Finanční aktiva nebo finanční závazky v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku .....	12–14
Reklasifikace .....	15–16
Oduznání .....	17
Kolaterál .....	18–19
Opravné položky k úvěrovým ztrátám .....	20
Složené finanční nástroje s více vloženými deriváty .....	21
Selhání a porušení .....	22–23
Výkaz finanční výkonnosti .....	24
Položky výnosů, nákladů, přínosů a újem .....	24
Další zveřejnění .....	25–37
Účetní pravidla .....	25
Zajišťovací účetnictví .....	26–28
Reálná hodnota .....	29–36
Zvýhodněné úvěry .....	37
Charakter a míra rizik plynoucích z finančních nástrojů .....	38–49
Zveřejňování kvalitativních informací .....	40
Zveřejňování kvantitativních informací .....	41–49
Úvěrové riziko .....	43–45

Finanční aktiva po splatnosti nebo znehodnocená .....	44
Obdržený kolaterál a jiná úvěrová posílení .....	45
Riziko likvidity .....	46
Tržní riziko .....	47–49
Analýza citlivosti .....	47–48
Další informace zveřejňované o tržním riziku .....	49
Datum účinnosti a přechodná ustanovení .....	50–53
Ukončení a nahrazení IPSAS 15 (2001) .....	54
Dodatek A: Aplikační příručka	
Dodatek B: Změny jiných standardů IPSAS	
Zdůvodnění závěrů	
Implementační příručka	
Srovnání s IFRS 7	

---

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 30 *Finanční nástroje: zveřejňování* je obsažen v odstavcích 1–54. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 30 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, Zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

## Cíl

1. Tento standard vyžaduje od účetních jednotek, aby zveřejňovaly ve svých účetních závěrkách informace, které uživatelům umožní zhodnotit:
  - (a) význam finančních nástrojů pro finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky a
  - (b) charakter a míru rizik vyplývajících z finančních nástrojů, jimž je účetní jednotka vystavena v průběhu účetního období a k datu vykazání, a způsob, jakým účetní jednotka tato rizika řídí.
2. Zásady zakotvené v tomto standardu jsou doplněním zásad, jimiž se řídí uznávání, oceňování a vykazování finančních aktiv a finančních závazků podle IPSAS 28 *Finanční nástroje: vykazování* a IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*.

## Rozsah působnosti

3. Tento standard jsou povinny používat všechny účetní jednotky na všechny typy finančních nástrojů, s výjimkou:
  - (a) podílů v ovládaných jednotkách, přidružených jednotkách a ve společném podnikání, o nichž se účtuje v souladu s IPSAS 34 *Samostatná účetní závěrka*, IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* nebo IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání*. V určitých případech však standardy IPSAS 34, IPSAS 35 nebo IPSAS 37 vyžadují nebo umožňují účetní jednotce, aby o podílu v ovládané jednotce, přidružené jednotce nebo ve společném podnikání účtovala v souladu s IPSAS 29. V těchto případech musí účetní jednotky uplatnit požadavky tohoto standardu. Účetní jednotky použijí tento standard také na veškeré deriváty odvozené z podílů v ovládaných jednotkách, přidružených jednotkách nebo ve společném podnikání, pokud takový derivát nenaplnuje definici kapitálového nástroje vymezenou v IPSAS 28,
  - (b) práv a povinností zaměstnavatelů vůči zaměstnancům vyplývajících z plánů zaměstnaneckých výhod, které upravuje IPSAS 25 *Zaměstnanecké požitky*,
  - (c) povinností vyplývajících z pojistných smluv. Avšak tento standard platí pro:
    - (i) deriváty, které jsou vloženy do pojistných smluv, pokud o nich účetní jednotka musí v souladu s IPSAS 29 účtovat odděleně, a
    - (ii) ručitele u smluv o finanční záruce, pokud tyto smlouvy uznává a oceňuje podle IPSAS 29. Nicméně pokud ručitel zvolí možnost použít pro uznávání a oceňování těchto smluv



**příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard upravující pojistné smlouvy, uplatní příslušný standard,**

Vedle bodů (i) a (ii) výše může účetní jednotka použít tento standard rovněž pro pojistné smlouvy zahrnující převod finančního rizika.

- (d) **finančních nástrojů, smluv a povinností vyplývajících z úhrad vázaných na akcie, pro které platí příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard upravující úhrady vázané na akcie, kromě smluv spadajících do působnosti odstavců 4–6 IPSAS 29, pro které platí IPSAS 29,**
  - (e) **nástrojů, které v souladu s odstavci 15 a 16 nebo odstavci 17 a 18 IPSAS 28 musí být klasifikovány jako kapitálové nástroje.**
4. Tento standard se vztahuje na uznané a neuznané finanční nástroje. Uznané finanční nástroje zahrnují finanční aktiva a finanční závazky, na které se vztahuje IPSAS 29. Neuznané finanční nástroje zahrnují některé finanční nástroje, na které se sice nevztahuje IPSAS 29, avšak vztahuje se na ně tento standard (např. některé úvěrové přísliby).
  5. Tento standard se vztahuje na smlouvy o koupi nebo prodeji nefinanční položky, na něž se vztahuje IPSAS 29 (viz odstavce 4–6 IPSAS 29).
  6. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
  7. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.

## Definice

8. Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:

**Úvěrové riziko** je riziko, že jedna strana finančního nástroje způsobí finanční ztrátu druhé straně nesplněním své povinnosti.

**Měnové riziko** je riziko, že se reálná hodnota nebo budoucí peněžní toky z finančního nástroje budou měnit v důsledku změn měnových kurzů.

**Úrokové riziko** je riziko, že se reálná hodnota nebo budoucí peněžní toky z finančního nástroje budou měnit v důsledku změn tržních úrokových sazeb.

**Riziko likvidity** je riziko, že účetní jednotka bude mít problémy splnit své povinnosti související s finančními závazky, které se hradí poskytnutím peněžních prostředků nebo jiného finančního aktiva.

**Úvěrové závazky** jsou finanční závazky, s výjimkou krátkodobých závazků z obchodního styku splatných za obvyklých úvěrových podmínek.

**Tržní riziko** je riziko, že se reálná hodnota nebo budoucí peněžní toky z finančního nástroje budou měnit v důsledku změn tržních cen. Tržní riziko zahrnuje tři druhy rizik: měnové riziko, úrokové riziko a jiné cenové riziko.

**Jiné cenové riziko** je riziko, že se reálná hodnota nebo budoucí peněžní toky z finančního nástroje 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.

Finanční aktivum je **po splatnosti**, když protistrana neplnila ve smluvně sjednaném termínu splatnosti.

Termíny definované jinými standardy IPSAS jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném *Významovém slovníku termínů*.

## **Třídy finančních nástrojů a rozsah zveřejňovaných informací**

9. Pokud tento standard vyžaduje zveřejnění informací o jednotlivých třídách finančních nástrojů, musí účetní jednotka rozdělit finanční nástroje do tříd odpovídajících charakteru 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 finanční situace.

## **Význam finančních nástrojů pro finanční situaci a finanční výkonnost**

10. Účetní jednotka zveřejní informace, které uživatelům její účetní závěrky umožní zhodnotit význam finančních nástrojů pro její finanční situaci a finanční výkonnost.

### **Výkaz finanční situace**

#### *Kategorie finančních aktiv a finančních závazků*

11. Účetní hodnota každé z následujících kategorií, které jsou vymezeny v IPSAS 29, musí být zveřejněna buď ve výkazu finanční situace, nebo v komentáři:
  - (a) finanční aktiva v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku rozdělená na (i) ta, která byla takto zařazena při prvotním uznání, a (ii) ta, která byla v souladu s IPSAS 29 klasifikována jako finanční aktiva určená k obchodování,

- (b) finanční investice držené do splatnosti,
- (c) úvěry a jiné pohledávky,
- (d) realizovatelná finanční aktiva,
- (e) finanční závazky v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku rozdělené na (i) ty, které byly takto zařazeny při prvotním uznání, a (ii) ty, které byly v souladu s IPSAS 29 klasifikovány jako finanční závazky určené k obchodování, a
- (f) finanční závazky oceněné naběhlou hodnotou.

*Finanční aktiva nebo finanční závazky v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku*

12. Pokud účetní jednotka zařadila úvěr nebo jinou pohledávku (nebo skupinu úvěrů či jiných pohledávek) do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, musí zveřejnit:
  - (a) maximální míru úvěrového rizika (viz odstavec 43(a)) vyplývající z úvěru nebo jiné pohledávky (nebo ze skupiny úvěrů či jiných pohledávek) k datu vykazání,
  - (b) o kolik případné související úvěrové deriváty či podobné nástroje omezují maximální míru úvěrového rizika,
  - (c) výši změn reálné hodnoty úvěru nebo jiné pohledávky (nebo skupiny úvěrů či jiných pohledávek) během účetního 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 účetního období a kumulovaně od okamžiku zařazení úvěru či jiné pohledávky.
13. Pokud účetní jednotka v souladu s odstavcem 10 IPSAS 29 zařadila finanční závazek do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, zveřejní:
  - (a) výši změn reálné hodnoty finančního závazku (v průběhu účetního období a kumulovaně), které vyplývají ze změn úvěrového rizika tohoto závazku; tato částka se určí buď:

- (i) jako výše změny reálné hodnoty, jež nenastala v důsledku změn tržních podmínek, které způsobují vznik tržního rizika (viz dodatek A, odstavec AG4), nebo
- (ii) pomocí jiné metody, která dle účetní jednotky věrněji zobrazuje výši změny reálné hodnoty v důsledku změn úvěrového rizika spojeného se závazkem.

Změny tržních podmínek, jež způsobují vznik tržního rizika, zahrnují změny referenční úrokové sazby, ceny finančního nástroje jiné účetní jednotky, ceny komodit, měnového kurzu, cenového nebo úrokového indexu. U smluv obsahujících prvek, který výši plnění váže na hodnotu podílové jednotky (unit-linking feature), změny tržních podmínek zahrnují změny ve výkonnosti příslušného interního nebo externího investičního fondu.

- (b) rozdíl mezi účetní hodnotou finančního závazku a částkou, kterou je účetní jednotka smluvně vázána zaplatit držitelu závazku při splatnosti.

14. Účetní jednotka zveřejní:

- (a) metody, které použila k tomu, aby vyhověla požadavkům odstavců 12(c) a 13(a).
- (b) pokud se domnívá, že informace, které zveřejnila, aby splnila požadavky odstavců 12(c) nebo 13(a) věrně nezobrazují změnu reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku způsobenou změnou úvěrového rizika, důvody, proč k takovému závěru dospěla, a faktory, jež jsou dle jejího mínění relevantní.

*Reklasifikace*

15. Pokud účetní jednotka reklasifikovala finanční aktivum (podle odstavců 60–63 IPSAS 29) na aktivum oceňované:

- (a) v pořizovací ceně nebo naběhlé hodnotě místo reálné hodnoty, nebo
- (b) v reálné hodnotě místo pořizovací ceny či naběhlé hodnoty,

zveřejní výši částky reklasifikované do každé kategorie a z každé kategorie a důvod uvedené reklasifikace.

16. Pokud účetní jednotka reklasifikovala finanční aktivum z kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku podle odstavců 55 nebo 57 IPSAS 29 nebo z kategorie realizovatelných finančních aktiv podle odstavce 58 IPSAS 29, zveřejní:

- (a) výši částky reklasifikované do každé kategorie a z každé kategorie,
- (b) za každé účetní období až do oduznání účetní hodnotu a reálnou hodnotu všech finančních aktiv, která byla reklasifikována ve stávajícím účetním období a v předchozích účetních obdobích,
- (c) pokud bylo finanční aktivum reklasifikováno podle odstavce 55 IPSAS 29, popis výjimečné situace a skutečnosti a okolnosti nasvědčující tomu, že se jednalo o výjimečnou situaci,
- (d) za účetní období, během něhož bylo finanční aktivum reklasifikováno, přínos nebo újmu z přecenění finančního aktiva na reálnou hodnotu uznané do přebytku nebo schodku nebo do čistých aktiv/jmění v uvedeném účetním období a v předchozím účetním období,
- (e) za každé účetní období po reklasifikaci až do oduznání finančního aktiva (včetně účetního období, během něhož bylo finanční aktivum reklasifikováno) přínos nebo újmu z přecenění finančního aktiva na reálnou hodnotu, které by byly uznány do přebytku nebo schodku nebo do čistých aktiv/jmění, pokud by finanční aktivum nebylo reklasifikováno, a přínos, újmu, výnos nebo náklad uznané do přebytku nebo schodku a
- (f) efektivní úrokovou míru a odhadované částky peněžních toků ke dni reklasifikace finančního aktiva, jejichž zpětné získání účetní jednotka očekává.

### *Oduznání*

17. Účetní jednotka mohla převést finanční aktiva takovým způsobem, že veškerá převedená aktiva nebo jejich část nesplňují podmínky pro oduznání (viz odstavce 17–39 IPSAS 29). Pro každou třídu takových finančních aktiv účetní jednotka zveřejní:
- (a) charakter těchto aktiv,
  - (b) charakter rizik a užiteků z vlastnictví, kterým je účetní jednotka nadále vystavena,
  - (c) pokud účetní jednotka nadále uznává všechna tato aktiva, jejich účetní hodnotu a účetní hodnotu souvisejících závazků a
  - (d) pokud účetní jednotka nadále uznává aktiva v rozsahu své trvalé angažovanosti, celkovou účetní hodnotu původních aktiv, účetní hodnotu aktiv, které účetní jednotka nadále uznává, a účetní hodnotu souvisejících závazků.

*Kolaterál*

18. Účetní jednotka zveřejní:
- (a) účetní hodnotu finančních aktiv, která poskytla jako kolaterál za závazky nebo podmíněné závazky, včetně částek, které byly reklasifikovány v souladu s odstavcem 39(a) IPSAS 29, a
  - (b) podmínky poskytnutí tohoto kolaterálu.
19. 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.

*Opravné položky k úvěrovým ztrátám*

20. Pokud jsou finanční aktiva znehodnocena v důsledku úvěrových ztrát a účetní jednotka zachycuje toto znehodnocení na samostatném účtu (např. na účtu opravných položek nebo podobném účtu používaném pro zachycení souhrnného znehodnocení aktiv) místo přímého snížení jejich účetní hodnoty, zveřejní pro každou třídu finančních aktiv odsouhlasení změn na tomto účtu během účetního období.

*Složené finanční nástroje s více vloženými deriváty*

21. Pokud účetní jednotka vydala nástroj, který obsahuje jak závazkovou, tak kapitálovou složku (viz odstavec 33 IPSAS 28) 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*

22. U úvěrových závazků uznaných k datu vykazání musí účetní jednotka zveřejnit:
- (a) podrobnosti o selhání při splácení jistiny, úroků, umořovacích fondů nebo při plnění splátkových režimů u těchto závazků během účetního období,
  - (b) účetní hodnotu úvěrových závazků v selhání na konci účetního období a
  - (c) zda bylo ještě před schválením účetní závěrky selhání napraveno nebo byla sjednána změna smluvních podmínek úvěrových závazků.
23. Pokud v průběhu účetního období došlo k jinému porušení podmínek úvěrové smlouvy než k těm, která jsou popsána v odstavci 22, účetní jednotka zveřejní

tytéž informace, jaké vyžaduje odstavec 22, pokud věřitel na základě těchto porušení může požadovat zrychlené splácení úvěru (pokud nejpozději do konce účetního období nedošlo k nápravě porušení nebo nebyly sjednány nové podmínky úvěru).

### **Výkaz finanční výkonnosti**

*Položky výnosů, nákladů, přínosů a újem*

24. Účetní jednotka zveřejní buď ve výkazu finanční výkonnosti, nebo v komentáři následující položky výnosů, nákladů, přínosů nebo újem:
- (a) čisté přínosy nebo újmy z:
    - (i) finančních aktiv nebo finančních závazků v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, přičemž samostatně uvede přínosy nebo újmy z finančních aktiv nebo finančních závazků, které byly jako takové zařazeny při prvotním uznání, a z finančních aktiv nebo finančních závazků klasifikovaných v souladu s IPSAS 29 jako určené k obchodování,
    - (ii) realizovatelných finančních aktiv, přičemž samostatně uvede částku přínosů nebo újem uznanou v průběhu účetního období do čistých aktiv/jmění a částku reklasifikovanou z čistých aktiv/jmění a uznanou během účetního období přímo do přebytku nebo schodku,
    - (iii) finančních investic držených do splatnosti,
    - (iv) úvěrů a jiných pohledávek a
    - (v) finančních závazků oceněných naběhlou hodnotou,
  - (b) celkové úrokové výnosy a náklady (stanovené metodou efektivní úrokové míry) týkající se finančních aktiv nebo finančních závazků nezařazených do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku,
  - (c) výnosy nebo náklady z poplatků (nikoli však částky zohledňované při určování efektivní úrokové sazby) z:
    - (i) finančních aktiv nebo finančních závazků nezařazených do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku a
    - (ii) svěřeneckých fondů a jiných fiduciárních činností, jež vedou k držení nebo investování aktiv jménem fyzických osob, svěřeneckých fondů, penzijních plánů a dalších institucí,
  - (d) částku úrokových výnosů ze znehodnocených finančních aktiv podle odstavce AG126 IPSAS 29 a
  - (e) vyšší ztráty ze znehodnocení pro každou třídu finančních aktiv.

**Další zveřejnění***Účetní pravidla*

25. V souladu s odstavcem 132 IPSAS 1 zveřejní účetní jednotka ve shrnutí použitých významných účetních pravidel informace o oceňovací bázi (nebo bázích), kterou použila při sestavování účetní závěrky, a o ostatních aplikovaných účetních pravidlech, která jsou významná pro pochopení účetní závěrky.

*Zajišťovací účetnictví*

26. Účetní jednotka zveřejní následující údaje samostatně o každém druhu zajištění popsaném v IPSAS 29 (tj. zajištění reálné hodnoty, zajištění peněžních toků a zajištění čistých investic do zahraničních jednotek):
- (a) popis jednotlivých druhů zajištění,
  - (b) popis finančních nástrojů použitých jako zajišťovací nástroje a jejich reálné hodnoty k datu vykazání a
  - (c) charakter zajišťovaných rizik.
27. V případě zajištění peněžních toků účetní jednotka zveřejní:
- (a) období, v nichž se peněžní toky očekávají a v nichž by měly ovlivnit přebytek nebo schodek,
  - (b) popis všech očekávaných transakcí, u nichž bylo v minulosti použito zajišťovací účetnictví, ale jejichž realizace se již nepředpokládá,
  - (c) částku, která byla v účetním období uznána do čistých aktiv/jmění,
  - (d) částku, která byla reklasifikována z čistých aktiv/jmění do přebytku nebo schodku za účetní období, přičemž zveřejní částku zahrnutou do jednotlivých řádků výkazu finanční výkonnosti a
  - (e) částku, která byla během účetního období vyňata z čistých aktiv/jmění a zahrnuta do vstupní pořizovací ceny nebo jiné účetní hodnoty nefinančního aktiva nebo nefinančního závazku, jejichž pořízení či vznik bylo zajištěnou vysoce pravděpodobnou očekávanou transakcí.
28. Účetní jednotka zveřejní samostatně:
- (a) v případě zajištění reálné hodnoty přínosy nebo újmy ze:
    - (i) zajišťovacího nástroje a
    - (ii) ze zajištěné položky v důsledku zajištěného rizika,
  - (b) neúčinnost zajištění peněžních toků uznanou do přebytku nebo schodku a
  - (c) neúčinnost zajištění čistých investic v zahraničních jednotkách uznanou do přebytku nebo schodku.



*Reálná hodnota*

29. S výjimkou ustanovení podle odstavce 35 účetní jednotka zveřejní pro každou třídu finančních aktiv a finančních závazků (viz odstavec 9) reálnou hodnotu dané třídy aktiv a závazků tak, aby ji bylo možné porovnat s její účetní hodnotou.
30. Při zveřejňování reálných hodnot rozdělí účetní jednotka finanční aktiva a finanční závazky do tříd, ale započte je pouze do té míry, do jaké jsou jejich příslušné účetní hodnoty započteny ve výkazu finanční situace.
31. Účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančních nástrojů metody, a pokud byly použity oceňovací techniky, rovněž předpoklady, z nichž se vycházelo při určení reálných hodnot jednotlivých tříd finančních aktiv nebo finančních závazků. Například bude-li to přicházet v úvahu, účetní jednotka zveřejní informace o předpokladech týkajících se rozsahu předčasného splácení, míry odhadovaných úvěrových ztrát, a úrokových sazeb nebo diskontních sazeb. V případě, že došlo ke změně oceňovací techniky, účetní jednotka tuto změnu zveřejní spolu s důvody, které k této změně vedly.
32. Aby bylo možné zveřejnit informace požadované v odstavci 33, klasifikuje účetní jednotka ocenění reálnou hodnotou za použití hierarchie reálné hodnoty, která odráží význam vstupních údajů použitých při oceňování. Hierarchie reálné hodnoty má tyto úrovně:
- (a) kotované ceny (neupravené) na aktivních trzích pro identická aktiva nebo závazky (úroveň 1),
  - (b) vstupní údaje jiné než kotované ceny obsažené v úrovni 1, které je možné zjistit u aktiva nebo závazku, a to buď přímo (např. jako ceny), nebo nepřímo (např. odvozením od cen) (úroveň 2) a
  - (c) vstupní údaje pro aktivum nebo závazek, které nejsou založeny na zjistitelných tržních údajích (nezjistitelné údaje) (úroveň 3).
- Úroveň hierarchie reálné hodnoty, do níž je celkové ocenění reálnou hodnotou zařazeno, se stanovuje na základě vstupních údajů s nejnižší úrovní, které jsou významné pro celkové ocenění reálnou hodnotou. K tomuto účelu se význam vstupních údajů stanovuje v porovnání s celkovým oceněním reálnou hodnotou. Pokud ocenění reálnou hodnotou používá zjistitelné vstupní údaje, které vyžadují významnou úpravu založenou na nezjistitelných údajích, jedná se o ocenění úrovně 3. Stanovení významu konkrétního vstupního údaje ve vztahu k celkovému ocenění reálnou hodnotou vyžaduje úsudek a zvážení faktorů specifických pro dané aktivum nebo závazek.
33. V případě ocenění reálnou hodnotou uznaného ve výkazu finanční situace zveřejní účetní závěrka pro každou třídu finančních nástrojů:

- (a) úroveň v hierarchii reálné hodnoty, do níž je celkové ocenění reálnou hodnotou zařazeno, přičemž ocenění reálnou hodnotou bude rozděleno v souladu s úrovněmi definovanými v odstavci 32,
- (b) veškeré významné převody mezi úrovní 1 a úrovní 2 hierarchie reálné hodnoty a důvody, které k nim vedly. Převody do každé úrovně se musí zveřejnit a vysvětlit odděleně od převodů směrem ven z jednotlivých úrovní. Pro tento účel se významnost posuzuje s ohledem na přebytek nebo schodek a celková aktiva nebo celkové závazky,
- (c) u ocenění reálnou hodnotou na úrovni 3 se zveřejní odsouhlasení počátečních zůstatků s konečnými zůstatky, přičemž zvlášť se zveřejní změny nastalé v průběhu období, které se týkají:
- (i) celkových přínosů nebo újem za dané období, které jsou uznány v přebytku nebo schodku, včetně specifikace, kde jsou ve výkazu finanční výkonnosti uvedeny,
  - (ii) celkových přínosů nebo újem uznaných v čistých aktivech/jmění,
  - (iii) nákupů, prodejů, emisí a vypořádání (každý druh pohybu se zveřejňuje zvlášť) a
  - (iv) převodů do úrovně 3 a z této úrovně (např. převody vzniklé v důsledku změn ve zjistitelnosti tržních údajů) a důvody vedoucí k těmto převodům. U významných převodů budou převody do úrovně 3 zveřejněny a vysvětleny odděleně od převodů z úrovně 3,
- (d) celkovou výši přínosů nebo újem za účetní období podle bodu (c)(i) výše, která byla zahrnuta do přebytku nebo schodku a týká se těch aktiv a závazků, které má účetní jednotka v držení na konci účetního období, včetně specifikace, kde jsou tyto přínosy nebo újmy vykázány ve výkazu finanční výkonnosti.
- (e) pokud by v případě ocenění reálnou hodnotou na úrovni 3 změna jednoho nebo více vstupních údajů použitých u přiměřeně možných alternativních předpokladů významně změnila reálnou hodnotu, zveřejní účetní jednotka tuto skutečnost společně s informací o vlivu těchto změn. Účetní jednotka zveřejní, jak vliv změny na přiměřeně možné alternativní předpoklady vypočítala. Pro tento účel se význam posuzuje s ohledem na přebytek nebo schodek a celková aktiva nebo celkové závazky, resp. jsou-li změny reálné hodnoty uznány v čistých aktivech/jmění, s ohledem na celkové jmění.

Účetní jednotka zveřejní kvantitativní zveřejňované informace požadované v tomto odstavci v tabulce, případně v jiném formátu, bude-li vhodnější.

34. Není-li trh některého finančního nástroje aktivní, účetní jednotka stanoví jeho reálnou hodnotu s pomocí oceňovací techniky (viz odstavce AG106–AG112

IPSAS 29). Pokud nebyly splněny podmínky uvedené v odstavci AG108 IPSAS 29, je nejlepším důkazem reálné hodnoty při prvotním uznání transakční cena (tj. reálná hodnota vydané nebo přijaté protihodnoty). Z toho vyplývá, že reálná hodnota při prvotním uznání a částka, která bude určena k danému datu pomocí oceňovací techniky, se mohou lišit. Bude-li takový rozdíl existovat, účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančních nástrojů:

- (a) jakými účetními pravidly se řídila při uznávání tohoto rozdílu do přebytku nebo schodku, aby promítla změnu faktorů (včetně času), které by brali v úvahu při stanovení ceny účastníci trhu (viz odstavec AG109 IPSAS 29), a
- (b) úhrnný rozdíl, jenž má být uznán do přebytku nebo schodku na počátku a na konci účetního období, a odsouhlasení změn v zůstatku tohoto rozdílu.

35. Zveřejnění reálné hodnoty se nevyžaduje:

- (a) pokud se účetní hodnota přibližně rovná reálné hodnotě, například u takových finančních nástrojů, jako jsou krátkodobé pohledávky a závazky z obchodního styku,
- (b) u investic do kapitálových nástrojů, které nemají kotovanou tržní cenu na aktivním trhu nebo u derivátů vázaných na takové kapitálové nástroje, které se oceňují v pořizovacích cenách v souladu s IPSAS 29, protože jejich reálnou hodnotu není možné spolehlivě stanovit,
- (c) u smluv obsahujících prvky dobrovolné spoluúčasti, pokud není možné spolehlivě ocenit reálnou hodnotu tohoto smluvního prvku.

36. V případech uvedených v odstavci 35(b) a (c) zveřejní účetní jednotka informace, které pomohou uživatelům účetní závěrky osobně posoudit rozsah možných rozdílů mezi účetní hodnotou a reálnou hodnotou těchto finančních aktiv a finančních závazků včetně:

- (a) toho, že informace o reálné hodnotě těchto nástrojů nebyly zveřejněny proto, že jejich reálnou hodnotu není možné spolehlivě určit,
- (b) popisu finančních nástrojů, jejich účetní hodnotu a vysvětlení, proč není možné spolehlivě určit reálnou hodnotu,
- (c) informace o trhu daných nástrojů,
- (d) informace o tom, zda a jak zamýšlí účetní jednotka finanční nástroj vyřadit a
- (e) pokud jsou finanční nástroje, jejichž reálnou hodnotu nebylo možné v minulosti spolehlivě určit, oduznány, tuto skutečnost, účetní hodnotu těchto nástrojů v okamžiku oduznání a uznání přínos nebo újmu.

*Zvýhodněné úvěry*

37. Zvýhodněné úvěry jsou úvěry poskytované účetními jednotkami za podmínek, které jsou výhodnější než tržní podmínky. Příkladem zvýhodněných úvěrů jsou úvěry poskytované rozvojovým zemím, malým zemědělským podnikům, studentské půjčky poskytované na financování vysokoškolského studia studentům splňujícím stanovené podmínky nebo úvěry na bytové potřeby poskytované rodinám s nízkými příjmy. Účetní jednotka u poskytnutých zvýhodněných úvěrů zveřejní:
- (a) odsouhlasení počátečních a konečných účetních hodnot úvěrů, včetně:
    - (i) nominální hodnoty nových úvěrů poskytnutých v průběhu účetního období,
    - (ii) úpravy reálné hodnoty při prvotním uznání,
    - (iii) úvěrů splacených v průběhu účetního období,
    - (iv) uznaných ztrát ze znehodnocení,
    - (v) případného zvýšení diskontované částky v průběhu účetního období z důvodu plynutí času a
    - (vi) jiných změn,
  - (b) nominální hodnotu úvěrů na konci účetního období,
  - (c) účel různých typů úvěrů a dobu, na kterou byly poskytnuty a
  - (d) oceňovací předpoklady.

**Charakter a míra rizik plynoucích z finančních nástrojů**

38. **Účetní jednotka zveřejní informace, které uživatelům její účetní závěrky umožní posoudit charakter a míru rizik vyplývajících z finančních nástrojů, jimž je účetní jednotka vystavena k datu vykázání.**
39. Informace zveřejňované podle odstavců 40–49 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.

**Zveřejňování kvalitativních informací**

40. U každého druhu rizik vyplývajících z finančních nástrojů účetní jednotka zveřejní:
- (a) míru rizika a způsob jejího vzniku,
  - (b) své cíle, pravidla a postupy řízení rizik a metody kvantifikaci rizik a
  - (c) případné změny oproti předchozímu období týkající se informací podle bodu (a) nebo (b).

**Zveřejňování kvantitativních informací**

41. U každého druhu rizik vyplývajících z finančních nástrojů účetní jednotka zveřejní:
- (a) souhrnné kvantitativní údaje o míře daného rizika, jíž je vystavena k datu vykazání. Tyto údaje musí vycházet z informací, které interně dostávají klíčoví řídicí pracovníci účetní jednotky (podle jejich definice v IPSAS 20 *Zveřejňování spřízněných stran*), například představenstvo nebo generální ředitel účetní jednotky,
  - (b) informace zveřejňované podle odstavců 43–49 v rozsahu, který nespadá pod bod (a), s výjimkou případů, kdy se nejedná o významné riziko (problematika významnosti viz odstavce 45–47 IPSAS 1),
  - (c) koncentraci rizik, pokud není zjevná z informací zveřejněných podle bodů (a) a (b).
42. Pokud kvantitativní ukazatele zveřejněné k datu vykazání nerepresentují míru rizika účetní jednotky v průběhu účetního období, účetní jednotka poskytne další reprezentativní údaje.

*Úvěrové riziko*

43. Účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančních nástrojů:
- (a) částku, která nejlépe reprezentuje její maximální míru úvěrového rizika k datu vykazání bez zohlednění drženého kolaterálu či jiných úvěrových posílení (např. dohoda o započtení, která nesplňuje kritéria pro započtení podle IPSAS 28),
  - (b) v souvislosti s částkou zveřejněnou podle bodu (a) popis kolaterálu drženého jako zajištění úvěru a popis dalších úvěrových posílení,
  - (c) informace o úvěrové kvalitě finančních aktiv, která nejsou po splatnosti ani nejsou znehodnocena,
  - (d) účetní hodnotu finančních aktiv, která by byla po splatnosti nebo znehodnocena, ale u nichž byly sjednány nové podmínky.

**Finanční aktiva po splatnosti nebo znehodnocená**

44. Účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančních aktiv:
- (a) analýzu stáří finančních aktiv, která jsou k datu vykazání po splatnosti, ale nejsou znehodnocena,
  - (b) analýzu finančních aktiv, u nichž bylo k datu vykazání jednotlivě zjištěno znehodnocení, včetně faktorů, jež účetní jednotka brala v úvahu při určování jejich znehodnocení a

- (c) v souvislosti s částkou zveřejněnou podle bodů (a) and (b) popis kolaterálu drženého jako zajištění a popis dalších úvěrových posílení, a pokud to je prakticky možné, odhad jejich reálné hodnoty.

### **Obdržený kolaterál a jiná úvěrová posílení**

45. Pokud účetní jednotka získá během účetního období finanční nebo nefinanční aktiva nabytím kolaterálu zajišťujícího úvěr nebo využitím jiných úvěrových posílení (např. záruk) a tato aktiva splňují kritéria pro uznání podle jiných standardů, zveřejni:
- (a) charakter a účetní hodnotu nabytých aktiv a
  - (b) pokud tato aktiva nejsou okamžitě směnitelná za peněžní prostředky, svá pravidla pro vyřazení takovýchto aktiv nebo pro jejich využívání ve svém podnikání.

### *Riziko likvidity*

46. Účetní jednotka zveřejni:
- (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 AG14),
  - (c) popis řízení rizika likvidity podle bodů (a) a (b).

### *Tržní riziko*

#### **Analýza citlivosti**

47. Pokud účetní jednotka neplní požadavky odstavce 48, zveřejni:
- (a) analýzu citlivosti pro každý typ tržního rizika, jemuž je k datu vykázání vystavena, s uvedením toho, jak by změny příslušné rizikové proměnné, které by k tomuto datu mohly reálně nastat, ovlivnily přebytek nebo schodek nebo čistá aktiva/jmění,
  - (b) metody a předpoklady použité při zpracovávání analýzy citlivosti a
  - (c) změny použitých metod a předpokladů oproti předchozímu období a důvody těchto změn.
48. Pokud účetní jednotka zpracovává analýzu citlivosti, např. metodou value-at-risk, která odráží vzájemnou závislost mezi rizikovými proměnnými (např. úrokovými sazbami a měnovými kurzy) a využívá ji k řízení finančních

rizik, může tuto analýzu citlivosti použít místo analýzy uvedené v odstavci 47. 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 informace zveřejňované o tržním riziku**

49. Pokud analýzy citlivosti zveřejněné v souladu s odstavcem 47 nebo 48 nereprezentují riziko obsažené ve finančním nástroji (např. proto, že míra rizika na konci účetního období nevyjadřuje míru rizika v jeho průběhu), účetní jednotka zveřejní jednak tuto skutečnost, jednak důvod, proč se domnívá, že analýzy citlivosti nejsou reprezentativní.

#### **Datum účinnosti a přechodná ustanovení**

50. **Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2013 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2013, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.**
51. **Účetní jednotka nesmí použít tento standard před 1. lednem 2013, pokud současně nepoužije IPSAS 28 a IPSAS 29.**
52. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro roční účetní období začínající před 1. lednem 2013, nemusí vykazovat srovnávací informace za předchozí účetní období u zveřejnění vyžadovaných podle odstavců 38–49 týkajících se charakteru a míry rizik vyplývajících z finančních nástrojů.
- 52A. **Odstavec 53 byl změněn standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 v období začínajícím před 1. lednem 2017, pak změny výše uvedených odstavců budou použity rovněž pro toto dřívější období.**
- 52B. **V důsledku IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IPSAS 37 *Společná ujednání* a IPSAS 38 *Zveřejňování účastí v jiných jednotkách*, vydaných v lednu 2015, došlo ke změně odstavců 3(a) a AG6. Účetní jednotka použije tyto změny ve stejném období, kdy uplatní IPSAS 35, IPSAS 37 a IPSAS 38.**

53. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS anebo později.

### **Ukončení a nahrazení IPSAS 15 (2001)**

54. Tento standard a IPSAS 28 nahrazují IPSAS 15 *Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace*, vydaný v roce 2001. IPSAS 15 zůstává v platnosti, dokud účetní jednotka nepřijme IPSAS 28 a IPSAS 30, resp. dokud tyto standardy nenabudou účinnosti.



## Aplikační příručka

*Tento dodatek je nedílnou součástí IPSAS 30.*

### **Třídy finančních nástrojů a rozsah zveřejňovaných informací (odstavec 9)**

- AG1. Odstavec 9 vyžaduje, aby účetní jednotka rozdělila finanční nástroje do tříd, které odpovídají charakteru zveřejňovaných informací, s ohledem na charakteristiky těchto finančních nástrojů. Třídy popsané v odstavci 9 určuje účetní jednotka, a proto se liší od kategorií finančních nástrojů uvedených v IPSAS 29 (podle nichž se určuje, jak se finanční nástroje oceňují a kam se uznávají změny reálné hodnoty).
- AG2. Při určování tříd finančních nástrojů musí účetní jednotka minimálně:
- (a) rozlišovat nástroje oceňované naběhlou hodnotou a nástroje oceňované reálnou hodnotou,
  - (b) finanční nástroje, které nespádají do působnosti tohoto standardu, vykazovat jako samostatnou třídu nebo třídy.
- AG3. Účetní jednotka s ohledem na své charakteristiky rozhodne, jak podrobné údaje zveřejní, aby vyhověla požadavkům tohoto standardu, 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 zahlcením účetní závěrky nadbytečnými podrobnostmi, které pro její uživatele nebudou užitečné, a mezi nezveřejněním důležitých informací v důsledku nadměrné agregace. Účetní jednotka například nesmí zastírat důležité informace tím, že je zahrne mezi velké množství nevýznamných detailů. Podobně nesmí účetní jednotka zveřejňovat natolik agregované údaje, že důležité rozdíly mezi jednotlivými transakcemi nebo souvisejícími riziky nejsou patrné.

### **Význam finančních nástrojů pro finanční situaci a finanční výkonnost**

*Finanční závazky v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku (odstavce 13 a 14)*

- AG4. Pokud účetní jednotka oceňuje finanční závazek v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, podle odstavce 13(a) musí zveřejnit částku změny reálné hodnoty finančního závazku, která vyplývá ze změn úvěrového rizika daného závazku. Podle odstavce 13(a)(i) může účetní jednotka určit tuto částku z výše změny reálné hodnoty závazku, která nenastala v důsledku změny tržních podmínek, z nichž vzniká tržní riziko. Pokud jedinou významnou změnou tržních podmínek určitého závazku představují změny zjištěné (referenční) úrokové sazby, lze tuto částku odhadnout takto:

- (a) nejprve účetní jednotka vypočítá vnitřní výnosnost na počátku období pomocí zjištěné tržní ceny závazku a smluvních peněžních toků závazku na počátku období. Od této vnitřní výnosové míry odečte zjištěnou (referenční) úrokovou míru na počátku období a dostane složku vnitřní výnosové míry příslušející určitému nástroji,
- (b) účetní jednotka dále vypočítá současnou hodnotu peněžních toků spojených se závazkem s pomocí smluvních peněžních toků závazku na konci období a diskontní sazby rovnající se součtu (i) zjištěné (referenční) úrokové míry na konci období a (ii) složky vnitřní výnosové míry, která přísluší danému nástroji a která byla určena podle bodu (a),
- (c) rozdíl mezi zjistitelnou tržní cenou závazku na konci období a částkou určenou podle bodu (b) představuje změnu reálné hodnoty, která nevyplývá ze změn zjištěné (referenční) tržní úrokové sazby. To je částka, kterou je třeba zveřejnit.

Tento příklad předpokládá, že změny reálné hodnoty vyplývající z jiných faktorů, než jsou změny úvěrového rizika nástroje nebo změny úrokových sazeb, nejsou významné. Pokud nástroj z tohoto příkladu obsahuje vložený derivát, ke změně reálné hodnoty vloženého derivátu se při určování částky, která má být zveřejněna v souladu s odstavcem 13(a), nepřihlíží.

#### *Další zveřejnění – účetní pravidla (odstavec 25)*

AG5. Odstavec 25 vyžaduje zveřejnění oceňovací báze (nebo bázi) použité při sestavení účetní závěrky, jakož i zveřejnění dalších použitých účetních pravidel, která jsou relevantní pro pochopení účetní závěrky. V případě finančních nástrojů mohou takové zveřejňované informace zahrnovat:

- (a) u finančních aktiv nebo závazků v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku:
  - (i) charakter finančních aktiv nebo finančních závazků, které účetní jednotka zařadila do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku,
  - (ii) kritéria, jimiž se řídilo zařazení takovýchto finančních aktiv nebo závazků při prvotním uznání, a
  - (iii) jak účetní jednotka splnila podmínky stanovené pro toto zařazení v odstavcích 10, 13 nebo 14 IPSAS 29. Pro nástroje zařazené v souladu s bodem (b) (i) definice finančních aktiv nebo finančních závazků v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, uvedené v IPSAS 29, zahrnují zveřejňované údaje podrobný popis okolností tvořících základ neshod v oblasti oceňování a uznávání, které by jinak vznikly. Pro nástroje zařazené v souladu s bodem (b) (ii) definice finančních aktiv

nebo finančních závazků v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, uvedené v IPSAS 29, zahrnují zveřejňované údaje podrobný popis toho, jak se zařazení do kategorie v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku shoduje se zdokumentovanou strategií řízení rizik či investiční strategií účetní jednotky,

- (b) kritéria zařazení finančních aktiv do kategorie realizovatelných finančních aktiv,
- (c) zda se koupě nebo prodej finančních aktiv s obvyklým termínem dodání účtuje k datu obchodu nebo k datu vypořádání (viz odstavec 40 IPSAS 29),
- (d) pokud se ke snížení účetní hodnoty finančního aktiva znehodnoceného úvěrovými ztrátami použije účet opravných položek:
  - (i) kritéria určování toho, kdy se účetní hodnota znehodnoceného finančního aktiva snižuje přímo (nebo přímo zvyšuje v případě zrušení přímého odpisu) a kdy se použije účet opravných položek, a
  - (ii) kritéria odpisu částek zahrnutých do účtu opravných položek proti účetní hodnotě znehodnoceného finančního aktiva (viz odstavec 20),
- (e) jak se určují čisté přínosy nebo čisté újmy z jednotlivých kategorií finančních nástrojů (viz odstavec 24(a)), např. zda čisté přínosy nebo čisté újmy z položek oceněných v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku zahrnují výnosy z úroků, dividend nebo podobné výnosy k rozdělení,
- (f) jaká kritéria používá účetní jednotka při určování objektivních důkazů o tom, že došlo ke znehodnocení (viz odstavec 24(e)),
- (g) pokud byly smluvně upraveny podmínky finančních aktiv, jež by jinak byly po splatnosti nebo byly znehodnoceny, účetní pravidla týkající se finančních aktiv, na která se vztahují nově upravené podmínky (viz odstavec 43(d)),
- (h) u smluv o finanční záruce vystavených prostřednictvím nesměnných transakcí, u nichž nebylo možné stanovit reálnou hodnotu a byla uznána rezerva v souladu s IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, informace o okolnostech, které vedly k uznání rezervy.

Odstavec 137 IPSAS 1 též vyžaduje od účetních jednotek, aby v rámci významných účetních pravidel či jiného komentáře zveřejnily úsudky, mimo úsudků zahrnujících odhady, které přijalo vedení v procesu uplatňování účetních pravidel účetní jednotky a které mají nejvýznamnější vliv na částky uznané v účetní závěrce.

**Charakter a míra rizik plynoucích z finančních nástrojů (odstavce 38–49)**

AG6. Informace, jejichž zveřejnění vyžadují odstavce 38–49, musí být v účetní závěrce uvedeny buď přímo, nebo formou křížového odkazu na jiný dokument, např. na komentář vedení nebo na zprávu o rizicích, který mají uživatelé účetní závěrky k dispozici za stejných podmínek a současně s účetní závěrkou. Bez informací začleněných formou křížového odkazu je účetní závěrka neúplná. Používání křížových odkazů může být v některých jurisdikcích omezeno právním předpisem.

*Zveřejnění kvantitativních informací (odstavec 41)*

AG7. V souladu s odstavcem 41(a) musí účetní jednotka zveřejnit souhrnné kvantitativní údaje o míře rizik na základě informací, jež interně dostávají klíčoví řídicí pracovníci účetní jednotky. Pokud účetní jednotka používá několik metod pro řízení míry rizik, zveřejní informace s pomocí těch z nich, které zajistí nejrelevantnější a nejspolehlivější informace. O relevanci a spolehlivosti pojednává IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

AG8. V souladu s odstavcem 41(c) musí účetní jednotka zveřejnit informace o koncentraci rizik. Koncentrace rizik vyplývají z finančních nástrojů s podobnými rysy, které jsou podobně ovlivňovány změnami ekonomických a jiných podmínek. Nalezení koncentrací rizik vyžaduje úsudek se zohledněním charakteristik účetní jednotky. Mezi zveřejňované údaje o koncentracích rizik patří:

- (a) popis toho, jak vedení účetní jednotky určuje koncentrace,
- (b) popis společných rysů pro jednotlivé koncentrace (např. protistrana, zeměpisná oblast, měna nebo trh) a
- (c) hodnota odpovídající míře rizik spojené se všemi finančními nástroji se stejnou charakteristikou.

*Maximální míra úvěrového rizika (odstavec 43(a))*

AG9. V souladu s odstavcem 43(a) musí účetní jednotka zveřejnit částku, která nejlépe vyjadřuje maximální míru úvěrového rizika, jemuž je účetní jednotka vystavena. V případě finančního aktiva je to obvykle hrubá účetní hodnota snižena o:

- (a) případné částky započtené v souladu s IPSAS 28 a
- (b) případné ztráty ze znehodnocení aktiv uznané v souladu s IPSAS 29.

AG10. Mezi činnosti, které vedou ke vzniku úvěrového rizika a s tím spojené maximální míře úvěrového rizika, patří mimo jiné:

- (a) Poskytování úvěrů a jiných pohledávek zákazníkům a ukládání vkladů u jiných účetních jednotek. V těchto případech se maximální míra úvěrového rizika 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 úvěrového rizika se k datu vykazání bude rovnat účetní hodnotě.
- (c) Poskytování finančních záruk. V tomto případě je maximální míra úvěrového rizika rovna nejvyšší částce, kterou by účetní jednotka zaplatila, kdyby byla záruka uplatněna, což může být mnohem více, než je 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 čistou částkou v peněžních prostředcích nebo jiným finančním nástrojem, maximální míra úvěrového rizika se rovná celé výši příslibu. Je to proto, že není jisté, zda nevyčerpaná část nebude vyčerpána někdy v budoucnosti. Ta může být mnohem vyšší než částka uznaná jako závazek.

*Kvantitativní údaje zveřejňované u rizika likvidity (odstavce 41(a), 46(a) a (b))*

AG11. V souladu s odstavcem 41(a) musí účetní jednotka zveřejnit souhrnné kvantitativní údaje o míře rizika likvidity, jemuž je vystavena, na základě informací, jež interně dostávají klíčoví řídicí pracovníci. 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 výrazně dříve, než je uvedeno v těchto údajích, nebo
- (b) se mohou týkat výrazně jiných částek, než jaké jsou v těchto údajích uvedeny (např. u derivátu, který je obsažený v těchto údajích na základě čistého vypořádání, ale u kterého má protistrana možnost vyžádat si hrubé vypořádání),

Účetní jednotka tuto skutečnost zveřejní spolu s kvantitativními informacemi, které umožní uživatelům účetní závěrky vyhodnotit míru tohoto rizika, za předpokladu, že tyto informace nejsou obsaženy v analýze smluvních splatností, kterou vyžaduje odstavec 46(a) nebo (b).

- AG12. Při zpracování analýzy splatnosti, kterou vyžaduje odstavec 46(a) a (b), použije účetní jednotka pro určení vhodného počtu časových pásem vlastní úsudek. Účetní jednotka může například stanovit, že jsou vhodná tato časová pásma:
- (a) do jednoho měsíce,
  - (b) od jednoho do tří měsíců,
  - (c) od tří měsíců do jednoho roku a
  - (d) od jednoho roku do pěti let.
- AG13. Při plnění požadavků uvedených v odstavci 46(a) a (b) nebude účetní jednotka oddělovat vložený derivát od hybridního (kombinovaného) nástroje. V případě tohoto nástroje uplatní účetní jednotka odstavec 46(a).
- AG14. V souladu s odstavcem 46(b) musí účetní jednotka zveřejnit u derivátových finančních závazků kvantitativní analýzu splatnosti, která obsahuje zbývající smluvní splatnosti za předpokladu, že smluvní splatnosti jsou důležité pro pochopení načasování peněžních toků. Například by se jednalo o:
- (a) úrokový swap se zbývající splatností pět let v rámci zajištění peněžních toků finančního aktiva nebo závazku s variabilní sazbou,
  - (b) veškeré úvěrové přísliby.
- AG15. V souladu s odstavcem 46(a) a (b) musí účetní jednotka zveřejnit u finančních závazků analýzu splatnosti, která obsahuje zbývající smluvní splatnosti 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.

AG16. Částky, které jsou předmětem smluv zveřejněných v analýze splatnosti podle odstavce 46(a) a (b), představují smluvní nediskontované peněžní toky, jako např.:

- (a) hrubé závazky z finančního leasingu (před odečtením finančních poplatků),
- (b) ceny uvedené v dohodách o forwardové koupi finančních aktiv za peněžní prostředky,
- (c) čisté částky za úrokové swapy založené na odtocích s proměnlivou úrokovou mírou a přítocích s pevnou úrokovou mírou, za něž se směřují čisté peněžní toky,
- (d) smluvní částky, jež se mají směnit za derivátový finanční nástroj (např. měnový swap), za který se směřují hrubé peněžní toky,
- (e) hrubé úvěrové přísliby.

Takové nediskontované peněžní toky se liší od částky zahrnuté do výkazu finanční situace, protože částka vykazovaná v tomto výkazu vychází z diskontovaných peněžních toků. Pokud dlužná částka není pevná, zveřejněná částka se stanoví s odkazem 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.

AG17. V souladu s odstavcem 46(c) musí účetní jednotka vysvětlit, jak řídí riziko likvidity obsažené v položkách zveřejněných v rámci kvantitativních zveřejňovaných údajů v odstavci 40(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 přítoky peněžních prostředků, které budou schopny vyrovnat odtoky peněžních prostředků vyplývajících z finančních závazků), za předpokladu, že tyto informace jsou nezbytné k tomu, aby umožnily uživatelům účetní závěrky vyhodnotit charakter a rozsah rizika likvidity.

AG18. Níže jsou uvedeny další faktory, které účetní jednotka může zvážit při poskytování zveřejňovaných údajů v souladu s odstavcem 40(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) významně 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 kolaterálu (např. výzva k dodatkové úhradě u derivátů),
- (h) nástroje, které umožňují účetní jednotce, aby si zvolila, zda uhradí své finanční závazky poskytnutím peněžních prostředků (nebo jiného finančního aktiva) nebo poskytnutím vlastních akcií, nebo
- (i) nástroje, které podléhají rámcové smlouvě o započtení.

*Tržní riziko – analýza citlivosti (odstavce 47 a 48)*

AG19. V souladu s odstavcem 47(a) musí účetní jednotka provést analýzu citlivosti každého druhu tržního rizika, jemuž je vystavena. V souladu s odstavcem AG3 si určí, jak bude agregovat informace, aby prezentovala celkový obraz o míře rizika ve významně 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.

AG20. V souladu s odstavcem 47(a) musí analýza citlivosti ukazovat vliv reálně možných změn relevantní rizikové proměnné (např. převládajících tržních úrokových měr, měnových kurzů, cen akcií nebo komodit) na přebytek nebo schodek nebo na čistá aktiva/jmění. V této souvislosti:

- (a) se od účetních jednotek nevyžaduje, aby zjišťovaly, jaký by byl přebytek nebo schodek za účetní období, kdyby byly rizikové proměnné jiné. Místo toho účetní jednotka zveřejní vliv na přebytek nebo schodek či čistá aktiva/jmění k datu vykazání za předpokladu, že ke konci účetního období došlo k reálně možné změně v relevantní rizikové proměnné 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 přebytek nebo schodek (tj. úrokové náklady) v běžném roce, pokud se úrokové sazby měnily v rámci reálně možné odchylky,

- (b) od účetních jednotek se nevyžaduje, aby zveřejňovaly vliv na přebytek nebo schodek nebo na čistá aktiva/jmění při každé změně v intervalu reálně možných změn relevantní rizikové proměnné. Postačí zveřejnění informací o vlivu změn v limitech příslušného intervalu.

AG21. Při určování, co je reálně možná změna relevantní rizikové proměnné, by účetní jednotka měla vzít v úvahu:

- (a) hospodářské prostředí, v němž působí. Reálně možná změna by neměla zahrnovat nepravděpodobné či „nejhorší scénáře“ ani „stresové testy“. Kromě toho, pokud je míra změny příslušné rizikové proměnné stabilní, účetní jednotka nemusí měnit zvolenou reálně možnou změnu rizikové proměnné. Předpokládáme např. že úroková míra je 5 % a účetní jednotka určí, že reálně možný je pohyb úrokových sazeb o  $\pm 50$  bazických bodů. Vliv na přebytek nebo schodek nebo na čistá aktiva/jmění 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  $\pm 50$  bazických bodů (tj. míra změny úrokových sazeb je stabilní). Vliv na přebytek nebo schodek nebo na čistá aktiva/jmění by zveřejnila, kdyby se úrokové sazby změnily na 5 % nebo 6 %. Účetní jednotka nemusí revidovat svůj odhad, že reálně možné změny úrokové sazby jsou  $\pm 50$  bazických bodů, pokud neexistuje důkaz, že úrokové sazby jsou výrazně rozkolísanější,
- (b) jakého časového rozmezí se odhad týká. Z analýzy citlivosti vyplynou účinky odchylek, které se v daném období považují za přípustné, až do příštího zveřejnění těchto informací, což je obvykle příští účetní období.

AG22. Odstavec 48 umožňuje účetní jednotce použít analýzu citlivosti, v níž se promítá vzájemná závislost mezi rizikovým proměnnými, např. metodu value-at-risk, pokud tuto analýzu používá k řízení míry finančních rizik. Platí to i tehdy, pokud se touto metodou oceňují jen možné újmy, nikoli přínosy. Taková účetní jednotka vyhoví ustanovením odstavce 48(a) tím, že zveřejní typ použitého modelu value-at-risk (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 informaci o tom, jaké historické období bylo sledováno a jaká váha byla přiřazena v daném období zjištěným skutečnostem, vysvětlit, jak se při výpočtech zvažují jednotlivé možnosti a s kterými výkyvy a korelacemi (případně simulacemi distribuce pravděpodobnosti metodou Monte Carlo) se pracuje.

AG23. Účetní jednotka poskytne analýzy citlivosti za celou svou provozní činnost, může také pro různé druhy finančních nástrojů poskytnout různé druhy analýzy citlivosti.

### **Úrokové riziko**

AG24. Úrokové riziko vzniká z úročených finančních nástrojů uznaných ve výkazu finanční situace (např. úvěry a jiné pohledávky a vydané dluhové nástroje) a z některých finančních nástrojů neuznaných ve výkazu finanční situace (např. některé úvěrové přísliby).

### **Měnové riziko**

AG25. 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 tohoto standardu platí, že měnové riziko nevzniká z finančních nástrojů, které jsou nepeněžními položkami, ani z finančních nástrojů vedených ve funkční měně účetní jednotky.

AG26. Analýza citlivosti se zveřejňuje u každé měny, která může představovat pro účetní jednotku významné riziko.

### **Jiné cenové riziko**

AG27. Jiné cenové riziko vzniká z finančních nástrojů např. v důsledku změn cen komodit nebo akcií. Aby vyhověla ustanovením odstavce 47, může účetní jednotka zveřejnit účinek poklesu konkrétního indexu akciového trhu, komoditní ceny nebo jiné rizikové proměnné. Pokud například účetní jednotka vydává záruky za zbytkovou hodnotu, které jsou finanční nástroje, zveřejní růst nebo pokles hodnoty aktiv, jichž se záruka týká.

AG28. Dva příklady finančních nástrojů, z nichž vzniká akciové riziko, představují držení akcií jiné jednotky a investice do svěřeneckého fondu, který má ve svém portfoliu investice do kapitálových nástrojů. 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 jsou ovlivněny změnami tržních cen podkladových kapitálových nástrojů.

AG29. V souladu s odstavcem 47(a) se citlivost přebytku nebo schodku (vyplývající například z nástrojů oceněných v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku nebo ze znehodnocení realizovatelných finančních aktiv) zveřejňuje odděleně od citlivosti čistých aktiv/jmění (vyplývající například z nástrojů klasifikovaných jako realizovatelné).

AG30. Finanční nástroje, které účetní jednotka klasifikuje jako kapitálové nástroje, se nepřeceňují. Riziko ceny vlastních akcií nemá u těchto nástrojů vliv na přebytek nebo schodek ani na čistá aktiva/jmění. V souladu s tím se nevyžaduje ani analýza citlivosti.

**Dodatek B****Změny jiných standardů IPSAS**

*Originální znění příručky v anglickém jazyce obsahuje u tohoto standardu část Změny jiných standardů IPSAS, která podává přehled změn provedených v jiných standardech. Se souhlasem organizace IFAC není tato část v tomto vydání příručky do českého jazyka přeložena.*

## Zdůvodnění závěrů

*Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 30, ale nejsou jeho součástí.*

### Úvod

- BC1. Tato Zdůvodnění závěrů shrnují úvahy IPSASB, které měla při formulování závěrů v IPSAS 30 *Finanční nástroje: vykazování*. Vzhledem k tomu, že tento standard vychází z IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*, vydaného IASB, Zdůvodnění závěrů popisují jen ty oblasti, ve kterých se IPSAS 30 odchyluje od hlavních požadavků IFRS 7.
- BC2. Projekt věnovaný finančním nástrojům je klíčovou součástí programu konvergence s IFRS prováděného IPSASB, jehož cílem je sblížit standardy IPSAS s IFRS.
- BC3. Při zpracování tohoto standardu se IPSASB dohodla, že všude tam, kde je stávající text IFRS 7 konzistentní se stávajícími standardy IPSAS, bude text IFRS 7 zachován, pouze budou v souvislosti se specifiky veřejného sektoru doplněny nebo naopak vypuštěny některé požadavky na zveřejňované informace.
- BC4. V září 2007 vydala IASB novelu IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*, která do účetních výkazů zavádí nový prvek nazvaný „úplný výsledek“. Vzhledem k tomu, že IPSASB se úplným výsledkem ani některými dalšími změnami navrhovanými v IAS 1 zatím nezabývala, nejsou tyto změny do IPSAS 30 zahrnuty.

### Zvýhodněné úvěry

- BC5. Zvýhodněné úvěry jsou úvěry poskytnuté účetní jednotkou nebo účetní jednotce za podmínek, které jsou výhodnější než tržní podmínky. Příkladem zvýhodněných úvěrů poskytovaných účetními jednotkami jsou úvěry poskytované rozvojovým zemím, malým zemědělským podnikům, studentské půjčky poskytované na financování vysokoškolského studia studentům splňujícím stanovené podmínky nebo úvěry na bytové potřeby poskytované rodinám s nízkými příjmy. Tyto úvěry jsou pro veřejný sektor charakteristické, často slouží k naplňování sociální politiky vlády a jiných subjektů veřejného sektoru. Smyslem zvýhodněného úvěru je od počátku poskytnout nebo získat prostředky za podmínek, které jsou výhodnější než tržní podmínky. Proto IPSASB došla k závěru, že je třeba, aby účetní jednotky veřejného sektoru zveřejňovaly o zvýhodněných úvěrech komplexnější informace a zařadila do odstavce 37 další požadavky na zveřejňování informací o těchto úvěrech.

# IMPLEMENTAČNÍ PŘÍRUČKA

## OBSAH

---

	Odstavec
Úvod .....	IG1–IG4
Významnost .....	IG3–IG4
Třídy finančních nástrojů a rozsah zveřejňovaných informací .....	IG5–IG6
Význam finančních nástrojů pro finanční situaci a finanční výkonnost .	IG7–IG16
Finanční závazky v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku .....	IG7–IG11
Selhání a porušení .....	IG12
Celkové úrokové náklady .....	IG13
Reálná hodnota .....	IG14–IG16
Charakter a míra rizik plynoucích z finančních nástrojů .....	IG17–IG40
Zveřejňování kvalitativních informací.....	IG17–IG19
Zveřejňování kvantitativních informací.....	IG20–IG40
Úvěrové riziko .....	IG23–IG31
Obdržený kolaterál a jiná úvěrová posílení .....	IG24
Úvěrová kvalita .....	IG25–IG27
Finanční aktiva po splatnosti nebo znehodnocená .....	IG28–IG31
Tržní riziko .....	IG32–IG40
Jiné zveřejňované údaje týkající se tržního rizika .....	IG37–IG40

---

## Implementační příručka

*Tato příručka doprovází IPSAS 30, avšak není jeho součástí.*

### Úvod

- IG1. Tato příručka obsahuje návrhy možných způsobů, jak uvést některé požadavky IPSAS 30 týkající se zveřejnění do praxe. Příručka nepřináší další požadavky.
- IG2. Pro přehlednost je každý požadavek ilustrován samostatně. V praxi by údaje byly pochopitelně prezentovány jako integrovaný soubor a jednotlivé zveřejněné údaje by mohly uspokojit více požadavků. Například informace o koncentraci rizik může zároveň uživatele informovat o míře úvěrového či jiného rizika.

### Významnost

- IG3. IPSAS 1 konstatuje, že požadavek na zveřejňování uvedený ve standardu nebo interpretaci nemusí být uspokojen, pokud tento údaj nespĺňuje kritérium významnosti. IPSAS 1 definuje významnost takto:

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

- IG4. IPSAS 1 také vysvětluje tuto definici takto:

Hodnocení, zda opomenutí nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů, a zda je tedy významné, vyžaduje zvážení charakteristik daných uživatelů. U uživatelů se předpokládá, že mají přiměřené znalosti veřejného sektoru, ekonomických aktivit a účetnictví a vůli studovat informace s přiměřenou péčí. Proto musí toto hodnocení zohlednit, jakou míru ovlivnění při přijímání ekonomických rozhodnutí lze oprávněně očekávat u uživatelů s těmito atributy.

### **Třídy finančních nástrojů a rozsah zveřejňovaných informací (odstavce 9 a AG1–AG3)**

- IG5. Odstavec AG3 stanoví, že „účetní jednotka s ohledem na své charakteristiky rozhodne, jak podrobné údaje zveřejní, aby vyhověla požadavkům tohoto standardu IPSAS, jak silný důraz položí na různé stránky požadavků a jak seskupí údaje s cílem nabídnout celkový obraz, aniž by kombinovala informace odlišných vlastností“. Pro uspokojení těchto požadavků nebude nutně muset účetní jednotka zveřejnit všechny informace navržené v této příručce.

- IG6. Odstavec 29(c) IPSAS 1 požaduje, aby účetní jednotka „poskytla další zveřejnění v případech, kdy je soulad se specifickými požadavky standardů IPSAS nedostatečný k tomu, aby uživatelé mohli pochopit vliv určitých transakcí, dalších událostí a podmínek na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky“.

**Význam finančních nástrojů pro finanční situaci a finanční výkonnost (odstavce 10–36, AG4 a AG5)**

*Finanční závazky v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku (odstavce 13(a) (i) a AG4)*

- IG7. Následující příklad ilustruje výpočet, který účetní jednotka může použít v souladu s odstavcem AG4 dodatku A tohoto standardu.
- IG8. 1. ledna 20X1 vydává účetní jednotka dluhopis na 10 let ve jmenovité hodnotě 150 000 MJ<sup>1</sup> s ročním pevným 8% kuponem, což je v souladu s tržními sazbami podobných dluhopisů.
- IG9. Účetní jednotka používá jako zjištělnou (referenční) úrokovou míru LIBOR. Ke dni vydání dluhopisu je LIBOR 5 %. Ke konci prvního roku:
- (a) LIBOR poklesl na 4,75 %,
    - (b) reálná hodnota dluhopisu je 153 811 MJ, v souladu s úrokovou mírou 7,6 %.<sup>2</sup>
- IG10. Účetní jednotka předpokládá plochou výnosovou křivku, všechny změny úrokových měr vyplývají z paralelního posunu výnosové křivky a změny sazby LIBOR jsou jedinou relevantní změnou tržních podmínek.
- IG11. Účetní jednotka odhadne vyšší změny reálné hodnoty dluhopisu, která nevyplývá ze změn tržních podmínek vedoucích k tržnímu riziku, takto:

---

<sup>1</sup> Peněžní částky jsou v této implementační příručce uváděny v „měnových jednotkách“ (MJ).

<sup>2</sup> To představuje posun sazby LIBOR z 5 % na 4,75 % a změnu o 0,15 %, u níž se při neexistenci jiných relevantních změn tržních podmínek předpokládá, že odráží změny úvěrového rizika tohoto nástroje.

## FINANČNÍ NÁSTROJE: ZVEŘEJŇOVÁNÍ

<p>[odstavec AG4(a)]  Účetní jednotka nejdříve vypočítá vnitřní výnosovou míru závazku na začátku období za použití zjištěné tržní ceny závazku a jeho smluvních peněžních toků na počátku období. Od této vnitřní výnosové míry odečte zjištěnou (referenční) úrokovou sazbu na začátku období, čímž získá nástroji specifickou složku vnitřní výnosové míry.</p>	<p>Na začátku desetiletého období dluhopisu s 8% kuponem se vnitřní výnosová míra dluhopisu rovná 8 %.</p> <p>Protože zjištěná (referenční) úroková míra (LIBOR) je 5 %, specifická složka vnitřní výnosové míry nástroje činí 3 %.</p>
<p>[odstavec AG4(b)]  Dále účetní jednotka vypočítá současnou hodnotu peněžních toků spojených se závazkem, přičemž použije smluvní peněžní toky závazku na konci období a diskontní sazbu rovnou součtu (i) zjištěné (referenční) úrokové míry na konci období a (ii) nástroji specifické složky vnitřní výnosové míry určené podle odstavce AG4(a).</p>	<p>Smluvní peněžní toky nástroje na konci období jsou:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• úrok: 12 000 MJ<sup>(a)</sup> ročně v letech 2-10,</li> <li>• jistina: 150 000 MJ v roce 10.</li> </ul> <p>Diskontní sazba, která se použije k výpočtu současné hodnoty dluhopisu, je tedy 7,75 %, což je LIBOR na konci období ve výši 4,75 % plus 3% nástroji specifická složka.</p> <p>Tím vzniká současná hodnota 152 367 MJ.<sup>(b)</sup></p>
<p>[odstavec AG4(c)]  Rozdíl mezi zjištěnou tržní cenou závazku na konci období a částkou určenou podle odstavce AG4(b) představuje změnu reálné hodnoty, která nevyplyvá ze změn ve zjištěné (referenční) úrokové sazbě. Tato částka bude zveřejněna.</p>	<p>Tržní cena závazku na konci období je 153 811 MJ.<sup>(c)</sup></p> <p>Účetní jednotka tedy zveřejní 1 444 MJ, což je 153 811 MJ — 152 367 MJ, jako nárůst tržní hodnoty dluhopisu nevyplyvající ze změn tržních podmínek přinášejících tržní riziko</p>
<p>(a) <math>150\,000\text{ MJ} \times 8\% = 12\,000\text{ MJ}</math></p> <p>(b) <math>\text{současná hodnota} = [12\,000\text{ MJ} \times (1 - (1 + 0,0775)^{-9})/0,0775] + 150\,000\text{ MJ} \times (1 + 0,0775)^{-9}</math></p> <p>(c) <math>\text{tržní cena} = [12\,000\text{ MJ} \times (1 - (1 + 0,076)^{-9})/0,076] + 150\,000\text{ MJ} \times (1 + 0,076)^{-9}</math></p>	

### *Selhání a porušení (odstavce 22 a 23)*

IG12. Odstavce 22 a 23 požadují zveřejnění případných selhání nebo porušení úvěrového závazku. Jakákoli selhání nebo porušení závazku mohou ovlivnit klasifikaci závazku jako krátkodobého nebo dlouhodobého v souladu s IPSAS 1.

### *Celkové úrokové náklady (odstavec 24(b))*

IG13. Celkové úrokové náklady zveřejněné podle odstavce 24(b) představují část finančních nákladů, které je podle odstavce 102(b) IPSAS 1 třeba vykazovat ve výkazu finanční výkonnosti zvlášť. V řádku finančních nákladů mohou být také obsaženy částky vzniklé z nefinančních závazků.



*Reálná hodnota (odstavce 31–34)*

IG14. V souladu s IPSAS 30 je účetní jednotka povinna zveřejnit informace o úrovni hierarchie reálné hodnoty podle stanovených kategorií použitých pro oceňování aktiv a závazků ve výkazu finanční situace. Tyto informace musí být zveřejněny v tabulkové podobě, případně v jiném formátu, bude-li vhodnější. Účetní jednotka dodrží požadavky odstavce 33(a), pokud zveřejní informace uvedené v následující tabulce (je třeba zveřejnit rovněž srovnávací informace za předchozí účetní období, ty však nejsou v následujícím příkladu uvedeny).

Aktiva oceněná reálnou hodnotou	31. 12. 20X2	Ocenění reálnou hodnotou k datu vykázání:		
		Úroveň 1 mil. MJ	Úroveň 2 mil. MJ	Úroveň 3 mil. MJ
Finanční aktiva v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku				
Cenné papíry k obchodování	100	40	55	5
Deriváty k obchodování	39	17	20	2
Realizovatelná finanční aktiva				
Kapitálové investice	75	30	40	5
Celkem	<u>214</u>	<u>87</u>	<u>115</u>	<u>12</u>

Pozn.: Podobnou tabulku lze zpracovat pro závazky.

IG15. IPSAS 30 dále vyžaduje odsouhlasení počátečních a konečných zůstatků u těch aktiv a závazků, které jsou ve výkazu finanční situace oceněny reálnou hodnotou stanovenou s pomocí oceňovacích technik, u nichž žádný významný vstupní údaj není založen na zjiitelných tržních údajích (úroveň 3). Tyto informace musí být zveřejněny v tabulkové podobě, případně v jiném formátu, bude-li vhodnější. Účetní jednotka dodrží požadavky odstavce 33(b), pokud zveřejní informace uvedené v následující tabulce (je třeba zveřejnit rovněž srovnávací informace za předchozí účetní období, ty však nejsou v následujícím příkladu uvedeny).

FINANČNÍ NÁSTROJE: ZVEŘEJŇOVÁNÍ

<b>Aktiva oceněná reálnou hodnotou na úrovni 3</b>				
<b>Ocenění reálnou hodnotou k datu vykazání</b>				
	<b>Finanční aktiva v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku</b>		<b>Realizovatelná finanční aktiva</b>	<b>Celkem</b>
	Cenné papíry k obchodování	Deriváty k obchodování	Kapitálové investice	
	mil. MJ	mil. MJ	mil. MJ	mil. MJ
Počáteční zůstatek	6	5	4	15
Přínosy nebo újmy celkem				
do přebytku nebo schodku	-2	-2	0	-4
do čistých aktiv/jmění	0	0	-1	-1
Nákupy	1	2	2	5
Emise	0	0	0	0
Vypořádání	0	-1	0	-1
Převody z úrovně 3	0	-2	0	-2
Konečný zůstatek	<u>5</u>	<u>2</u>	<u>5</u>	<u>12</u>
Celkové přínosy nebo újmy za účetní období zahrnuté do přebytku nebo schodku u aktiv držených k datu vykazání	<u>-1</u>	<u>-1</u>	<u>0</u>	<u>-2</u>
(Pozn.: Podobnou tabulku lze zpracovat pro závazky.)				
Přínosy nebo újmy zahrnuté do přebytku nebo schodku za účetní období (výše) se vykážou ve výnosech takto:				Výnosy
Celkové přínosy nebo újmy zahrnuté do přebytku nebo schodku za účetní období				<u>-4</u>
Celkové přínosy nebo újmy za účetní období zahrnuté do přebytku nebo schodku u aktiv držených k datu vykazání				<u>-2</u>
(Pozn.: Podobnou tabulku lze zpracovat pro závazky.)				

IG16. Reálná hodnota při prvotním uznání finančních nástrojů, které nejsou obchodovány na aktivních trzích, se určí v souladu s odstavcem AG108 IPSAS 29. Pokud však po prvotním uznání použije účetní jednotka oceňovací techniku, která zahrnuje data nezjistitelná na trhu, transakční cena při prvotním uznání a částka určená při prvotním uznání pomocí této oceňovací techniky se mohou lišit. V těchto případech se rozdíl uzná v následujících obdobích do přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 29 a účetními pravidly účetní jednotky. Takové uznání odráží změny faktorů (včetně času),

kteřé by účastníci trhu posuzovali při určení ceny (viz odstavec AG108 IPSAS 29). Odstavec 33 požaduje v takových případech zveřejnění. Účetní jednotka může pro splnění požadavků odstavce 34 postupovat takto:

**Výchozí údaje**

1. ledna 20X1 účetní jednotka pořídí finanční aktiva, která nejsou obchodována na aktivních trzích, v hodnotě 15 mil. MJ. Účetní jednotka má pouze jednu třídu takových finančních aktiv.

Transakční cena 15 mil. MJ je reálnou hodnotou při prvotním uznání.

Po prvotním uznání použije účetní jednotka ke stanovení reálné hodnoty finančních aktiv oceňovací techniku. Tato oceňovací technika zahrnuje jiné proměnné než data zjistitelná na trhu.

Při prvotním uznání by stejná oceňovací technika přinesla částku 14 mil. MJ, která se od reálné hodnoty liší o 1 mil. MJ.

Účetní jednotka vykazuje k 1. lednu 20X1 rozdíly v hodnotě 5 mil. MJ.

**Uplatnění požadavků**

Účetní jednotka by v roce 20X2 zveřejnila následující údaje:

*Účetní pravidla*

Účetní jednotka používá k určení reálné hodnoty finančních nástrojů neobchodovaných na aktivním trhu následující oceňovací techniku: [popis oceňovací techniky, který není součástí tohoto příkladu]. Reálná hodnota při prvotním uznání (kteřou je v souladu s IPSAS 29 většinou transakční cena) a částka určená při prvotním uznání pomocí oceňovací techniky se mohou lišit. Takovéto rozdíly jsou (popis účetních pravidel účetní jednotky).

*V komentáři k účetním výkazům*

Jak bylo popsáno v bodě X, účetní jednotka používá pro určení reálné hodnoty následujících finančních nástrojů neobchodovaných na aktivním trhu [název oceňovací techniky]. V souladu s IPSAS 29 je však za reálnou hodnotu nástroje při prvotním uznání obecně považována transakční cena. Pokud se transakční cena liší od částky určené při prvotním uznání oceňovací technikou, tento rozdíl se [popis účetních pravidel účetní jednotky].

Rozdíly, které budou ještě uznány do přebytku nebo schodku, jsou následující:

	31. 12. X2	31. 12. X1
	mil. MJ	mil. MJ
Zůstatek na počátku účetního období	5,3	5,0
Nové transakce	0	1,0
Částky uznané během roku do přebytku nebo schodku	-0,7	-0,8
Jiné zvýšení	0	0,2
Jiné snížení	-0,1	-0,1
Zůstatek na konci účetního období	4,5	5,3

## **Charakter a míra rizik plynoucích z finančních nástrojů (odstavce 38–49 a AG6–AG30)**

### *Zveřejňování kvalitativních informací (odstavec 40)*

IG17. Kvalitativní údaje, které může účetní jednotka zveřejnit, aby vyhověla požadavkům odstavce 40, zahrnují mimo jiné slovní popis:

- (a) míry rizik účetní jednotky a způsobu jejich vzniku. Informace o míře rizik mohou zahrnovat popis rizik jak s vlivem, tak bez vlivu opatření k přesunu rizika či jiných operací snižujících riziko,
- (b) pravidel a postupů účetní jednotky v oblasti přijetí, oceňování, monitorování a kontroly rizik, které mohou zahrnovat:
  - (i) strukturu a organizaci funkcí řízení rizik v rámci účetní jednotky, včetně rozboru nezávislosti a odpovědnosti,
  - (ii) rozsah a charakter systému vykazování a oceňování rizik v účetní jednotce,
  - (iii) pravidla účetní jednotky týkající se zajištění nebo zmírnění rizik, včetně pravidel a postupů při přijetí kolaterálu a
  - (iv) proces monitorování stálé účinnosti takových zajišťovacích nebo zmírňujících opatření.
- (c) pravidel a postupů, které mají zabránit nepřiměřené koncentraci rizik.

IG18. Informace o charakteru a míře rizik plynoucích z finančních nástrojů jsou užitečnější, pokud zdůrazní vztahy mezi finančními nástroji, které by mohly ovlivnit výši, načasování nebo nejistotu ohledně budoucích peněžních toků účetní jednotky. Do jaké míry takové vztahy změní míru rizik účetní jednotky, může být patrné uživatelům ze zveřejňovaných údajů vyžadovaných tímto standardem, avšak v některých případech mohou být přínosem další údaje.

IG19. V souladu s odstavcem 40(c) zveřejní účetní jednotky veškeré změny kvalitativních údajů oproti předchozímu období a podají vysvětlení k příčinám těchto změn. Takové změny mohou vyplývat ze změn v míře rizik nebo ze změn ve způsobu řízení těchto rizik.

### *Zveřejňování kvantitativních informací (odstavce 41–49 a AG7–AG30)*

IG20. Podle odstavce 41 jsou účetní jednotky povinny zveřejnit kvantitativní údaje o koncentraci rizik. Koncentrace úvěrového rizika může například plynout z:

- (a) hospodářského odvětví. Pokud jsou obchodní partneři účetní jednotky soustředěni v jednom či více hospodářských odvětvích (jako maloobchod či velkoobchod), zveřejní samostatně míru rizik plynoucích z každé takové skupiny obchodních partnerů.

- (b) úvěrových ratingů, či jiných způsobů poměrování kvality úvěrů. Pokud jsou tedy obchodní partneři účetní jednotky soustředěni v jednom či více stupňů úvěrové kvality (jako zajištěné úvěry nebo nezajištěné úvěry) nebo v jednom či více stupňů úvěrových ratingů (jako investiční rating nebo spekulativní rating), zveřejní samostatně míru rizik z každé takové skupiny obchodních partnerů.
- (c) zeměpisného rozdělení. Pokud jsou tedy obchodní partneři účetní jednotky soustředěni na jednom či více zeměpisných trzích (jako Asie nebo Evropa), zveřejní samostatně míru rizik z každé takové skupiny obchodních partnerů.
- (d) omezeného množství obchodních partnerů nebo skupin blízké příbuzných osob.

Podobné principy platí pro zjištění koncentrací jiných rizik, včetně likvidního rizika a tržního rizika. Například koncentrace likvidního rizika může vzniknout z podmínek splácení finančních závazků, ze zdrojů půjček nebo ze závislosti na určitém trhu určeném k realizaci likvidních aktiv. Koncentrace měnového rizika může vzniknout, pokud účetní jednotka má významnou čistou otevřenou pozici v jedné cizí měně, nebo agregované čisté otevřené pozice v několika měnách, které mají tendenci ke společnému pohybu.

- IG21. V souladu s odstavcem AG8, zahrnují zveřejněné údaje o koncentraci rizik popis společného rysu, který charakterizuje každou koncentraci. Společným rysem může např. být zeměpisné rozdělení obchodních partnerů podle skupin zemí, jednotlivých zemí nebo regionů v rámci jednotlivých zemí.
- IG22. Pokud kvantitativní informace k rozvahovému dni dostatečně nereprezentuje míru rizik účetní jednotky během celého období, odstavec 42 vyžaduje další zveřejňované údaje. Aby vyhověla tomuto požadavku, účetní jednotka může zveřejnit nejvyšší, nejnižší a průměrnou výši rizik, kterým byla vystavena během účetního období. Pokud je např. účetní jednotka zpravidla silně vystavena vlivu určité měny, ale ke konci účetního období se odchýlí od této pozice, může účetní jednotka zveřejnit graf, který ukazuje míru rizik v různých okamžicích během období, či zveřejnit její nejvyšší, nejnižší a průměrnou výši.

### **Úvěrové riziko (odstavce 43–45, AG9 a AG10)**

- IG23. Odstavec 43 vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila informace o svém vystavení vůči úvěrovému riziku podle třídy finančních nástrojů. Finanční nástroje ve stejné třídě sdílejí ekonomické charakteristiky s ohledem na zveřejňované riziko (v tomto případě úvěrové riziko). Účetní jednotka může např. rozhodnout, že hypotéky na bydlení, nezajištěné spotřebitelské úvěry a obchodní úvěry mají každý jinou ekonomickou charakteristiku.

*Obdržený kolaterál a jiná úvěrová posílení (odstavec 43(b))*

- IG24. Odstavec 43(b) vyžaduje od účetní jednotky popis kolaterálu, který je k dispozici jako zajištění držených aktiv, a jiných získaných úvěrových posílení. Účetní jednotka může splnit tento požadavek zveřejněním:
- pravidel a postupů oceňování a řízení kolaterálu a jiných získaných úvěrových posílení,
  - popisu hlavních druhů kolaterálů a jiných získaných úvěrových posílení (příkladem úvěrových posílení jsou záruky, úvěrové deriváty nebo dohody o započtení, které nesplňují kritéria pro započtení podle IPSAS 28),
  - hlavních druhů protistran kolaterálu a jiných získaných úvěrových posílení a
  - informací o koncentraci rizik týkajících se kolaterálu a jiných úvěrových posílení.

*Úvěrová kvalita (odstavec 43(c))*

- IG25. V souladu s odstavcem 43(c) musí účetní jednotka zveřejnit informace o úvěrové kvalitě finančních aktiv, která nejsou ani po splatnosti, ani nejsou znehodnocena, a s nimi spojeném úvěrovém riziku. Účetní jednotka může splnit tento požadavek zveřejněním:
- analýzy míry úvěrových expozic při použití vnějšího nebo vnitřního systému hodnocení úvěru,
  - charakteru protistrany,
  - historických informací o míře selhání protistrany a
  - jakékoli jiné informace použité k posouzení úvěrové kvality.
- IG26. Pokud účetní jednotka posuzuje při řízení a sledování úvěrové kvality vnější ratingy, může zveřejnit informace o:
- hodnotách úvěrových expozic pro každý vnější úvěrový stupeň,
  - použitých ratingových agenturách,
  - hodnotě úvěrových expozic s ratingem a bez ratingu a
  - vztahu mezi vnitřním a vnějším ratingem.

- IG27. Pokud účetní jednotka posuzuje vnitřní ratingy při řízení a sledování úvěrové kvality, může zveřejnit informace o:
- (a) procesu vnitřních úvěrových ratingů,
  - (b) hodnotě úvěrové expozice pro každý vnitřní úvěrový stupeň a
  - (c) vztahu mezi vnitřním a vnějším ratingem.

*Finanční aktiva po splatnosti nebo znehodnocená (odstavec 44)*

- IG28. Finanční aktivum je po splatnosti, když protistrana neprovedla platbu ve smluvně sjednaném termínu splatnosti. Účetní jednotka například vstoupí do úvěrového vztahu, z něž plyne povinnost splácet úroky každý měsíc. V první den příštího měsíce je úvěr po splatnosti, pokud úrok nebyl splacen. Výraz „po splatnosti“ neznámá, že protistrana nikdy nezaplatí, ale může to vyžadovat různé akce jako vyjednávání o změně podmínek, vynucení smluvních ujednání nebo soudní jednání.
- IG29. Jsou-li podmínky týkající se finančních aktiv, která byla klasifikována jako po splatnosti, smluvně změněny, použijí se pro určení, zda finanční aktivum je nadále po splatnosti, podmínky změněné smlouvou.
- IG30. Odstavec 44(a) vyžaduje analýzu stárí finančních aktiv, která jsou po splatnosti, ale nejsou znehodnocená, podle tříd. Účetní jednotka sama rozhodne o vhodném počtu časových pásem. Účetní jednotka může například stanovit tato vhodná časová pásma:
- (a) do tří měsíců,
  - (b) od tří do šesti měsíců,
  - (c) od šesti měsíců do jednoho roku a
  - (d) více než jeden rok.
- IG31. Odstavec 44(b) vyžaduje analýzu znehodnocených finančních aktiv podle tříd. Tato analýza může obsahovat:
- (a) účetní hodnotu před odečtením ztráty ze znehodnocení,
  - (b) výši všech souvisejících ztrát ze znehodnocení a
  - (c) charakter a reálnou hodnotu dostupného kolaterálu a jiných získaných úvěrových posílení.

**Tržní riziko (odstavce 47–49 a AG19–AG30)**

- IG32. Odstavec 47(a) vyžaduje analýzu citlivosti pro každý druh tržního rizika, jemuž je účetní jednotka vystavena. Známe tři druhy tržního rizika: úrokové riziko, měnové riziko a jiné cenové riziko. Jiné cenové riziko může zahrnovat rizika jako akciové cenové riziko, komoditní riziko, riziko předčasného splacení (tj. riziko, že jedna strana finančního aktiva utrpí finanční ztrátu, protože jiná strana bude plnit dříve nebo později, než první strana očekává) a riziko zbytkové hodnoty (např. pronajímatel motorových vozidel, který ručí za zbytkovou hodnotu, je vystaven riziku zbytkové hodnoty). Rizikové proměnné, které jsou relevantní pro zveřejnění tržního rizika, zahrnují mimo jiné:
- (a) výnosovou křivku tržních úrokových sazeb. Může být potřeba vzít v úvahu jak paralelní, tak neparalelní posuny výnosové křivky,
  - (b) měnové kurzy,
  - (c) ceny kapitálových nástrojů,
  - (d) tržní ceny komodit.
- IG33. Odstavec 47(a) vyžaduje, aby analýza citlivosti ukazovala dopad reálně možné změny relevantní rizikové proměnné na přebytek nebo schodek a čistá aktiva/jmění. Relevantní rizikové proměnné mohou například zahrnovat:
- (a) převažující tržní úrokové sazby u finančních nástrojů citlivých na změnu úrokové sazby, jako je úvěr s proměnlivou úrokovou sazbou, nebo
  - (b) měnové a úrokové sazby u finančních nástrojů v cizí měně, jako jsou dluhopisy v cizí měně.
- IG34. V případě úrokového rizika může analýza citlivosti ukazovat samostatně dopad změny tržních úrokových sazeb na:
- (a) úrokové výnosy a náklady,
  - (b) jiné položky přebytku nebo schodku (např. přínosy a újmy z obchodování) a
  - (c) čistá aktiva/jmění, pokud je to relevantní.
- Účetní jednotka může zveřejnit analýzu citlivosti úrokového rizika pro každou měnu, jejímuž úrokovému riziku je účetní jednotka významně vystavena.
- IG35. Protože se faktory ovlivňující tržní riziko mění v závislosti na specifických podmínkách každé účetní jednotky, vhodný rámec, v němž má být provedena analýza citlivosti tržního rizika, se mění podle konkrétní účetní jednotky a typu tržního rizika.



IG36. Následující příklad ilustruje splnění požadavků na zveřejnění podle odstavce 47(a):

#### Úrokové riziko

Pokud by byly úrokové sazby k 31. prosinci 20X2 o 10 bazických bodů nižší, zatímco všechny ostatní proměnné by zůstávaly neměnné, přebytek k tomuto datu by byl o 1,7 mil. MJ (20X1 — 2,4 mil. MJ) vyšší, zejména v důsledku snížení úrokových nákladů z variabilních půjček, a jiné složky čistých aktiv/jmění by byly o 2,8 mil. MJ (20X1 — 3,2 mil. MJ) vyšší, zejména v důsledku zvýšení reálné hodnoty finančních aktiv s pevnou sazbou klasifikovaných jako realizovatelná. Pokud by byly úrokové sazby k 31. prosinci 20X2 o 10 bazických bodů vyšší, zatímco všechny ostatní proměnné by zůstávaly neměnné, přebytek k tomuto datu by byl o 1,5 mil. MJ (20X1 - 2,1 mil. MJ) nižší, zejména v důsledku zvýšení úrokových nákladů z variabilních půjček, a jiné složky čistých aktiv/jmění by byly o 3,0 mil. MJ (20X1 — 3,4 mil. MJ) nižší, zejména v důsledku snížení reálné hodnoty finančních aktiv s pevnou sazbou klasifikovaných jako realizovatelná. Přebytek je citlivější na pokles úrokových sazeb než na jejich nárůst kvůli půjčkám s horním limitem úrokové sazby. Citlivost je v roce 20X2 menší než v roce 20X1 v důsledku snížení částky nesplacených půjček, ke kterému došlo, když došla splatnost dluhu (viz poznámka X).<sup>(a)</sup>

#### Měnové riziko

Pokud by k 31. prosinci 20X2 MJ oslabila o 10 procent vůči USD, zatímco všechny ostatní proměnné by zůstávaly neměnné, přebytek k tomuto datu by byl o 2,8 mil. MJ (20X1 — 6,4 mil. MJ) nižší a jiné složky čistých aktiv/jmění by byly o 1,2 mil. MJ (20X1 — 1,1 mil. MJ) vyšší. Naopak, pokud by k 31. prosinci 20X2 MJ posílila o 10 procent vůči USD, zatímco všechny ostatní proměnné by zůstávaly neměnné, přebytek k tomuto datu by byl o 2,8 mil. MJ (20X1—6,4 mil. MJ) vyšší a jiné složky čistých aktiv/jmění by byly o 1,2 mil. MJ (20X1 — 1,1 mil. MJ) nižší. Nižší citlivost přebytku vůči měnovému riziku v roce 20X2 ve srovnání s rokem 20X1 vyplývá ze snížení částky dluhu v cizí měně. Čistá aktiva/jmění jsou citlivější v roce 20X2 než v roce 20X1 v důsledku většího zajištění nákupů v cizí měně, což vyrovnává snížení dluhu v cizí měně.

(a) Odstavec 46 požaduje zveřejnění analýzy doby splatnosti závazků.

#### *Další informace zveřejňované o tržním riziku (odstavec 49)*

IG37. Odstavec 49 vyžaduje zveřejnění dalších informací, pokud zveřejněná analýza citlivosti nereprezentuje riziko obsažené ve finančním nástroji. To může například nastat, když:

- (a) finanční nástroj obsahuje podmínky, jejichž dopady nejsou patrné z analýzy citlivosti, například opce, které zůstanou pro vybranou změnu v rizikové proměnné mimo peníze („out of the money“) nebo v penězích („in the money“),
- (b) finanční aktiva nejsou likvidní, například když podobné skupiny aktiv vykazují malé množství transakcí a pro účetní jednotku je obtížné najít obchodního partnera, nebo

- (c) účetní jednotka je majitelem velkého souboru finančních aktiv, která pokud budou prodána jako celek, budou prodána se slevou nebo premii ke kotované tržní ceně platné po menší soubor aktiv.

IG38. V situaci v odstavci IG37(a) může dodatečné zveřejnění zahrnovat:

- (a) podmínky finančního nástroje (např. opce),
- (b) dopad na hodnotu přebytku a schodku, pokud by došlo ke splnění podmínky (tj. pokud by opce byly uplatněny) a
- (c) popis způsobu zajištění rizik.

Například účetní jednotka může sjednat collar s nulovými náklady, který obsahuje vystavenou pákovou opci mimo peníze („out of the money“) (např. účetní jednotka zaplatí desetinásobek rozdílu mezi specifikovanou dolní hranicí úrokové sazby a současnou tržní úrokovou sazbou). Účetní jednotka může s collarem nakládat jako s levným ekonomickým zajištěním proti reálně možnému nárůstu v úrokových sazbách. Nečekaně velký pokles úrokových sazeb může však spustit platby z vystavené opce, které mohou být kvůli pákovému mechanismu mnohem větší, než jaký je přínos nižších úrokových sazeb. Ani reálná hodnota collaru, ani analýza citlivosti založená na reálně možné změně tržních proměnných by nenaznačovaly toto možné riziko. V tomto případě může účetní jednotka poskytnout další informace popsané výše.

IG39. V situaci popsané v odstavci IG38(b) může dodatečné zveřejnění zahrnovat důvody nedostatečné likvidity a popis způsobu, jakým účetní jednotka zajišťuje rizika.

IG40. V situaci popsané v odstavci IG38(c) může dodatečné zveřejnění zahrnovat:

- (a) charakteristiku zajištění (např. jméno účetní jednotky),
- (b) velikost majetkového podílu (např. 15 % vydaných akcií),
- (c) vliv na přebytek a schodek a
- (d) jak účetní jednotka zajišťuje toto riziko.

### Srovnání s IFRS 7

IPSAS 30 *Finanční nástroje: zveřejňování* vychází primárně z IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování* (původně vydaného v roce 2005, včetně změn vydaných v dubnu 2009). Hlavní rozdíly mezi IPSAS 30 a IFRS 7 jsou následující:

- IPSAS 30 obsahuje požadavky týkající se zvýhodněných úvěrů, zatímco IFRS 7 zveřejňování těchto zvýhodněných úvěrů neupravuje.
- IPSAS 30 používá v některých případech terminologii odlišnou od IFRS 7. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů „výnos“ („revenue“), „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“) a „čistá aktiva/jmění“ („net assets/equity“). Ekvivalentní termíny v IFRS 7 jsou „výsledek“ („income“), „výkaz o úplném výsledku“ („statement of comprehensive income“) a „vlastní kapitál“ („equity“).

## IPSAS 31 — NEHMOTNÁ AKTIVA

### Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 38 *Nehmotná aktiva*, vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). Standard také obsahuje výňatky z Interpretace 32 (SIC 32) *Nehmotná aktiva – Náklady na webové stránky* Stálého interpretačního výboru. V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 38 a ze SIC 32

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je ten, který je publikovaný IASB v anglickém jazyce, jeho kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS, IAS, Zveřejněné návrhy a jiné publikace IASB jsou chráněny autorským právem Nadace IFRS.

„IFRS“, „IAS“, „IASB“, „IFRS Foundation“, „International Accounting Standards“, a „International Financial Reporting Standards“ jsou ochrannými známkami Nadace IFRS a nesmí být používány jejího souhlasu.

## IPSAS 31 — NEHMOTNÁ AKTIVA

### Historie standardu

*Tato verze obsahuje změny vyplývající ze standardů IPSAS vydaných do 31. ledna 2016.*

*IPSAS 31 Nehmotná aktiva byl vydán v lednu 2010.*

*Od té doby byl IPSAS 31 pozměněn následujícími standardy IPSAS:*

- IPSAS 37 *Společná ujednání* (vydaný leden 2015)
- IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* (vydaný leden 2015)
- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný leden 2015)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2014* (vydáno leden 2015)
- IPSAS 32 *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: Zadavatel* (vydaný říjen 2011)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno říjen 2011)

### Přehled změn odstavců IPSAS 31

Ovlivněný odstavec	Jak ovlivněn	Čím ovlivněn
Úvodní část	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
6	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015 IPSAS 35 leden 2015 IPSAS 32 říjen 2011
79	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015
91	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015
97	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015
97A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015

<b>Ovlivněný odstavec</b>	<b>Jak ovlivněn</b>	<b>Čím ovlivněn</b>
97B	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015
97C	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015
129	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
130	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
131	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
131A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015
132A	Nový	IPSAS 32 říjen 2011
132B	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015
132C	Nový	IPSAS 33 leden 2015
132D	Nový	IPSAS 37 leden 2015 IPSAS 35 leden 2015
133	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015

# IPSAS 31 — NEHMOTNÁ AKTIVA

## OBSAH

	Odstavec
Cíl .....	1
Rozsah působnosti .....	2–15
Nehmotná aktiva národního dědictví .....	11–15
Definice ..	16–25
Nehmotná aktiva .....	17–20
Ovládání aktiva .....	21–24
Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál .....	25
Uznání a ocenění .....	26–65
Samostatné pořízení .....	32–39
Následné výdaje na získaný projekt probíhajícího výzkumu nebo vývoje .....	40–41
Nehmotná aktiva pořízená prostřednictvím nesměnných transakcí .....	42–43
Směny aktiv .....	44–45
Goodwill vytvořený vlastní činností .....	46–48
Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností .....	49–51
Fáze výzkumu .....	52–54
Fáze vývoje .....	55–62
Pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností .....	63–65
Uznávání nákladů .....	66–70
V minulosti vynaložené náklady neuznané za aktivum .....	70
Následné ocenění .....	71–86
Model ocenění pořizovacími náklady .....	73
Přeceňovací model .....	74–86
Doba použitelnosti .....	87–95
Nehmotná aktiva s určitou dobou použitelnosti .....	96–105

Doba odpisování a odpisová metoda .....	96–98
Zbytková hodnota .....	99–102
Přezkoumání doby odpisování a metody odpisování .....	103–105
Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti .....	106–109
Přezkoumání stanovení doby použitelnosti .....	108–109
Zpětná ziskatelnost účetní hodnoty – ztráty ze znehodnocení .....	110
Likvidace a vyřazení .....	111–116
Zveřejňování .....	117–127
Obecně .....	117–122
Nehmotná aktiva oceňovaná po uznání pomocí modelu přeceňování ..	123–124
Výdaje na výzkum a vývoj .....	125–126
Jiné informace.....	127
Přechodná ustanovení .....	128–131
Datum účinnosti .....	132–133
Dodatek A: Aplikační příručka	
Dodatek B: Změny jiných standardů IPSAS	
Zdůvodnění závěrů	
Ilustrativní příklady	
Porovnání s IAS 38	

---



Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 31 *Nehmotná aktiva* je obsažen v odstavcích 1–133. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 31 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, Zdůvodnění závěrů a *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce účetního výkaznictví pro obecné účely účetních jednotek veřejného sektoru*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

## Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení pro nehmotná aktiva, kterými se podrobněji nezabývá jiný standard. Tento standard požaduje, aby účetní jednotka uznala nehmotné aktivum pouze tehdy, jsou-li splněna určitá kritéria. Standard také stanoví, jak vyjádřit účetní hodnotu nehmotných aktiv, a vyžaduje zveřejnění konkrétních informací o nehmotných aktivech

## Rozsah působnosti

2. Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro účetní zachycení nehmotných aktiv.
3. Tento standard se používá pro oblast účetnictví nehmotných aktiv kromě:
  - (a) nehmotných aktiv v rámci působnosti jiného standardu;
  - (b) finančních aktiv definovaných v IPSAS 28 *Finanční nástroje: vykazování*
  - (c) uznání a ocenění aktiv z průzkumu a vyhodnocení (viz příslušné mezinárodní a národní účetní standardy zabývající se průzkumem a vyhodnocením nerostných zdrojů);
  - (d) výdajů na průzkum a těžbu nerostných surovin, ropy, zemního plynu, a podobných neobnovitelných zdrojů;
  - (e) nehmotných aktiv pořízených jako část podnikové kombinace (viz příslušné mezinárodní a národní účetní standardy zabývající se podnikovou kombinací);
  - (f) goodwillu získaného podnikovou kombinací (viz příslušné mezinárodní a národní účetní standardy zabývající se podnikovou kombinací);
  - (g) pravomocí a oprávnění udělených legislativou, ústavou nebo obdobnými způsoby;
  - (h) odložených daňových pohledávek (viz příslušné mezinárodní a národní účetní standardy zabývající se daní ze zisku);
  - (i) odložených pořizovacích nákladů a nehmotných aktiv plynoucích ze smluvních práv pojistitele stanovených pojistnými smlouvami v rozsahu příslušných mezinárodních a národních účetních standardů zabývajících se pojistnými smlouvami. Pokud příslušné mezinárodní a národní účetní standardy nestanoví speciální požadavky na zveřejnění nehmotných aktiv, platí požadavky na zveřejnění nehmotných aktiv v tomto standardu;
  - (j) dlouhodobých nehmotných aktiv držených za účelem prodeje (nebo zahrnutých do skupiny vyřazených aktiv držených za účelem

**prodeje) v souladu s příslušnými mezinárodními nebo národními účetními standardy zabývajícími se dlouhodobými aktivy drženými k prodeji a ukončovanými činnostmi; a**

**(k) nehmotných aktiv národního dědictví. Avšak požadavky na zveřejnění podle odstavců 115-127 platí pro ta aktiva národního dědictví, která jsou uznána.**

4. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
5. Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor vydaná IPSASB vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.
6. Jestliže jiný standard IPSAS předepisuje způsob účtování pro specifický druh nehmotného aktiva, účetní jednotka použije tento jiný standard IPSAS místo tohoto standardu. Tento standard se například nevztahuje na:
  - (a) nehmotná aktiva držená účetní jednotkou za účelem jejich prodeje v rámci běžné činnosti (viz IPSAS 11 *Smlouvy o zhotovení* a IPSAS 12 *Zásoby*);
  - (b) leasingy, které jsou upraveny v IPSAS 13 *Leasingy*;
  - (c) aktiva, týkající se zaměstnaneckých požitků (viz IPSAS 25 *Zaměstnanecké požitky*);
  - (d) finanční aktiva definovaná v IPSAS 28. Uznávání a oceňování některých finančních aktiv je upraveno v IPSAS 34 *Samostatná účetní závěrka*, IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* a IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání*; a
  - (e) uznání a prvotní ocenění aktiv souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb, která jsou v působnosti IPSAS 32 *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: Zadavatel*. Nicméně se tento standard týká následného ocenění a zveřejnění takovýchto aktiv.
7. Některá nehmotná aktiva mohou být obsažena na hmotném nosiči, jakým je například kompaktní disk (v případě počítačového software), právní dokumentace (v případě licence nebo patentu) nebo film. Při rozhodování, zda by s daným aktivem, které zahrnuje jak nehmotné, tak hmotné složky, mělo být nakládáno podle IPSAS 17 *Pozemky, budovy a zařízení* nebo jako s nehmotným aktivem podle tohoto standardu, účetní jednotka posuzuje, která složka je významnější. Například software pro navigaci stíhacích letounů je součástí letadla a je s ním účetně nakládáno jako s pozemkem, budovami a zařízením. To samé se použije pro počítačové operační systémy. Není-li software nedílnou součástí příslušného hardware, počítačový software se považuje za nehmotné aktivum.

8. Tento standard se vztahuje mimo jiné na výdaje na reklamu, zaškolení, zahájení provozu, výzkum a vývoj. Výzkum a vývoj jsou zaměřeny na rozvoj znalostí. Proto, ačkoliv mohou tyto činnosti mít za výsledek aktivum s materiálním základem (např. prototyp), hmotná součást aktiva je druhořadá vůči nehmotné složce, jakou jsou například v této složce obsažené znalosti.
9. V případě finančního leasingu může být dané aktivum hmotné nebo nehmotné. Po prvotním uznání účtuje nájemce o nehmotném, aktivu, které má v držení na základě finančního leasingu, podle tohoto standardu. Práva vyplývající z licenčních smluv pro takové položky jako filmy, videonahrávky, hry, rukopisy, patenty a autorská práva jsou vyňata z působnosti IPSAS 13 a jsou upravena tímto standardem.
10. K vynětí z působnosti tohoto standardu může dojít v případě, jestliže činnosti nebo transakce jsou tak specifické, že vedou ke vzniku účetních případů, které musí být řešeny odlišně. K tomu dochází například při účtování o výdajích vynaložených na průzkum a rozvoj těžby ropy, zemního plynu a ložisek nerostných surovin v těžebním průmyslu a v případech pojistných smluv. Z tohoto důvodu se tento standard neuplatňuje v případě výdajů na takovéto činnosti a smlouvy. Tento standard se však uplatňuje na jiná nehmotná aktiva užívaná (jako např. počítačový software), a jiné výdaje vzniklé (jako např. zahájení provozu), v těžebním průmyslu nebo u pojišťoven.

### **Nehmotná aktiva národního dědictví**

11. Tento standard nevyžaduje, aby účetní jednotka uznala nehmotná aktiva národního dědictví, které by jinak splnily definici nehmotných aktiv nebo kritéria pro jejich uznání. Jestliže účetní jednotka přesto uzná nehmotná aktiva národního dědictví, pak musí splnit požadavky na jejich zveřejnění uvedené v tomto standardu a může, i když to není vyžadováno, použít požadavky na jejich oceňování podle tohoto standardu.
12. Některá nehmotná aktiva jsou označena za nehmotná aktiva národního dědictví pro jejich kulturní, ekologický a historický význam. Příkladem těchto nehmotných aktiv jsou záznamy významných historických událostí a práva použít podobizny nějaké významné veřejné osobnosti například na poštovních známkách nebo sběratelských mincích. Určité typické znaky, včetně těch dále uvedených, jsou často projevem nehmotných aktiv národního dědictví (ačkoliv tyto charakteristiky nejsou vyhrazeny jen pro takováto aktiva):
  - a) jejich hodnota z pohledu kulturního, ekologického a historického nebude pravděpodobně plně vyjádřena finanční hodnotou založenou pouze na tržní ceně;
  - b) právní povinnosti mohou vést k zákazům nebo přísným omezením při jejich vyřazení prodejem;
  - c) jejich hodnota se může během času zvyšovat; a

- d) může být obtížné odhadnout jejich dobu použitelnosti, která by mohla v některých případech být v délce několika stovek let.
13. Účetní jednotky veřejného sektoru mají v držení rozsáhlá nehmotná aktiva národního dědictví, která byla získána v průběhu mnoha let a prostřednictvím různých prostředků, včetně nákupu, darování, dědictví a konfiskace. Tato aktiva jsou zřídka držena pro jejich schopnost generovat přítoky finančních prostředků a mohou existovat právní či sociální překážky bránící jejich využití pro takovéto účely.
14. Některá nehmotná aktiva národního dědictví mají budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál jiný, než je jejich hodnota národního dědictví, např. poplatky placené účetní jednotce za použití historických záznamů. V těchto případech mohou být nehmotná aktiva národního dědictví uznána a oceněna na tom samém základě jako jiné položky nehmotných penězotvorných aktiv. U ostatních nehmotných aktiv národního dědictví je jejich budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál omezen na charakteristické znaky národního dědictví. Existence jak budoucího ekonomického prospěchu, tak využitelného potenciálu může ovlivnit volbu oceňovací základny.
15. Požadavky na zveřejnění uvedené v odstavcích 117 – 124 stanovují, aby účetní jednotky zveřejnily informace o uznaných nehmotných aktivech. Účetní jednotky, které uznaly nehmotná aktiva národního dědictví, musí proto zveřejnit o těchto aktivech takové informace, jako např.:
- použitý základ pro ocenění
  - použitou metodu odpisování, existuje-li
  - hrubou účetní hodnotu
  - oprávky ke konci účetního období, existují-li
  - odsouhlasení účetní hodnoty na začátku a ke konci období s uvedením, z čeho se tato hodnota skládá.

## Definice

16. Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:

**Odpisování** je systematické rozpouštění odepisatelné částky nehmotného aktiva během doby jeho použitelnosti.

**Účetní hodnota** je částka, ve které je aktivum uznáno po odečtení jakýchkoli kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát ze znehodnocení aktiva.

**Vývoj** je použití výsledků vědy nebo jiných poznatků při plánování nebo navrhování výroby nových nebo podstatně zdokonalených materiálů,

zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb před zahájením jejich komerční výroby nebo před jejich použitím.

**Nehmotné aktivum** je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez materiální podstaty.

**Výzkum** je jedinečné a plánované zkoumání prováděné za účelem získání nových vědeckých nebo technických poznatků a znalostí.

Termíny definované jinými standardy IPSAS jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném *Významovém slovníku termínů*.

### Nehmotná aktiva

17. Účetní jednotky vynakládají prostředky nebo jim vznikají závazky v souvislosti s pořízováním, vývojem, udržováním a vylepšováním nehmotných prostředků, jako např. vědeckých nebo technických poznatků, návrhů a realizace nových postupů nebo systémů, licencí, duševního vlastnictví a obchodních značek (včetně názvů značek a publikačních titulů). Obvyklými příklady z této šíře položek jsou počítačový software, patenty, autorská práva, filmy, seznamy uživatelů daných služeb, udělené povolení k rybolovu, získané dovozní kvóty a vztahy s uživateli služby.
18. Ne všechny položky uvedené v odstavci 17 splňují definici nehmotného aktiva, tj. jeho identifikovatelnost, ovládání a existenci budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu. Pokud položka spadající do působnosti tohoto standardu nespĺňuje definici nehmotného aktiva, jsou výdaje na její pořízení či vytvoření vlastní činností uznány jako náklad období, ve kterém byly vynaloženy.
19. **Aktivum je identifikovatelné, jestliže je buď:**
  - (a) **oddělitelné, tj. je možné ho oddělit od účetní jednotky a prodat, převést, udělit licenci, pronajmout nebo směnit, a to buď samostatně, nebo společně se související smlouvou, identifikovatelným aktivem či závazkem, a to bez ohledu na to, zda to má účetní jednotka v úmyslu udělat; nebo**
  - (b) **vzniká na základě závazných ujednání (včetně práv vyplývajících ze smluvních práv či jiných práv z právních předpisů), bez ohledu na to, zda jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od účetní jednotky nebo od jiných smluv a povinností.**
20. Pro účely tohoto standardu představuje závazné ujednání takové ujednání, ze kterého stranám vyplývají podobná práva a povinnosti, jako kdyby šlo o formu smlouvy.

*Ovládání aktiva*

21. Účetní jednotka ovládá aktivum, jestliže má oprávnění získat budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, plynoucí z daného prostředku a je oprávněna zamezit přístup jiným k tomuto prospěchu nebo využitelnému potenciálu. Schopnost účetní jednotky ovládat budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál obvykle vyplývá z právních předpisů, které jsou soudně vymahatelné. Při absenci práv z právních předpisů je obtížnější ovládání prokázat. Avšak právní vymahatelnost práv není nezbytnou podmínkou pro ovládání, protože účetní jednotka může být schopna ovládat budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál i nějakým jiným způsobem.
22. Vědecké a technické poznatky mohou vést ke vzniku budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu. Účetní jednotka ovládá tento ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, jestliže jsou například poznatky chráněny právními předpisy jako např. autorská práva, nebo omezením uvedeným v obchodních smlouvách (je-li to povoleno) nebo povinností zaměstnanců zachovávat mlčenlivost.
23. Účetní jednotka může mít tým kvalifikovaných zaměstnanců a může být schopna určit, které zvýšení kvalifikace z realizovaného školení povede k budoucímu ekonomickému prospěchu nebo využitelnému potenciálu. Účetní jednotka může také očekávat, že zaměstnanci budou i nadále svoji kvalifikaci dávat účetní jednotce k dispozici. Avšak účetní jednotka obvykle dostatečně neovládá budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, který vznikl zásluhou týmu kvalifikovaných zaměstnanců anebo z důvodu jejich proškolení natolik, aby tyto položky splnily definici nehmotných aktiv. Z podobného důvodu není pravděpodobné, že by konkrétní nadání pro řízení účetní jednotky nebo technický talent splnily definici nehmotného aktiva, ledaže by bylo právním předpisem chráněno právo toto nadání používat a získávat z něho očekávaný budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál a současně by byly také splněny ostatní části definice.
24. Účetní jednotka může mít portfolio uživatelů svých služeb nebo být úspěšná při jejich získávání a očekávat, že díky své snaze budovat s nimi vztahy, budou tito zákazníci i nadále používat jejich služeb. Avšak při neexistenci práv z právních předpisů chránit nebo jinými způsoby ovládat vztahy s uživateli poskytované služby nebo jejich věrnost k účetní jednotce, účetní jednotka obvykle nedostatečně ovládá budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál plynoucí z těchto vztahů i věrnost zákazníků pro takové položky (např. portfolio zákazníků, tržní podíly nebo úspěšnost poskytované služby, vztahy se zákazníky a jejich věrnost) na to, aby splňovaly definici nehmotných aktiv. Avšak směnné transakce u stejných či podobných nesmluvních vztahů se zákazníky i při neexistenci práv z právních předpisů chránících takovéto vztahy poskytují důkaz, že účetní jednotka je přesto schopna ovládat budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál pramenící ze vztahů s uživateli dané služby. Protože takovéto směnné transakce také poskytují důkaz o tom,

že jsou vztahy s uživateli dané služby oddělitelné, splňují tyto vztahy definici nehmotného aktiva.

*Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál*

25. Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál plynoucí z nehmotného aktiva může zahrnovat výnosy z prodeje výrobků nebo služeb, úsporu nákladů nebo jiný prospěch plynoucí z použití aktiv účetní jednotkou. Například použití duševního vlastnictví v procesu výroby či poskytování služeb může snížit budoucí náklady na výrobu či služby nebo zlepšit poskytování služeb, místo aby zvýšilo budoucí výnosy (např. on-line systém umožňující občanům obnovit fidičské průkazy on-line, v jehož výsledku dojde ke snížení počtu zaměstnanců na úřadě potřebných pro výkon této funkce, zatímco se bude zvyšovat rychlost zpracování).

### **Uznání a ocenění**

26. Uznání položky jako nehmotného aktiva vyžaduje, aby účetní jednotka prokázala, že položka splňuje:

- (a) definici nehmotného aktiva (viz odstavec 17-25); a
- (b) kritéria pro uznání (viz odstavec 28-30).

Tento požadavek se použije na ocenění pořizovacích nákladů při jejich uznání (tj. pořizovacích nákladů vzniklých při směnné transakci nebo při vytvoření nehmotného aktiva vlastní činností, nebo reálné hodnoty nehmotného aktiva získaného prostřednictvím nesměnné transakce) a nákladů vynaložených později při rozšíření aktiva, výměně jeho části nebo jeho údržbě.

27. Povaha nehmotného aktiva je taková, že v mnoha případech nedochází k jeho rozšíření či výměně jeho části. Proto je většina následných výdajů spíše určena na udržení očekávaného budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu stávajícího nehmotného aktiva, než aby splňovaly definici nehmotného aktiva a kritéria pro uznání uvedená v tomto standardu. Navíc je často obtížnější přiřadit následně výdaje přímo konkrétnímu nehmotnému aktivu než činností účetní jednotky jako celku. Proto jsou následně výdaje – tj. výdaje vynaložené po prvotním uznání pořízeného nehmotného aktiva nebo po vytvoření nehmotného aktiva vlastní činností – jen zřídka zahrnuty do účetní hodnoty aktiva. V souladu s odstavcem č. 61 jsou následně výdaje vynaložené na značky produktů, názvy periodik, publikační tituly, seznamy uživatelů dané služby a podobné položky (ať už získané externě nebo vytvořené vlastní činností) vždy při vzniku uznány jako přebytek nebo schodek daného období. Důvodem je to, že tyto výdaje nelze odlišit od výdajů vynaložených na rozvoj činností účetní jednotky jako celku.



28. **Nehmotné aktivum je uznáno pouze tehdy, jestliže:**
- (a) **je pravděpodobné, že očekávaný budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, které jsou přiřaditelné k danému aktivu, poplynou do účetní jednotky; a**
  - (b) **je možné spolehlivě ocenit pořizovací náklady nebo reálnou hodnotu aktiva.**
29. **Účetní jednotka posoudí pravděpodobnost očekávaného budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu za pomoci rozumných a doložitelných předpokladů, které představují nejlepší možný odhad souboru ekonomických podmínek, provedený vedením účetní jednotky, jež budou existovat po celou dobu použitelnosti daného aktiva.**
30. Účetní jednotka použije úsudek pro odhad míry jistoty toku budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, který bude přiřaditelný k použití aktiva na základě podkladů existujících v okamžiku prvotního uznání, přičemž větší váha se bude klást na externí podklady.
31. **Nehmotné aktivum se prvotně ocení pořizovacími náklady v souladu s odstavci 32–43. Pokud bylo nehmotné aktivum pořízeno na základě nesměnné transakce, jeho prvotní pořizovací náklad k datu pořízení se ocení jeho reálnou hodnotou k tomuto datu.**

### **Samostatné pořízení**

32. Cena, kterou účetní jednotka obvykle zaplatí za samostatné pořízení nehmotného aktiva, bude odrážet očekávání týkající se pravděpodobnosti, že očekávaný budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál aktiva poplyne účetní jednotce. Jinými slovy účetní jednotka očekává, že jí poplyne očekávaný budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, přestože není jisté, kdy a v jaké výši k tomuto přítoku dojde. Proto se kritérium uznání pravděpodobnosti uvedené v odstavci 28(a) považuje v případě samostatně pořízených nehmotných aktiv za dostačující.
33. Kromě toho mohou být pořizovací náklady samostatně pořízených nehmotných aktiv obvykle spolehlivě oceněny. To platí zejména v případech, kdy je protihodnota nákupu ve formě hotových peněz nebo jiných peněžních aktiv.
34. Pořizovací náklady na samostatně pořízené nehmotné aktivum zahrnují:
- (a) jeho kupní cenu, včetně dovozních cel a nerefundovatelných daní z obratu, po odečtu obchodních slev a rabatů; a
  - (b) jakýkoliv přímo přiřaditelný náklad spojený s přípravou aktiva pro zamýšlený účel.

35. Příklady přímo přiřaditelných pořizovacích nákladů jsou:
- (a) náklady spojené se zaměstnaneckými požitky (definované v IPSAS 25) přímo spojené s uvedením aktiva do stavu způsobilého k užívání;
  - (b) honorář pro odborníky za uvedení aktiva do stavu způsobilého k užívání; a
  - (c) náklady na testování, zda aktivum správně funguje.
36. Příklady výdajů, které nejsou součástí pořizovacích nákladů vynaložených na pořízení nehmotného aktiva:
- (a) náklady na představení nového výrobku nebo služby (včetně nákladů na reklamu a propagaci);
  - (b) náklady spojené s prováděním činností v nových oblastech nebo s novými zákazníky (včetně nákladů na školení zaměstnanců); a
  - (c) správní a jiné režijní náklady.
37. Uznání nákladů jako součástí účetní hodnoty nehmotného aktiva končí v souladu se záměry vedení v okamžiku, kdy je aktivum uvedeno do stavu způsobilého k užívání. Proto nejsou náklady vzniklé při užívání či přemístování nehmotného aktiva zahrnuty do účetní hodnoty tohoto aktiva. Do účetní hodnoty aktiva nejsou například zahrnuty následující náklady:
- (a) náklady vynaložené na aktivum, které je již způsobilé k užívání v souladu se záměry vedení, které ještě musí být uvedeno do provozu; a
  - (b) počáteční provozní schodky např. schodky vzniklé během tvořící se poptávky po výrobcích příslušného aktiva.
38. V souvislosti s vývojem nehmotného aktiva jsou realizovány i některé další činnosti, které však nejsou nezbytné pro uvedení aktiva do stavu způsobilého k užívání způsobem, pro který je určeno vedením účetní jednotky. K těmto vedlejšími činnostem může dojít před nebo během činností spojených s vývojem aktiva. Protože vedlejší činnosti nejsou nezbytné pro uvedení aktiva do stavu způsobilého k užívání v souladu se záměry vedení, výnosy a příslušné náklady z vedlejších činností jsou ihned uznány jako přebytek či schodek a jsou zahrnuty podle způsobu klasifikace nákladů a výnosů na příslušné výnosové a nákladové účty.
39. Jestliže je platba za dané aktivum odložena na dobu delší, než je běžný termín splatnosti, je pořizovacím nákladem ekvivalent kupní ceny uhrazené penězi. Rozdílem mezi touto částkou a celkovými platbami je úrokový náklad po dobu dodavatelského úvěru, dokud nedojde k jeho aktivaci v souladu s úpravou umožňující aktivaci dle IPSAS 5 *Výpůjční náklady*.

**Následné výdaje na získaný projekt dosud probíhajícího výzkumu a vývoje**

40. **Výdaje na výzkum nebo vývoj, které:**
- (a) **se vztahují na projekt dosud probíhajícího výzkumu nebo vývoje, který byl získán samostatně a uznán za nehmotné aktivum; a**
  - (b) **vznikly po získání daného projektu budou účetně zachyceny v souladu s odstavci 52–60.**
41. Použití požadavků v odstavcích 52–60 znamená, že následné výdaje na projekt dosud probíhajícího výzkumu nebo vývoje, který byl získán samostatně a uznán jako nehmotné aktivum, jsou:
- a) uznány jako náklad období, ve kterém byly vynaloženy, pokud se jedná o výdaje na výzkum;
  - b) uznány jako náklad období, ve kterém byly vynaloženy, pokud se jedná o výdaje na vývoj, které nesplňují kritéria pro uznání za nehmotné aktivum podle odstavce 55;
  - c) zahrnutý do účetní hodnoty projektu probíhajícího výzkumu nebo vývoje, jestliže se jedná o výdaje na vývoj, které splňují kritéria pro uznání aktiva podle odstavce 55.

**Nehmotná aktiva pořízená prostřednictvím nesměnných transakcí.**

42. V některých případech může být nehmotné aktivum pořízeno prostřednictvím nesměnné transakce. K tomuto může dojít, když jiná účetní jednotka ve veřejném sektoru převádí na účetní jednotku nesměnnou transakcí nehmotná aktiva, jako např. přistávací práva na letišti, licence na provozování radiových či televizních stanic, dovozní licence a kvóty nebo práva na přístup k omezeným zdrojům. Soukromá osoba, např. vítěz Nobelovy ceny, může odkázat své osobní podklady včetně autorských práv ke svým publikovaným dílům národnímu archivu (účetní jednotce ve veřejném sektoru) v nesměnné transakci.
43. Za těchto okolností je pořizovací cenou aktiva jeho reálná hodnota k datu pořízení aktiva. Ocenění nehmotného aktiva získaného prostřednictvím nesměnné transakce reálnou hodnotou k datu jeho uznání v souladu s odstavcem 74 nezakládá pro účely tohoto standardu povinnost jeho přeceňování. Proto se požadavky na přecenění v odstavci 74 a v podpůrných komentářích v odstavcích 75–86 použijí pouze v případě, že se účetní jednotka rozhodne přecenit dané nehmotné aktivum v následujících účetních obdobích.

**Směny aktiv**

44. Jedno nebo více nehmotných aktiv mohou být získány směnou za nepeněžní aktivum nebo aktiva či za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Následující pojednání se sice týká směny jednoho nepeněžního aktiva za jiné,

vztahuje se ale i na všechny směny popsané v předchozí větě. Takto pořízené nehmotné aktivum se vyjádří v reálné hodnotě, ledaže by nebylo možné spolehlivě zjistit reálnou hodnotu aktiva pořízeného ani vyřazeného. Přijaté aktivum je oceňováno tímto způsobem, i když účetní jednotka nemůže hned oduznat předané aktivum. Jestliže není možné zjistit reálnou hodnotu pořízeného aktiva, jeho pořizovací cena je vyjádřena v účetní hodnotě předaného aktiva.

45. V odstavci 28(b) se stanoví, že podmínkou pro uznání nehmotného aktiva je, že pořizovací náklady tohoto aktiva mohou být spolehlivě oceněny. Reálnou hodnotu nehmotného aktiva, u kterého neexistují porovnatelné tržní operace lze spolehlivě stanovit, jestliže:
- (a) kolísání rozpětí přiměřených odhadů reálné hodnoty není u tohoto aktiva významné; nebo
  - (b) při odhadu reálné hodnoty je možné v rámci daného rozpětí přiměřeně vyhodnotit a použít pravděpodobnost různých odhadů.

Jestliže je účetní jednotka schopna spolehlivě určit reálnou hodnotu buď přijatého či předaného aktiva, potom se k ocenění pořizovacích nákladů použije reálná hodnota předaného aktiva za předpokladu, že reálná hodnota přijímaného aktiva není průkaznější.

### **Goodwill vytvořený vlastní činností**

#### **46. Goodwill vytvořený vlastní činností se neuznává za aktivum.**

47. V některých případech je vynaložen výdaj s cílem vytvořit budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, jehož výsledkem však není vytvoření nehmotného aktiva, které by splňovalo kritéria pro uznání podle tohoto standardu. Takový výdaj se často označuje za výdaj, který přispěl k vytvoření goodwillu vlastní činností. Goodwill vytvořený vlastní činností se neuznává za aktivum, protože není identifikovatelným prostředkem např. není ani oddělitelný, ani nevzniká na základě závazného ujednání (včetně smluvních práv či jiných práv z právních předpisů), které by byly ovládnuty účetní jednotkou a které by bylo možné spolehlivě ocenit pořizovacími náklady).

48. Rozdíly mezi tržní hodnotou účetní jednotky a účetní hodnotou jejich identifikovatelných čistých aktiv mohou být kdykoliv ovlivněny celou řadou faktorů, které ovlivňují hodnotu účetní jednotky. Tyto rozdíly však nepředstavují pořizovací náklady nehmotných aktiv, které jsou ovládnuty účetní jednotkou.

### **Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností**

49. Někdy je obtížné vyhodnotit, zda nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností splňují podmínky pro uznání, protože je problematické:

- (a) zjistit, zda a kdy se jedná o identifikovatelné aktivum, které bude vytvářet budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál; a
- (b) určit spolehlivě náklady na pořízení tohoto aktiva. V některých případech není možné odlišit náklady vynaložené na vytvoření daného aktiva vlastní činností od nákladů vynaložených na udržování a zlepšení goodwillu vytvořeného vlastní činností či od nákladů vynaložených na běžné činnosti.

Proto účetní jednotka v případě všech nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností použije vedle plnění obecných požadavků používaných při uznání a prvotním ocenění nehmotných aktiv také požadavky a návody uvedené v odstavcích 50-65.

50. Účetní jednotka za účelem vyhodnocení, zda aktiva vytvořená vlastní činností splňují kritéria pro jejich uznání, rozlišuje tvorbu aktiv na:
- (a) fázi výzkumu;
  - (b) fázi vývoje.

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

51. Jestliže účetní jednotka neumí v projektu na vytvoření nehmotného aktiva rozlišit fázi výzkumu od fáze vývoje, pak účetní jednotka považuje výdaje na projekt za výdaje vynaložené pouze ve fázi výzkumu.

#### *Fáze výzkumu*

52. **Výsledky výzkumu (nebo výsledky z fáze výzkumu v rámci vlastního projektu) se neuznávají za nehmotná aktiva. Výdaje na výzkum (nebo na výzkumnou fázi v rámci vlastního projektu) se uznají do nákladů období, ve kterém vznikly.**
53. Účetní jednotka nemůže prokázat ve fázi výzkumu vlastního projektu existenci nehmotného aktiva, které bude vytvářet pravděpodobný budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál. Proto je tento výdaj uznán jako náklad v období, ve kterém byl vynaložen.
54. Příklady činností výzkumu jsou:
- (a) činnosti zaměřené na získání nových poznatků;
  - (b) hledání, vyhodnocování a výběr a užití výsledků výzkumu a jiných poznatků;
  - (c) hledání alternativ za materiály, zařízení, výrobky, postupy nebo služby; a
  - (d) formulace, návrh, vyhodnocení a konečný výběr možných alternativ nových či zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů systémů nebo služeb.

*Fáze vývoje*

55. Výsledek vývoje se uzná za nehmotné aktivum pouze v případě, že účetní jednotka může prokázat všechny následující podmínky:
- (a) **technickou proveditelnost dokončení nehmotného aktiva, aby ho bylo možné používat anebo prodat;**
  - (b) **svůj záměr dokončit nehmotné aktivum a používat ho či ho prodat;**
  - (c) **svoji schopnost používat či prodat nehmotné aktivum;**
  - (d) **způsob, jakým bude nehmotné aktivum vytvářet budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál. Účetní jednotka může mimo jiné prokázat existenci trhu pro výstupy nehmotného aktiva či pro nehmotné aktivum jako takové, nebo má-li být využito uvnitř účetní jednotky, využitelnost daného nehmotného aktiva;**
  - (e) **dostupnost příslušných technických, finančních a jiných zdrojů pro dokončení vývoje a k použití či prodeji daného nehmotného aktiva; a**
  - (f) **svou schopnost spolehlivě ocenit výdaje přiřaditelné nehmotnému aktivu během jeho vývoje.**
56. Ve fázi vývoje interního projektu může účetní jednotka v některých případech identifikovat nehmotné aktivum a prokázat, že toto aktivum bude vytvářet pravděpodobný budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál. Důvodem je to, že vývojová fáze projektu je pokročilejší než fáze výzkumu.
57. Příkladem vývojových aktivit jsou:
- (a) návrh, konstrukce a testování prototypů nebo modelů před začátkem výroby či před jejich použitím;
  - (b) návrh nástrojů, forem a matric týkajících se nové technologie;
  - (c) návrh, konstrukce a provoz pilotního zařízení či činnost, která není ve stupni ekonomické připravenosti pro komerční výrobu či poskytování služeb;
  - (d) návrh, konstrukce a testování vybrané alternativy pro nové či zdokonalené materiály, zařízení, výrobky, postupy, systémy nebo služby a
  - (e) náklady vynaložené na webovou stránku a na vývoj software.
58. Aby účetní jednotka prokázala, že nehmotné aktivum bude vytvářet budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, vyhodnotí budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, který bude získávat z daného aktiva, za použití principů uvedených buď v IPSAS 21 *Znehodnocení nepenězotvorných aktiv* nebo IPSAS 26 *Znehodnocení penězotvorných aktiv*, podle toho, co je vhodné. Jestliže bude aktivum vytvářet budoucí ekonomický

prospěch nebo využitelný potenciál pouze v kombinaci s jinými aktivy, účetní jednotka použije koncept penězotvorných jednotek v IPSAS 26.

59. Dostupnost prostředků potřebných k dokončení, použití a získání prospěchu z nehmotného aktiva může být prokázána např. předložením provozního plánu s uvedenými technickými, finančními a jinými potřebnými prostředky a schopnost účetní jednotky si tyto prostředky zajistit. V některých případech účetní jednotka prokazuje dostupnost externích finančních prostředků získáním příslibu těch, kdo chtějí peníze zapůjčit či investovat, o připravenosti plán profinancovat.
60. Nákladové účetnictví účetní jednotky často umožňuje spolehlivě ocenit náklady potřebné na vytvoření nehmotného aktiva vlastní činností, jako např. platy a ostatní výdaje vzniklé při zabezpečení log, autorských práv či licencí nebo vývojem programového vybavení počítače.
61. **Vlastní činností vytvořené značky produktů, názvy periodik, publikační tituly, seznamy uživatelů dané služby a položky podobné povahy se neuznávají za nehmotná aktiva.**
62. Výdaje na vlastní činností vytvořené značky produktů, názvy periodik, publikační tituly, seznamy uživatelů dané služby a položky **podobné povahy** není možné odlišit od nákladů na rozvoj účetní jednotky jako takové. Proto se takovéto položky neuznávají za nehmotná aktiva.

*Pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností*

63. Pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností jsou pro účely odstavce 31 celkové výdaje vynaložené od data, kdy nehmotné aktivum poprvé splnilo kritéria pro své uznání v odstavcích 28, 29 a 55. Odstavec 70 zakazuje zahrnutí těch výdajů do pořizovacích nákladů, které byly již dříve uznány za náklad.
64. Pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností zahrnují všechny přímo přiřaditelné náklady nezbytné pro tvorbu, výrobu a přípravu aktiva tak, aby bylo možné aktivum používat v souladu se záměry vedení. Příklady přímo přiřaditelných nákladů jsou:
  - (a) náklady na materiál nebo služby použité či spotřebované při výrobě nehmotného aktiva;
  - (b) náklady na zaměstnanecké požitky (definované v IPSAS 25) vznikající při výrobě nehmotného aktiva;
  - (c) poplatky za registraci práv; a
  - (d) odpisy patentů a licencí použitých na tvorbu nehmotného aktiva.

IPSAS 5 konkretizuje kritéria pro uznání úroků jako součásti nákladů na pořízení aktiva, které je způsobilým aktivem.

65. Následující položky nejsou součástí nákladů na pořízení nehmotného aktiva vlastní činností:
- (a) výdaje na prodej, administrativu a jiné režijní výdaje, pokud nejsou přímo přiřaditelné procesu přípravy aktiva k jeho používání;
  - (b) zjištěné neefektivní výdaje a počáteční provozní ztráty vzniklé před tím, než aktivum dosáhne plánovaného výkonu; a
  - (c) výdaje na proškolení zaměstnanců k používání aktiva.

### Uznávání nákladů

66. **Výdaje vynaložené na nehmotné položky se uznávají jako náklad období, ve kterém byly vynaloženy, pokud netvoří součást nákladů na pořízení nehmotného aktiva splňujícího kritéria pro jeho uznání (viz odstavec 26-65).**
67. V některých případech je výdaj vynakládán, aby poskytoval budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál účetní jednotce, aniž by bylo pořízeno nebo vytvořeno nehmotné či jiné aktivum, které by mohlo být uznáno. V případě dodávky zboží uzná účetní jednotka takový výdaj jako náklad, jakmile bude mít právo přístupu k tomuto zboží. V případě poskytnutí služeb uzná účetní jednotka takový výdaj jako náklad, jakmile obdrží danou službu. Například výdaj na výzkum je uznán jako náklad v okamžiku svého vynaložení (viz odstavec 52). Jiné příklady výdajů uznaných jako náklad období, ve kterém vznikly, zahrnují:
- (a) výdaje na zahájení činností (např. zahajovací náklady), pokud tyto výdaje nejsou zahrnuty do nákladů na pořízení pozemků, budov a zařízení v souladu s IPSAS 17. Zahajovací náklady se mohou skládat ze zřizovacích nákladů, jako např. právní a administrativní výdaje vynaložené na zřízení právnické osoby, výdaje na otevření nové provozovny nebo na nové činnosti (např. náklady před otevřením) nebo výdaje na zahájení nových činností či na zavedení nových výrobků či postupů (např. předvýrobní náklady);
  - (b) výdaje na zaškolení zaměstnanců
  - (c) výdaje na reklamní a propagační činnosti (včetně katalogů zasílaných mailem a informační brožurky); a
  - (d) výdaje na přemístění a reorganizaci účetní jednotky nebo její části.
68. Účetní jednotka má právo přístupu ke zboží v případě, že ho vlastní. Podobně má právo přístupu ke zboží, bylo-li vytvořeno dodavatelem v souladu se smluvními podmínkami a účetní jednotka může požadovat jeho dodání výměnou za platbu. Služby jsou přijaty, jsou-li poskytnuty dodavatelem v souladu se smlouvou



o jejich dodání účetní jednotce, nikoliv však tím, když službu účetní jednotka užívá s cílem poskytnout jinou službu, jako např. poskytnout informaci o službě uživatelům této služby.

69. Odstavec 66 nebrání účetní jednotce, aby uznala platbu předem jako aktivum, byla-li platba za zboží poskytnuta účetní jednotce před získáním práva přístupu k tomuto zboží. Podobně odstavec 66 nebrání účetní jednotce uznat platbu předem jako aktivum, byla-li platba za služby provedena předtím, než účetní jednotka tyto služby přijala.

### **V minulosti vynaložené náklady neuznané za aktivum**

70. **Výdaj na nehmotné aktivum, který byl prvotně uznán za náklad podle tohoto standardu, nebude uznán za součást nákladů na pořízení nehmotného aktiva k pozdějšímu datu.**

### **Následné ocenění**

71. **Účetní jednotka si zvolí jako své účetní pravidlo buď model oceňování pořizovacími náklady podle odstavce 73 nebo přeceňovací model podle odstavce 74. Jestliže se nehmotné aktivum účetně zachycuje na základě přeceňovacího modelu, stejný model by měl být použit u všech ostatních aktiv této třídy, pokud pro ně neexistuje aktivní trh.**
72. Třídou nehmotných aktiv je seskupení aktiv podobné povahy a podobného použití při činnostech účetní jednotky. Položky v rámci třídy nehmotných aktiv jsou přeceňovány současně, s cílem vyhnout se selektivnímu přecenění aktiv a vykazování hodnot v účetní závěrce, které by představovaly směsici nákladů a hodnot k různým datům.

### **Model ocenění pořizovacími náklady**

73. **Po prvotním uznání se nehmotné aktivum ocení pořizovacími náklady po odečtu oprávek a kumulovaných ztrát ze znehodnocení.**

### **Přeceňovací model**

74. **Po prvotním uznání bude nehmotné aktivum oceněno v přeceněné hodnotě, kterou je reálná hodnota k datu přecenění po odečtu následných oprávek. Pro účely přecenění podle tohoto standardu bude reálná hodnota určena s odkazem na aktivní trh. Přecenění se provádí s takovou pravidelností, aby se k datu vykazování účetní hodnota aktiva významně nelišila od jeho reálné hodnoty.**
75. Přeceňovací model neumožňuje:
- (a) přecenění nehmotných aktiv, která dříve nebyla uznána za aktiva; nebo
  - (b) prvotní uznání nehmotných aktiv v jiné hodnotě, než je pořizovací cena.

76. Přeceňovací model se použije poté, co bylo aktivum prvotně uznáno v pořizovacích nákladech. Jestliže však byla uznána jen část pořizovacích nákladů za aktivum, jelikož aktivum nesplnilo kritéria pro své uznání, před dokončením (viz odstavec 63), přeceňovací model může být použit na celé toto aktivum. Přeceňovací model může být také použit u nehmotného aktiva, které bylo získáno na základě nesměnné transakce (viz odstavec 42–43).
77. Je sice neobvyklé, že by pro nehmotná aktiva existoval aktivní trh, možné to však je. V některých právních systémech může například existovat aktivní trh pro volně převoditelné stejnorodé třídy licencí nebo výrobních kvót, které účetní jednotka získala od jiné účetní jednotky. Nicméně aktivní trh nemůže existovat pro značky produktů, tituly periodik, hudební a filmová publikační práva, patenty nebo ochranné známky, protože každá z těchto položek je unikátní. Rovněž platí, že i když jsou tato nehmotná aktiva kupována a prodávána a smlouvy jsou vyjednány mezi jednotlivými kupujícími a prodávajícími, tyto transakce nejsou časté. Z těchto důvodů nemůže cena zaplacená za jedno aktivum poskytnout dostatečný důkaz o reálné hodnotě jiného aktiva. Navíc nejsou tyto ceny často veřejně dostupné.
78. Četnost přeceňování závisí na proměnlivosti reálných hodnot nehmotných aktiv, které jsou přeceňovány. Jestliže se reálná hodnota přeceňovaného aktiva významně liší od jeho účetní hodnoty, je další přecenění nezbytné. U některých nehmotných aktiv může dojít k významným a proměnlivým pohybům jejich reálné hodnoty, takže je nezbytné provést roční přecenění. Takto častá přecenění však nejsou nutná u nehmotných aktiv s nevýznamnými pohyby reálné hodnoty.
79. 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:
- 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 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
  - oprávky se zruší proti brutto účetní hodnotě aktiva.
- Výše úpravy opravek tvoří část zvýšení nebo snížení účetní hodnoty, která je účetně zachycována v souladu s odstavci 84 a 85.
80. **Jestliže není možné přecenit nehmotné aktivum ve třídě přeceněných aktiv, protože pro něj neexistuje aktivní trh, aktivum se ocení v jeho pořizovacích nákladech po odečtení opravek a kumulovaných ztrát ze znehodnocení.**
81. **Jestliže již není možné určit reálnou hodnotu nehmotného aktiva s odkazem na aktivní trh, účetní hodnotou aktiva bude jeho přeceněná hodnota k datu**

**posledního přecenění s odkazem na aktivní trh po odečtení následných oprávek a následných kumulovaných ztrát ze znehodnocení.**

82. Skutečnost, že aktivní trh již dále nebude pro přeceněná nehmotná aktiva existovat, může znamenat, že hodnota aktiva může být snížena a že je nutné ho otestovat v souladu s IPSAS 21 nebo IPSAS 26, podle toho, co je vhodné.
83. Jestliže je možné určit reálnou hodnotu aktiva s odkazem na aktivní trh k následnému datu ocenění, pak bude od tohoto data použit přeceňovací model.
84. **Jestliže se účetní hodnota nehmotného aktiva zvýší v důsledku přecenění, toto zvýšení se zachytí přímo ve prospěch fondu z přecenění. Toto zvýšení se však uzná jako součást přebytku nebo schodku v takovém rozsahu, v jakém se zruší dříve uznané snížení přecenění stejného aktiva jako součást přebytku nebo schodku.**
85. **Jestliže se účetní hodnota nehmotného aktiva sníží v důsledku přecenění, takové snížení se zachytí jako součást přebytku nebo schodku. Toto snížení se však zachytí přímo v čistých aktivech/jmění do výše zůstatku fondu z přecenění daného aktiva. Toto snížení zachycené přímo v čistých aktivech/jmění sníží hodnotu kumulovanou v čistých aktiv/jmění ve fondu z přecenění.**
86. Kumulativní zůstatek fondu z přecenění zahrnutý do čistých aktiv/jmění může být přímo převeden do kumulovaných přebytků a schodků, v okamžiku vzniku přebytku. K celkovému přebytku může dojít při likvidaci či vyřazení daného aktiva. K některým přebytkům však může dojít při používání daného aktiva účetní jednotkou; v takovém případě je výše přebytku rozdílem mezi odpisy vycházejícími z přeceněné účetní hodnoty aktiva a vyšší odpisů, které by byly vypočteny z historických pořizovacích nákladů daného aktiva. Převod zůstatku fondu z přecenění do kumulovaných přebytků či schodků se neprovádí prostřednictvím přebytku nebo schodku.

### **Doba použitelnosti**

87. **Účetní jednotka posoudí, zda je doba použitelnosti daného aktiva určitá či neurčitá, a pokud je určitá, určí její délku nebo počet výrobních či podobných jednotek určujících dobu použitelnosti. Účetní jednotka bude na nehmotné aktivum pohlížet jako na aktivum s neurčitou dobou použitelnosti, pokud na základě analýzy všech relevantních faktorů nebude možné předpovědět období, po které lze očekávat, že aktivum bude tvořit pro účetní jednotku čistý peněžní přítok či poskytovat jednotce využitelný potenciál.**
88. Účetní zachycení nehmotných aktiv je založeno na jejich době použitelnosti. Nehmotné aktivum s určitou dobou použitelnosti se odpisuje (viz odstavce 96–105) a nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti se neodpisuje

(viz odstavce 106-109). Názorné příklady k tomuto standardu ukazují, jak určit dobu použitelnosti různých nehmotných aktiv a jak o nich následně účtovat na základě určené doby použitelnosti.

89. Při určování doby použitelnosti nehmotného aktiva se bere v úvahu mnoho faktorů, včetně:
- (a) očekávaného používání aktiva účetní jednotkou a možnost efektivnějšího používání aktiva jiným manažerským týmem;
  - (b) typického životního cyklu výrobku u daného aktiva a informace z veřejných zdrojů o době použitelnosti podobných aktiv používaných podobným způsobem;
  - (c) technických, technologických, obchodních a jiných typů opotřebení;
  - (d) stability odvětví, ve kterém aktivum funguje a změny v tržní poptávce po výrobcích a službách, které aktivum produkuje;
  - (e) očekávaného chování konkurentů nebo potencionálních konkurentů;
  - (f) výše výdajů vynaložených na údržbu potřebnou pro získání budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu z daného aktiva a schopnosti a záměr účetní jednotky dosáhnout takovéto výše výdajů;
  - (g) doby, po kterou bude aktivum ovládáno a právních či podobných omezení na použití daného aktiva, jako např. doba platnosti nájemních smluv;
  - (h) zda závisí doba použitelnosti aktiva na době použitelnosti jiných aktiv účetní jednotky.
90. Pojem „neurčitý“ neznamená „nekonečný“. Doba použitelnosti nehmotných aktiv pouze odráží úroveň budoucích výdajů potřebných k udržování aktiva k tomu, aby podávalo výkon, který byl standardní v čase odhadování doby použitelnosti, a schopnost účetní jednotky takovouto úroveň výdajů dosáhnout. Závěr, že doba použitelnosti nehmotného aktiva je neurčitá, by neměl být závislý na plánovaných budoucích výdajích přesahujících výdaje potřebné k zajištění údržby aktiv za účelem toho, aby dosahovaly standardního výkonu.
91. Vzhledem k rychlým změnám v technologii podléhají programová vybavení počítače a mnoho jiných nehmotných aktiv technologickému opotřebení. Proto je pravděpodobné, že jejich doba použitelnosti bude krátká. Očekávaná budoucí snížení prodejní ceny dané položky, která byla vyrobena za použití nehmotného aktiva, by mohlo naznačovat očekávané technologické a komerční opotřebení aktiva, což by zase mohlo odrážet snížení budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, který je součástí aktiva.

92. Doba použitelnosti nehmotných aktiv může být velmi dlouhá nebo dokonce neurčitá. Nejistota ospravedlňuje opatrnost při odhadu doby použitelnosti nehmotného aktiva, ale neomlouvá volbu takové doby použitelnosti, která by byla nerealisticky krátká.
93. **Doba použitelnosti nehmotného aktiva, které vzniklo na základě závazných ujednání (včetně smluvních práv či jiných práv z právních předpisů práv vyplývajících ze smluv nebo právních předpisů) nepřesáhne dobu trvání těchto ujednání, ale může být kratší v závislosti na období, po které účetní jednotka očekává používání aktiva. Jestliže závazná ujednání (včetně smluvních práv či jiných práv z právních předpisů) platí jen po omezenou dobu, která může být prodloužena, doba použitelnosti zahrne prodlouženou dobu použitelnosti pouze v případě, že si prodloužení může účetní jednotka dovolit bez vynaložení významných nákladů.**
94. Mohou existovat ekonomické, politické, sociální a právní faktory ovlivňující dobu použitelnosti nehmotného aktiva. Ekonomické, politické, sociální a právní faktory určují období, po které bude účetní jednotka nabývat budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál. Právní faktory mohou omezit dobu, po kterou bude účetní jednotka ovládat přístup k ekonomickému prospěchu či využitelnému potenciálu. Z různých stanovených dob použitelnosti ovlivněných těmito faktory se vybere jako doba použitelnosti ta kratší.
95. Existence následujících, mimo jiných faktorů, znamená, že by účetní jednotka byla schopna obnovit závazná ujednání (včetně smluvních práv či jiných práv z právních předpisů) bez vynaložení značných nákladů:
- (a) existence důkazu, založeného na zkušenosti, že závazná ujednání (včetně smluvních práv či jiných práv z právních předpisů) budou obnovena. Jestliže je toto obnovení závislé na souhlasu třetí strany, pak je nutné předložit důkaz o tom, že třetí strana tento souhlas udělí;
  - (b) existence důkazu, že budou splněny všechny nezbytné podmínky k obnovení závazných ujednání; a
  - (c) náklady účetní jednotky vynaložené na obnovení závazných ujednání nebudou významné ve srovnání s budoucím ekonomickým prospěchem nebo využitelným potenciálem, u kterého se dá očekávat, že poplyne do účetní jednotky z titulu jejich obnovení.

Jestliže budou náklady na obnovení závazných ujednání významné ve srovnání s budoucím ekonomickým prospěchem nebo využitelným potenciálem, který má plynout do účetní jednotky z titulu jejich obnovení, pak náklady na toto obnovení v podstatě představují náklady na získání nového nehmotného aktiva k datu obnovení.

## Nehmotná aktiva s určitou dobou použitelnosti

### Doba odpisování a odpisová metoda

96. **Odepsatelná částka nehmotného aktiva s určitou dobou odpisování bude systematicky rozprostřena po celou dobu použitelnosti aktiva. Odpisování začne v okamžiku, kdy bude dané aktivum způsobilé k použití, tj. je na místě a ve stavu způsobilém k používání dle záměrů vedení účetní jednotky. Odpisování skončí ke dřívějšímu z dat, ke kterému je aktivum určeno k prodeji (nebo zařazeno do skupiny k vyřazení, která je určena k prodeji) v souladu s příslušnými mezinárodními nebo národními účetními standardy, které se zabývají stálými aktivy drženy pro prodej a ukončovány činnostmi, nebo ke kterému je aktivum oduznáno. Odpisové metody odrážejí způsob očekávané spotřeby budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu účetní jednotkou. Jestliže není možné tento způsob určit spolehlivě, bude použita lineární metoda. Odpisy za každé období budou uznány jako přebytky či schodky, pokud tento nebo jiný standard neumožní či nestanoví, že mají být zahrnuty do účetní hodnoty jiného aktiva.**
97. Pro rozložení odepsatelné částky aktiva systematicky po dobu jeho použitelnosti může být použito více odpisových metod. Tyto metody zahrnují metodu lineárního odpisu, metodu snižujícího se základu a metodu výkonových odpisů. Použitá metoda se vybere podle způsobu očekávané spotřeby budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, který je součástí aktiva, a je konzistentně použita mezi účetními obdobími, pokud nedojde ke změně očekávaného způsobu spotřeby budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu tohoto aktiva.
- 97A. Existuje vyvratitelný předpoklad, že odpisová metoda, která vychází z výnosů vytvořených činnostmi zahrnující užívání nehmotného aktiva, není vhodná. Výnos vytvořený činnostmi zahrnující užívání nehmotného aktiva obvykle odráží faktory, které přímo nesouvisejí se spotřebou ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu zahrnutého do nehmotného 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. Tento předpoklad lze vyvrátit pouze za určitých výjimečných okolností:
- a) v případě, že je nehmotné aktivum vyjádřeno jako měřítko výnosu podle odstavce 97C nebo
  - b) lze prokázat, že výnos a spotřeba ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu nehmotného aktiva spolu úzce souvisejí.

- 97B. Při výběru vhodné odpisové metody podle odstavce 97 může účetní jednotka určit převládající omezující faktor, který je danému nehmotnému aktivu vlastní. Například ve smlouvě, která stanoví práva účetní jednotky na užívání nehmotného aktiva, se může stanovit, že jednotka má právo užívat nehmotné aktivum během předem stanoveného počtu let (tj. času), až do dosažení počtu vyrobených jednotek nebo pevně stanovené celkové částky výnosu, který má být vytvořen. Určení převládajícího omezujícího faktoru by mohlo být východiskem pro určení vhodné metody odpisování, je však možné použít i jinou metodu, která přesněji vystihuje očekávaný průběh spotřeby ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu.
- 97C. V případě, že převládajícím omezujícím faktorem, který je s nehmotným aktivem spojen, je dosažení určité prahové hodnoty výnosu, pak může být výnos, jenž má být generován, vhodným základem pro odpisování. Například právo na provozování zpoplatněné komunikace by mohlo být vázáno na dosažení pevně stanovené celkové částky výnosu z kumulativního vybíraného 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 by byl ve smlouvě jako převládající omezující faktor užívání nehmotného aktiva určen výnos, pak se může jako vhodný základ pro odpisování nehmotného aktiva použít výnos, jenž má být vytvořen, avšak pod podmínkou, že smlouva stanoví pevnou celkovou částku výnosu, jež má být vytvořen a na jejímž základě bude odpis určen.
98. Odpisy se obvykle uznají jako přebytek či schodek. Avšak někdy se budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál zahrnutý do aktiva absorbují při výrobě jiných aktiv. V tomto případě tvoří odpis součást pořizovacích nákladů tohoto jiného aktiva a je zahrnut do jeho účetní hodnoty. Například jsou odpisy nehmotných aktiv použitých při výrobním procesu zahrnuty do účetní hodnoty zásob (viz IPSAS 12).

### **Zbytková hodnota**

99. **Zbytková hodnota nehmotných aktiv s určitou dobou použitelnosti bude nulová, pokud neplatí, že:**
- (a) **existuje příslib třetí strany, že získá dané aktivum po uplynutí doby použitelnosti; nebo**
  - (b) **existuje aktivní trh pro toto aktivum, a**
    - (i) **zbytková hodnota může být určena s odkazem na tento trh; a**
    - (ii) **je pravděpodobné, že takovýto trh bude existovat i ke konci doby použitelnosti daného aktiva.**

100. Odepsatelná částka aktiva s určitou dobou použitelnosti se určí po odečtení jeho zbytkové hodnoty. Zbytková hodnota, jiná než nulová, naznačuje, že účetní jednotka očekává vyřazení nehmotného aktiva před koncem jeho ekonomické použitelnosti.
101. Odhad zbytkové hodnoty aktiva je založen na hodnotě, která se navrátí při jeho vyřazení za použití cen převážujících k datu odhadu cen podobných aktiv určených na prodej na konci jejich doby použitelnosti, a tato aktiva byla používána za podobných podmínek, za kterých bude používáno i toto aktivum. Zbytková hodnota je přezkoumávána přinejmenším ke konci každého účetního období. Změna zbytkové hodnoty aktiva se účetně zachytí jako změna účetního odhadu v souladu s IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.
102. Zbytková hodnota nehmotného aktiva se může zvýšit až na částku, která se rovná nebo je větší než účetní hodnota aktiva. Pakliže k tomuto dojde, odpis aktiva je roven nule, pokud zbytková hodnota následně neklesne na hodnotu, která je pod účetní hodnotou aktiva.

### **Přezkoumání doby odpisování a metody odpisování**

103. **Doba odpisování a metoda odpisování nehmotného aktiva s určitou dobou použitelnosti se přezkoumá přinejmenším ke konci každého účetního období. Pokud se očekávaná doba použitelnosti liší od předešlých odhadů, změně se podle toho doba odpisování. Došlo-li ke změně způsobu spotřeby budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, který je součástí daného aktiva, metoda odpisování se změní, aby reflektovala tuto změnu. Takové změny se účetně zachytí jako změny účetních odhadů podle IPSAS 3.**
104. Během života nehmotného aktiva se může zjistit, že odhadovaná doba použitelnosti není správná. Například uznání ztráty ze znehodnocení může znamenat, že je třeba změnit dobu odpisování.
105. Během času se může změnit povaha budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, který plyne do účetní jednotky z nehmotných aktiv. Například se může zjistit, že metoda snižujícího se základu odpisování je vhodnější než lineární metoda odpisování. Dalším příkladem je případ, kdy je použití práv v případě licencí odloženo až za další činnosti obsažené ve strategickém plánu účetní jednotky. V tomto případě nebude budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál plynout do účetní jednotky dříve než v pozdějších obdobích.



**Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti**

106. **Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti se neodpisují.**
107. V souladu s IPSAS 21 a IPSAS 26 se požaduje, aby účetní jednotka ověřila u nehmotných aktiv s neurčitou dobou použitelnosti nebo u nehmotných aktiv dosud nezpůsobilých k používání, zda u nich nedošlo ke znehodnocení, a to porovnáním jejich zpětně získatelné částky využitelnosti, nebo zpětně získatelné částky, podle toho, co je vhodné, s jejich účetní hodnotou, a to:
- (a) ročně; a
  - (b) kdykoliv se zjistí, že nehmotné aktivum může být znehodnoceno.

**Přezkoumání stanovení doby použitelnosti**

108. **Doba použitelnosti nehmotných aktiv, které ještě nejsou odepsány, se přezkoumá každé účetního období, aby bylo možné určit, jestli vzhledem k dané události či okolnosti i nadále trvá původní vyhodnocení doby použitelnosti daného aktiva. Jestliže tomu tak není, je nutné provést změnu doby použitelnosti z neurčité na určitou jako změnu účetního odhadu v souladu s IPSAS 3.**
109. U nehmotných aktiv oceněných pořizovacími náklady může změna doby použitelnosti z určité na neurčitou v souladu buď s IPSAS 21 nebo 26, podle toho, co je vhodné, znamenat jeho znehodnocení. Proto účetní jednotka ověřuje, zda nedošlo ke znehodnocení aktiva tak, že srovná zpětně získatelnou částku využitelnosti, nebo zpětně získatelnou částku určenou podle buď IPSAS 21 nebo IPSAS 26, podle toho, co je vhodné, s jeho účetní hodnotou a uzná jakýkoliv přebytek účetní hodnoty nad zpětně získatelnou částku využitelnosti, nebo zpětně získatelnou částku jako ztrátu v důsledku znehodnocení aktiva.

**Zpětná získatelnost účetní hodnoty – ztráty ze znehodnocení**

110. Účetní jednotka použije buď IPSAS 21 nebo IPSAS 26 ke stanovení toho, zda bylo nehmotné aktivum oceněné pořizovacími náklady znehodnoceno. Tyto standardy stanoví, kdy a jak účetní jednotka přezkoumává účetní hodnotu svých aktiv, jak určuje zpětně získatelnou částku aktiv, resp. zpětně získatelnou částku využitelnosti, a kdy uznává či ruší ztráty ze znehodnocení.

**Likvidace a vyřazení**

111. **Nehmotné aktivum se oduzná:**
- (a) **když je vyřazeno (včetně vyřazení prostřednictvím nesměnné transakce); nebo**
  - (b) **když se neočekává žádný budoucí ekonomický prospěch ani využitelný potenciál z jeho užívání nebo vyřazení.**

112. **Přínos nebo újma plynoucí z oduznutí nehmotného aktiva budou stanoveny jako rozdíl mezi eventuálním čistým výnosem z vyřazení aktiva a účetní hodnotou aktiva. Výsledek bude uznán jako přírůstek či schodek k datu oduznutí aktiva (pokud IPSAS 13 nevyžaduje něco jiného v případě prodeje či zpětného leasingu).**
113. K vyřazení nehmotného aktiva může dojít různými způsoby (např. prodejem, pronájmem formou finančního leasingu nebo formou nesměnné transakce). Při určení data vyřazení takového aktiva použije účetní jednotka kritéria uvedená v IPSAS 9 *Výnosy ze směnných transakcí* pro uznání výnosu z prodeje zboží, IPSAS 13 se použije při vyřazení prodejem a při zpětném leasingu.
114. Jestliže účetní jednotka v souladu s pravidly pro uznání v odstavci 28 uzná jako součást účetní hodnoty aktiva náklady na nahrazení části nehmotného aktiva, pak oduzná účetní hodnotu této nahrazené části. Jestliže účetní jednotka nemůže určit účetní hodnotu nahrazené části aktiva, může použít náklady na nahrazení jeho části jako ukazatel toho, jaké byly náklady na tuto náhradu vynaložené v okamžiku, kdy bylo aktivum pořízeno či vytvořeno vlastní činností.
115. Protihodnota za vyřazení nehmotného aktiva je prvotně uznána v reálné hodnotě. Pokud dojde k odložení platby za dané nehmotné aktivum, bude proti hodnota uznána v hodnotě ekvivalentu kupní ceny uhrazené penězi. Rozdíl mezi nominální hodnotou proti hodnoty a hodnotou ekvivalentu kupní ceny uhrazené penězi je uznán podle IPSAS 9 jako úrokový výnos, který představuje efektivní výnos z pohledávky.
116. Odpisování nehmotného aktiva s určitou dobou použitelnosti neskončí, není-li již nehmotné aktivum používáno, ledaže by bylo plně odepsáno nebo zatříděno jako aktivum držené k prodeji (nebo zahrnuto do skupiny aktiv k vyřazení) v souladu s příslušnými mezinárodními či národními účetními standardy, které se zabývají dlouhodobými aktivy drženými za účelem prodeje nebo ukončovány činnostmi.

## Zveřejňování

### Obecně

117. **Účetní jednotka zveřejní následující informace pro každou skupinu nehmotných aktiv, které budou rozděleny na nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností a jiná nehmotná aktiva:**
- (a) **zda se jedná o určitou či neurčitou dobu použitelnosti a v případě určité doby použitelnosti se uvede doba použitelnosti a použitá odpisová sazba;**
  - (b) **metody odpisování používané u nehmotných aktiv s určitou dobou použitelnosti;**

- (c) **hrubou účetní hodnotu a výši oprávek (agregované s akumulovanými ztrátami ze znehodnocení) na začátku a na konci období;**
  - (d) **položky výkazu finanční výkonnosti, které zahrnují všechny odpisy nehmotných aktiv;**
  - (e) **odsouhlasení účetní hodnoty na začátku a na konci účetního období uvádějící:**
    - (i) **přírůstky se samostatným uvedením těch, co byly vytvořeny vlastní činností a těch pořízených samostatně;**
    - (ii) **aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje nebo aktiva zahrnutá do skupiny aktiv k vyřazení a klasifikovaná jako držená za účelem prodeje v souladu s příslušnými mezinárodními či národními účetními standardy upravujícími dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončované činnosti a jiná vyřazení;**
    - (iii) **přírůstky a úbytky během období, které jsou výsledkem přecenění podle odstavců 74, 84 a 85 (pokud existují);**
    - (iv) **ztráty ze znehodnocení uznané jako přebytek či schodek podle IPSAS 21 nebo IPSAS 26 (pokud existují);**
    - (v) **ztráty ze znehodnocení změněné na přebytek či schodek podle IPSAS 21 nebo IPSAS 26 (pokud existují);**
    - (vi) **veškeré odpisy uznané během období;**
    - (vii) **čisté kurzové rozdíly vzniklé při přepočtu účetních výkazů na měnu vykazání a při přepočtu zahraničních transakcí na měnu vykazání používanou danou účetní jednotkou; a**
    - (viii) **ostatní změny účetní hodnoty během období.**
118. Třída nehmotných aktiv je seskupením aktiv podobné povahy a podobného použití při činnostech jednotky. Příklady samostatných tříd mohou zahrnovat:
- (a) značky produktů
  - (b) názvy periodik a publikační tituly
  - (c) programové vybavení počítače
  - (d) licence
  - (e) autorská práva, patenty a jiná průmyslová práva, služby a výrobní práva;
  - (f) receptury, formy, modely, návrhy a prototypy; a
  - (g) nedokončená nehmotná aktiva.

Výše uvedené třídy jsou rozděleny (seskupeny) do menších (větších) tříd, pokud toto členění poskytne relevantnější informace pro uživatele účetní závěrky.

119. Účetní jednotka zveřejní informace o znehodnocených nehmotných aktivech v souladu s IPSAS 21 nebo IPSAS 26 dodatečně k informacím požadovaným v odstavci č. 117(e)(iii)-(v).
120. IPSAS 3 požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila povahu a částku změny účetního odhadu, který má významný dopad na běžné období nebo u nějž se očekává významný dopad v následujících obdobích. Tyto informace mohou vzniknout při změnách:
- (a) posouzení doby použitelnosti nehmotného aktiva;
  - (b) metody odpisování; nebo
  - (c) zbytkových hodnot.
121. Účetní jednotka dále zveřejní:
- (a) **Účetní hodnotu nehmotných aktiv se stanovenou neurčitou dobou použitelnosti, a důvody pro stanovení neurčité doby použitelnosti. Při uvedení těchto důvodů by účetní jednotka měla objasnit důvody, které hrály významnou úlohu při jejím rozhodování, že dané aktivum bude mít neurčitou dobu použitelnosti.**
  - (b) **Popis, účetní hodnotu a zbývající dobu odpisování u jednotlivých nehmotných aktiv, které jsou významné pro účetní závěrku účetní jednotky.**
  - (c) **U nehmotných aktiv pořízených v rámci nesměnné transakce a prvotně uznaných v reálné hodnotě (viz odstavce 42-43):**
    - (i) **reálnou hodnotu, kterou byla tato aktiva původně oceněna;**
    - (ii) **jejich účetní hodnotu; a**
    - (iii) **zda-li byla aktiva oceněna po jejich uznání na základě modelu pořizovacích nákladů nebo modelu přecenění.**
  - (d) **Existenci a účetní hodnotu nehmotných aktiv, jejichž vlastnická práva jsou omezena, a účetní hodnotu nehmotných aktiv, která jsou zastavena jako zajištění závazků.**
  - (e) **Částku smluvních příslibů z titulu pořízení nehmotných aktiv.**

122. Když účetní jednotka popisuje faktory, které hrály významnou roli při stanovení neurčité doby použitelnosti nehmotného aktiva, účetní jednotka vezme v úvahu seznam faktorů uvedených v odstavci 89.

### **Nehmotná aktiva oceněná po jejich uznání za požití modelu přecenění**

123. **Pokud jsou nehmotná aktiva účetně zachycena v přeceněné částce, účetní jednotka zveřejní následující informace:**
- (a) **podle třídy nehmotných aktiv:**
    - (i) **datum účinnosti přecenění;**
    - (ii) **účetní hodnotu přeceněných nehmotných aktiv; a**
    - (iii) **účetní hodnotu, která by byla uznána, kdyby přeceněná třída nehmotných aktiv byla oceněna po jejich uznání za použití modelu pořizovacích nákladů podle odstavce 73;**
  - (b) **částku přebytku z přecenění, který se vztahuje na nehmotná aktiva na začátku a na konci účetního období, která vypovídá o změnách během účetního období a o omezeních při rozdělení tohoto zůstatku vlastníkům; a**
  - (c) **metody a významné předpoklady použité při odhadu reálné hodnoty aktiv.**
124. Pro účely zveřejnění může být nezbytné seskupit třídy přeceněných aktiv do větších tříd. Avšak třídy se neseskupují, jestliže by to vedlo ke kombinaci tříd nehmotných aktiv, která by zahrnovala aktiva oceněná jak pomocí modelu pořizovacích nákladů, tak podle modelu přecenění.

### **Výdaje na výzkum a vývoj**

125. **Účetní jednotka zveřejní agregovanou částku výdajů vynaložených na výzkum a vývoj, které byly uznány jako náklad období.**
126. Výdaje na výzkum a vývoj zahrnují všechny výdaje, které jsou přímo přiřaditelné k činnostem na výzkum a vývoj (viz odstavce 64-65 kde je návod na typ výdaje, který má být do toho zahrnut pro účely zveřejnění podle odstavce 125).

### **Jiné informace**

127. Účetní jednotka by měla, avšak nemusí zveřejnit následující informace:
- (a) popis každého plně odepsaného nehmotného aktiva, které se ještě používá; a
  - (b) krátký popis významných nehmotných aktiv, která jsou sice ovládána účetní jednotkou, ale nejsou uznána jako aktiva, protože nesplňují kritéria pro jejich uznání uvedená v tomto standardu.

## Přechodná ustanovení

128. Účetní jednotka, která již dříve uznala nehmotná aktiva, použije zpětně tento standard v souladu s IPSAS 3.
129. [Zrušen]
130. [Zrušen]
131. [Zrušen]
- 131A. Odstavec 79 byl změněn Vylepšením standardů IPSAS 2014 vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tuto změnu u všech ročně uznaných přecenění pro období počínající dnem prvotního použití této změny anebo po tomto datu a v bezprostředně předcházejícím období roku.

## Datum účinnosti

132. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající dnem 1. dubnem 2011 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. dubnem 2011, je povinna tuto skutečnost zveřejnit a současně použít IPSAS 21 a IPSAS 26.
- 132A. Odstavec 6 byl změněn standardem IPSAS 32 *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: zadavatel* vydaným v říjnu 2011. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrky za období začínající dnem 1. ledna 2014 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro období začínající před 1. lednem 2014, je povinna tuto skutečnost zveřejnit a současně použít IPSAS 32, změny v odstavcích 6 a 42A IPSAS 5, změny v odstavcích 25–27 a 85B IPSAS 13, změny v odstavcích 5, 7 a 107C IPSAS 17 a změny v odstavcích 2 a 125A IPSAS 29.
- 132B. Odstavce 79, 91 a 97 byly změněny a odstavce 97A, 97B, 97C a 131A byly přidány Vylepšením standardů IPSAS 2014 vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro budoucí roční účetní závěrky za období začínající dnem 1. lednem 2015 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije změny pro období začínající před 1. lednem 2015, pak tuto skutečnost zveřejní.
- 132C. Odstavce 129, 130, 131 a 133 byly změněny standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 v období začínajícím před 1. lednem 2017, pak změny výše uvedených odstavců budou použity pro toto dřívější období.

- 132D. **IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* a IPSAS 37 *Společná ujednání*, vydané v lednu 2015, změnily odstavec 6(d). Účetní jednotka tuto změnu použije, když použije IPSAS 35 a IPSAS 37.**
133. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS anebo později.

## **APLIKAČNÍ PŘÍRUČKA**

*Tento dodatek je nedílnou součástí IPSAS 31.*

### **Náklady na webovou stránku**

AG1. Účetní jednotka může vynaložit vlastní výdaje na vývoj a fungování svých vlastních webových stránek s vnitřním nebo vnějším přístupem. Webové stránky určené pro vnější přístup mohou být používány k nejrůznějším účelům, jako například k šíření informací, vytváření povědomí o poskytovaných službách, sběru připomínek k navrhované legislativě, podpoře a propagování vlastních služeb a výrobků, poskytování elektronických služeb a prodeji služeb a výrobků. Webové stránky pro vnitřní přístup mohou být používány k ukládání informací o vnitřních pravidlech účetní jednotky, podrobnějších údajů o uživatelích poskytovaných služeb a mohou sloužit k vyhledávání potřebných informací.

AG2. Fáze vývoje webových stránek mohou být definovány následovně:

- (a) plánování – zahrnuje studie proveditelnosti, definování cílů a vlastností, vyhodnocení alternativ a stanovení preferencí;
- (b) vývoj aplikací a infrastruktury – zahrnuje získání doménového jména, nákup a instalaci hardware a provozního programového vybavení, instalaci vytvořených aplikací a zátěžové testy;
- (c) vytvoření grafického podoby – zahrnuje navržení vzhledu webových stránek; a
- (d) vytvoření obsahu – zahrnuje vytvoření, nákup, přípravu a nahrání informací, a to buď v podobě textové, nebo grafické, na webové stránky ještě před dokončením vývoje webových stránek. Tyto informace mohou být buď uloženy v samostatných databázích, které jsou do webových stránek integrovány (anebo jsou z nich přístupné), nebo jsou do webových stránek přímo zakódované.

AG3. Poté, co byly webové stránky dokončeny, začíná fáze provozní. Během této fáze účetní jednotka udržuje a zdokonaluje aplikace, infrastrukturu, grafickou podobu a obsah webových stránek.

AG4. Pokud účetní jednotka účetní zachytí interní výdaje na vytvoření a provoz vlastních webových stránek s interním nebo externím přístupem, vznikají následující otázky:

- (a) zda jsou webové stránky nehmotným aktivem vytvořeným vlastní činností, které se řídí požadavky tohoto standardu; a
- (b) jaké je správné účetní řešení takovýchto výdajů.



- AG5. Tato aplikační příručka se nevztahuje na výdaje vynaložené na nákup, vývoj a provoz hardware webových stránek (např. webové servery, testovací servery, výrobní servery a internetové připojení). Takové výdaje se vykazují podle IPSAS 17. Pokud účetní jednotce vznikne výdaj na poskytovatele internetových služeb, který hostí jeho webové stránky, je takový výdaj uznán jako náklad v okamžiku, kdy byla taková služba přijata.
- AG6. IPSAS 31 se nevztahuje na nehmotná aktiva držena účetní jednotkou za účelem prodeje v rámci běžné činnosti (viz IPSAS 11 a IPSAS 12) nebo leasingu který spadá do působnosti IPSAS 13. Proto se tato aplikační příručka nevztahuje na výdaje vynaložené na vytvoření a provoz webových stránek (nebo software pro webové stránky) určených k prodeji jiné účetní jednotce. Pokud je webová stránka pronajata formou operativního leasingu, pak tuto aplikační příručku použije pronajímatel. Pokud je webová stránka pronajata formou finančního leasingu, použije nájemce tuto aplikační příručku jako návod až poté, co bylo pronajaté aktivum prvotně uznáno.
- AG7. Vlastní webové stránky účetní jednotky, které vznikly vývojem a jsou určeny pro vnitřní nebo vnější přístup, jsou nehmotným aktivem vytvořeným vlastní činností, které se řídí požadavky tohoto standardu.
- AG8. Webové stránky, které vznikly vývojem, se uznají jako nehmotné aktivum pouze tehdy, pokud kromě splnění obecných požadavků na uznání a prvotní ocenění popsaných v odstavci 28 tohoto standardu, bude účetní jednotka moci splnit také požadavky uvedené v odstavci 55 tohoto standardu. Konkrétně může být účetní jednotka schopna splnit tento požadavek na prokázání toho, jak její webové stránky budou vytvářet možný budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál v souladu s odstavcem 55(d) tohoto standardu tím, že budou webové stránky například schopny vytvářet výnosy zahrnující přímé výnosy z toho, že jejich prostřednictvím budou vkládány objednávky a poskytovány služby bez fyzické přítomnosti úředníků. Účetní jednotka však nebude schopna prokázat, jak budou vytvářet pravděpodobný budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál webové stránky, vytvořené výhradně či primárně jen pro propagování svých vlastních služeb a výrobků, proto se následně všechny výdaje na vytvoření takových stránek uznají jako náklad období, ve kterém vznikly.
- AG9. Veškeré vnitřní výdaje vynaložené na vývoj a provoz vlastních webových stránek se budou vykazovat v souladu s tímto standardem. Podstata každé činnosti, na kterou byly výdaje vynaloženy (např. školení zaměstnanců a údržba webové stránky) a jednotlivé fáze vývoje webových stránek i následné fáze, jsou posuzovány tak, aby bylo stanoveno jejich správné účetní řešení (dodatečné vodítko dává tabulka uvedená na závěr této aplikační příručky).  
Například:
- (a) fáze plánování se podobá svojí povahou fázi výzkumu uvedené v odstavcích 52–54 tohoto standardu. Výdaje vzniklé v této fázi se uznají jako náklad do období, ve kterém vznikly,

- (b) fáze tvorby aplikací a infrastruktury, fáze tvorby grafického vzhledu a fáze tvorby obsahu, v rozsahu, v němž je obsah vytvořen za jiným účelem, než pro propagování vlastních služeb a výrobků účetní jednotky, se podobají svojí povahou fázi vývoje uvedené v odstavcích 55–62 tohoto standardu. Výdaje vynaložené v těchto fázích jsou zahrnuty do pořizovacích nákladů webových stránek, které byly uznány za nehmotné aktivum podle odstavce AG8, pokud jsou přímo přiřaditelné a jsou nezbytné pro vytvoření, výrobu a přípravu webových stránek tak, aby mohly fungovat podle záměrů vedení účetní jednotky. Například výdaje vynaložené na nákup nebo vytvoření obsahu (který není určen k propagaci vlastních služeb a výrobků účetní jednotky) speciálně pro webové stránky nebo výdaje umožňující použití obsahu (např. poplatek za získání licence k jejich šíření) na webových stránkách jsou zahrnuty do pořizovacích nákladů vývoje, pokud bude tato podmínka splněna. V souladu s odstavcem 83 tohoto standardu však nejsou výdaje vynaložené na nehmotné aktivum, které byly původně uznány v přechodí účetní závěrce za náklad, již uznatelné k pozdějšímu datu za součást pořizovacích nákladů nehmotného aktiva (např. jestliže byla pořizovací cena autorských již práv plně odepsána a obsah je následně poskytován na webových stránkách);
- (c) výdaj vynaložený ve fázi tvorby obsahu, bude uznán za náklad v rozsahu, v němž je obsah vytvořen k propagaci a podpoře vlastních služeb a výrobků účetní jednotky (např. digitální fotografie produktů), jakmile bude vynaložen podle odstavce 67c tohoto standardu. Například v případě vykazování výdajů vynaložených na odborné služby při pořízení digitálních snímků vlastních výrobků účetní jednotky a na jejich lepší vzhled, bude výdaj uznán za náklad v okamžiku přijetí odborné služby již během procesu, a ne až v okamžiku, kdy budou digitální fotografie vystaveny na webových stránkách; a
- (d) fáze provozu začne poté, co byla tvorba webových stránek dokončena. Výdaje vynaložené v této fázi jsou uznány za náklad v období, kdy vznikly, pokud nesplní kritéria pro uznání uvedené v odstavci 28 tohoto standardu.

AG10. Webové stránky uznány jako nehmotné aktivum podle odstavce AG8 tohoto návodu se ocení po jejich prvotním uznání podle požadavků odstavců 71–86 tohoto standardu. Nejlepší odhad doby použitelnosti webových stránek by měl být krátký, tak jak je popsáno v odstavci 91.

AG11. Vodítko uvedené v odstavcích AG1–AG10 se sice nevztahuje konkrétně na pořizovací náklady při vývoji software, avšak účetní jednotka může zásady uvedené v těchto odstavcích použít.

**Změny jiných standardů IPSAS**

*Originální znění příručky v anglickém jazyce obsahuje u tohoto standardu část Změny jiných standardů IPSAS, která podává přehled změn provedených v jiných standardech. Se souhlasem organizace IFAC není tato část v tomto vydání příručky do českého jazyka přeložena.*

## Zdůvodnění závěrů

*Tato Zdůvodnění závěrů sice doprovázejí IPSAS 31, ale nejsou jeho součástí.*

### Východiska

- BC1. Program konvergence s IFRS prováděný IPSASB je důležitým prvkem její pracovní náplně. Záměrem IPSASB je konvergovat standardy IPSAS založené na akruální bázi se standardy IFRS vydávanými IASB tam, kde je to pro účetní jednotky veřejného sektoru vhodné.
- BC2. Standardy IPSAS na akruální bázi, které jsou konvergovány s IFRS, zachovávají požadavky, strukturu, a text IFRS, pokud nemá veřejný sektor specifické důvody pro odchýlení. K odchýlení od odpovídajícího standardu IFRS dochází, pokud požadavky nebo terminologie IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor nebo pokud je nutné pro ilustraci určitých požadavků v kontextu veřejného sektoru zahrnout dodatečný komentář nebo příklady. Rozdíly mezi standardy IPSAS a odpovídajícími standardy IFRS jsou uvedeny ve *Srovnání s IFRS*, které je obsaženo v každém standardu IPSAS. Srovnání s IAS 38 odkazuje na verzi IAS 38 z 31. prosince 2008.

### Rozsah

- BC3. Rada vzala v úvahu, zda by pravomoc a práva udělená legislativou, ústavou, nebo obdobnými prostředky měly být zahrnuty do působnosti standardu. Výbor si k této problematice nevytvořil názor, a proto jsou tato práva a pravomoc vyňaty z působnosti tohoto standardu. Výbor v současnosti pracuje na koncepčním rámci, a pokud se to ukáže nezbytné, vezme znovu v úvahu použitelnost tohoto standardu na pravomoci a práva udělená legislativou, ústavou, nebo obdobnými prostředky.
- BC4. IAS 38 zahrnuje požadavky a vodítka na goodwill a k nehmotným aktivům pořízeným v rámci podnikové kombinace. IPSASB uvažuje o tom, zda by goodwill a nehmotná aktiva pořízená v rámci podnikové kombinace měla být zahrnuta do působnosti tohoto standardu. IPSASB dosud nevydala standardy IPSAS pojednávající o podnikových kombinacích a pokládá za pravděpodobné, že vznikne řada problémů specifických pro vládní sektor, dojde-li ke kombinaci účetních jednotek veřejného sektoru. IPSASB usoudila, že by goodwill a nehmotná aktiva pořízená v rámci podnikové kombinace neměly být zahrnuty do působnosti tohoto standardu. V souladu s hierarchií IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby* jsou uživatelé odkazováni na ustanovení příslušných mezinárodních a národních účetních standardů, které se zabývají goodwillem a nehmotnými aktivy pořízenými v rámci podnikové kombinace.
- BC5. IAS38 zahrnuje požadavky na směnu aktiv, pokud směna postrádá komerční základ. IPSASB zvážila, zda je návod nezbytný, a usoudila, že není nutný, protože je tato problematika řešena v IPSAS 23.

- BC6. IASB vydala interpretaci k IAS 38, která se zabývá vykazováním nákladů na webové stránky. IPSASB věří, že je návod obsažený v SIC 32 vhodný i pro veřejný sektor. Proto IPSAS 31 zahrnuje jako aplikační příručku také definice a návody zahrnuté v SIC32. Tato uživatelská příručka je nedílnou součástí IPSAS 31. Dodatek v SIC 32, který ilustruje příslušné účetní principy a to, jak jsou spojeny s IPSAS 31, je ve formě ilustrujících příkladů.
- BC7. Tento standard se nevěnuje systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů. IPSASB upozornila, že systém pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, který vláda zřídila, je druhem pravomocí a oprávnění udělených legislativou, ústavou nebo podobnými prostředky, které jsou vyňaty z působnosti tohoto standardu (viz odstavec BC3). Vláda může získat povolenky v rámci systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů. Způsob nakládání s takovými povolenkami je studován mezinárodními a národními orgány tvořícími standardy a nebyl dosud nalezen konsenzus, jak tyto povolenky správně účetně zachycovat. Bude-li to nutné, bude se IPSASB použitím tohoto standardu na systém pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů znovu zabývat.

### **Nehmotná aktiva pořízená prostřednictvím nesměnných transakcí**

- BC8. IPSAS 23 předepisuje prvotní uznání, prvotní ocenění a zveřejnění aktiv a závazků z nesměnných transakcí. Tento standard pojednává o okolnostech, za jakých bylo nehmotné aktivum pořízeno prostřednictvím nesměnné transakce. IPSASB souhlasí, že u nehmotných aktiv pořízených na základě takovýchto transakcí použije účetní jednotka požadavky IPSAS 23 ve spojení se standardem pro prvotní ocenění nehmotných aktiv, a proto vezme v úvahu přímo přiřaditelné náklady specifikované v tomto standardu.

### **Přeceňovací model**

- BC9. Přeceňovací model navržený v IPSAS 31 je podobný tomu v IAS 38, který vyžaduje, aby se o přecenění účetně zachycovalo na bázi „aktiv proti aktivům“. IPSAS 17 *Pozemky, budovy a zařízení* požaduje, aby se o přecenění účetně zachycovalo spíše po jednotlivých třídách aktiv než po jednotlivých aktivech. IPSASB uvažovala o tomto přístupu k účetnímu zachycení nehmotných aktiv, ale došlo k závěru, že to není nutné, protože se nehmotná aktiva liší od pozemků, budov a zařízení v tom, že je menší pravděpodobnost jejich homogenity. Jedním z hlavních druhů nehmotných aktiv účetních jednotek ve veřejném sektoru je software vytvořený vlastní činností, pro který lze najít podrobnou informaci na bázi jednotlivých aktiv. Následně IPSASB usoudila, že je vhodné požadovat, aby se přecenění nehmotných aktiv vykazovalo na bázi „aktiva proti aktivům“.

**Novela IPSAS 31 v důsledku *Vylepšení standardů IFRS a Změny v působnosti IFRS* vydaných IASB v prosinci 2013 a v květnu 2014**

BC 10. IPSASB posoudila novely IAS 38 zahrnuté ve *Vylepšení standardů IFRS* a v *Objasnění přijatelných metod odpisování a amortizace* vydaných IASB v prosinci 2013 a v květnu 2014 a celkově se shodla, že ve veřejném sektoru neexistuje žádný konkrétní důvod pro to, aby uvedené změny také nepřijala.

**ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY****OBSAH**


---

	Odstavec
Uznání a ocenění nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností .....	IE1–IE5
Příklad týkající se odstavce 63 tohoto standardu .....	IE1–IE4
Příklad týkající se odstavců 55–65 tohoto standardu .....	IE5
Určení doby použitelnosti nehmotných aktiv .....	IE6–IE21
Pořízený patent s určitou dobou použitelnosti .....	IE8–IE9
Pořízený patent s neurčitou dobou použitelnosti.....	IE10–IE11
Pořízené autorské právo se zbývající zákonnou dobou 50 let.....	IE12–IE13
Získaná vysílací licence, která uplyne za pět let – část A .....	IE14–IE15
Získaná vysílací licence, která uplyne za pět let – část B .....	IE16–IE17
Získané právo na provoz veřejného transičního spojení mezi dvěma městy, které uplyne za 3 roky .....	IE18–IE19
Získaný výpis z evidence vlastníků nemovitostí.....	IE20–IE21
Příklady ilustrující uživatelský návod.....	IE22

---

## Ilustrativní příklady

*Tyto příklady sice doprovázejí IPSAS 31, ale nejsou jeho součástí.*

### Zachycení a ocenění nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností

*Příklad využívající odstavec 63 tohoto standardu*

- IE1. Účetní jednotka vytvořila nový systém k efektivnějšímu plánování soudních případů, který zvýší kvalitu poskytovaných služeb. Během účetního období končícího 31. března 20X8 byly vynaloženy výdaje na rozvoj systému ve výši 1 000 MJ, ze kterého 900 MJ bylo vynaloženo před 1. březnem 20X8 a 100 MJ bylo vynaloženo mezi 1. březnem 20X8 a 31. březnem 20X8. Účetní jednotka může prokázat, že nově vytvořený systém splnil 1. března 20X8 kritéria pro uznání nehmotného aktiva. Zpětně získatelná částka využitelnosti systému (včetně budoucího peněžního odlivu pro dokončení systému předtím, než bude způsobilý k použití) je odhadována na CU 500.
- IE2. Ke konci účetního období se vytvořený systém uzná jako nehmotné aktivum ve výši pořizovacího nákladu 100 MJ (výdaje vynaložené od data, kdy byly splněny kritéria pro uznání aktiva, tj. 1. březen 20X8). Výdaj ve výši 900 MJ vynaložený před 1. březnem 20X8 se uzná jako náklad období, protože kritéria pro uznání aktiva nebyla splněna do 1. března 20X8. Tento výdaj netvoří část pořizovacích nákladů systému uznaného ve výkazu finanční situace.
- IE3. Během účetního období končícího dnem 31. března 20X9 byl vynaložen výdaj 2000 MJ. Na konci účetního období se odhaduje, že zpětně získatelná částka využitelnosti systému (včetně budoucího peněžního odlivu k dokončení systému předtím, než bude způsobilý z použití) bude činit 1 900 MJ.
- IE4. K datu 31. března 10X9 pořizovací cena vytvořeného systému činí 2 100 MJ (100 MJ je výdaj uznaný ke konci roku 20X8 plus 2 000 MJ je výdaj uznaný v roce 20X9). Účetní jednotka uzná ztrátu ze znehodnocení ve výši 200 MJ a upraví účetní hodnotu vytvořeného systému před jejím snížením o ztrátu ze znehodnocení (2 100 MJ) na úroveň zpětně získatelné částky využitelnosti (1 900 MJ). Ztráta ze znehodnocení bude zrušena v následujícím období, pokud budou splněny požadavky na takovéto zrušení ztráty ze znehodnocení uvedené v IPSAS 21.

*Příklady využívající odstavce 55–65 tohoto standardu*

- IE5. Účetní jednotka vytváří systém, který vydává statistické zprávy pro interní použití a pro prodej třetím stranám. Systém je technicky proveditelný a účetní jednotka si je vědoma toho, že existuje poptávka po tomto typu zpráv a ostatní jsou ochotni za tento produkt zaplatit, a proto bude z něho plynout pravděpodobný budoucí ekonomický prospěch. Výdaje přiřaditelné k vývoji tohoto systému mohou být spolehlivě zjistitelné a ocenitelné.



**Stanovení doby použitelnosti nehmotných aktiv**

- IE6. Následující návod uvádí příklady určování doby použitelnosti nehmotného aktiva v souladu s tímto standardem.
- IE7. Každý z následujících příkladů popisuje pořízené nehmotné aktivum, skutečnosti a okolnosti ovlivňující určení jeho doby použitelnosti a následně vykazování na základě tohoto rozhodnutí.

*Získaný patent s určitou dobou použitelnosti*

- IE8. Účetní jednotka A si pořídí patent na recept na vakcínu od účetní jednotky B, aby byla zachována schopnost účetní jednotky A poskytovat vakcíny svým zákazníkům. Očekává se, že vakcína chráněná patentem bude zdrojem využitelného potenciálu přinejmenším po dobu 15 let. Účetní jednotka A má od účetní jednotky C příslib, že odkoupí po pěti letech patent za hodnotu 60 procent reálné hodnoty patentu k datu jeho pořízení a účetní jednotka A má v úmyslu prodat tento patent za pět let.
- IE9. Účetní jednotka by měla patent odpisovat po dobu pěti let jeho doby použitelnosti se zbytkovou hodnotou rovnající se 60 procentům reálné hodnoty patentu k datu jeho pořízení. U patentu by se mělo přezkoumávat, zda nedošlo ke znehodnocení v souladu s IPSAS 21.

*Pořízený patent s neurčitou dobou použitelnosti*

- IE10. Účetní jednotka A si pořídí od účetní jednotky B aktivum – patent na recept na vakcínu, aby zachovala svoji schopnost bezplatně poskytovat vakcinaci svým zákazníkům. Očekává se, že recept bude třeba každých 10 let částečně upravit, aby byla zachována jeho účinnost. O tomto průběžném obnovení patentu budou existovat důkazy. Smlouva uzavřená s účetní jednotkou B stanovuje, že účetní jednotka B bude průběžně udržovat účinnost receptu a bude vést evidenci o tom, že tak činí. Předpokládá se, že náklady vynaložené na patent a údržbu účinnosti receptu budou nevýznamné a budou placeny účetní jednotce B, pokud budou taková zhodnocení provedena.
- IE11. Analýzy životního cyklu produktu, demografického vývoje a změn životního prostředí poskytují důkazy, že patent poskytne využitelný potenciál účetní jednotce A tím, že jí umožní realizovat vakcinační program po neurčitou dobu. Z tohoto důvodu by se mělo s patentem zacházet tak, jako by měl neurčitou dobu použitelnosti. Proto by neměl být patent odpisován, pokud jeho doba použitelnosti není určena jako určitá. Patent by měl být přezkoumáván na možné znehodnocení v souladu s IPSAS 21.

*Získaná autorská práva se zbývající zákonnou dobou použitelnosti 50 let*

- IE12. Účetní jednotka A získá od účetní jednotky B autorská práva, která jí umožní reprodukovat a prodávat svým zákazníkům materiál, chráněný autorskými právy za pokrytí nákladů. Analýza chování zákazníků dané účetní jednotky a ostatních trendů dokazuje, že materiál chráněný autorskými právy bude vytvářet čistý peněžní přítok pouze po dobu dalších 30 let.
- IE13. Taková autorská práva by měla být odpisována po dobu 30 let jejich odhadované použitelnosti. Tato autorská práva by měla být také přezkoumávána, zda u nich nedošlo ke znehodnocení podle IPSAS 21.

*Získaná licence na vysílání, která vyprší za 5 let – část A*

- IE 14. Účetní jednotka A získá od účetní jednotky B licenci na vysílání. Účetní jednotka A má v úmyslu bezplatně vysílat v rámci obce. Licence na vysílání se obnovuje každých 10 let, pokud účetní jednotka A bude poskytovat alespoň průměrnou úroveň služeb uživatelům této služby a bude splňovat požadavky příslušné legislativy. Licence může být obnovována po neurčitou dobu při vynaložení nevýznamných nákladů a před posledním pořízením byla obnovena dvakrát. Účetní jednotka A má v úmyslu obnovovat danou licenci po neurčitou dobu a existují důkazy o této její schopnosti tak činit. V minulosti se nevyskytly žádné přesvědčivé pochybnosti o obnovování licence. V předvídatelné budoucnosti se neočekává, že by měla být technologie používaná k vysílání nahrazena jinou technologií. Proto se očekává, že licence přispěje ke schopnosti účetní jednotky A poskytovat bezplatné vysílání po neurčitou dobu.
- IE15. Účetní jednotka B neuzná své oprávnění poskytovat vysílací licenci jako nehmotné aktivum. Účetní jednotka A by měla zacházet s vysílací licencí jako s aktivem s neurčitou dobou použitelnosti, protože se očekává, že licence přispěje ke schopnosti účetní jednotky poskytovat bezplatné vysílání po neomezenou dobu. Proto by se licence neměla odpisovat, až do okamžiku, kdy bude její doba použitelnosti změněna na dobu určitou. Tato licence by se měla testovat na možné znehodnocení podle IPSAS 21.

*Získaná licence na vysílání, která vyprší za 5 let – část B*

- IE16. Licenční úřad se následně rozhodne, že nebude již prodlužovat licence na vysílání, ale bude provádět aukce licencí. V době, kdy licenční úřad učiní toto rozhodnutí, zbývají licenci udělené účetní jednotce A na vysílání ještě tři roky do jejího vypršení. Účetní jednotka A očekává, že licence bude poskytovat využitelný potenciál, dokud nevyprší.
- IE17. Protože licence na vysílání nemůže být dále prodlužována, její doba použitelnosti již není neurčitá. Získanou licenci by měla účetní jednotka A odpisovat po dobu zbývajících tří let její použitelnosti a měla by bez prodloužení přezkoumat, zda u ní nedošlo ke znehodnocení podle IPSAS 21.

*Získané právo provozovat veřejnou dopravu mezi dvěma městy, která vyprší za tři roky*

- IE18. Účetní jednotka A získá od účetní jednotky B právo provozovat veřejnou dopravu mezi dvěma městy a vytvářet tím výnosy. Oprávnění provozovat dopravu by mělo být obnovováno každých pět let a účetní jednotka A má v úmyslu splnit všechna pravidla spojená s jejich obnovou. Obnovy se běžně udělují za minimální náklady a v minulosti k nim došlo, pokud účetní jednotka, která měla v držení práva k provozování dopravy, splnila všechna pravidla a požadavky. Účetní jednotka A očekává, že bude po dobu neurčitou poskytovat dopravu na dané trase. Tento předpoklad potvrzuje analýza poptávky a peněžních toků.
- IE19. Protože lze na základě daných skutečností a okolností předpokládat, že do účetní jednotky A poplynou peníze z provozování veřejné dopravy po neurčitou dobu, bude se s nehmotnými aktivy týkajícími se provozování veřejné dopravy nakládat jako s aktivy s neomezenou dobou použitelnosti. Proto by tato nehmotná aktiva neměla být odpisována, pokud nebude stanoveno, že jejich doba použitelnosti je určitá. U těchto nehmotných aktiv by mělo být ověřeno, zda nedošlo k jejich znehodnocení v souladu s IPSAS 26, a to každý rok anebo kdykoliv bude existovat náznak, že mohlo ke znehodnocení dojít.

*Získaný seznam vlastníků nemovitostí*

- IE20. Místní úřad (účetní jednotka A) získá seznam vlastníků nemovitostí od jiné účetní jednotky ve veřejném sektoru, která je zodpovědná za registrování vlastnictví (účetní jednotka B). Účetní jednotka B je na jiné vládní úrovni a není součástí vykazující jednotky A. Účetní jednotka A má v úmyslu používat seznam vlastníků pro účely tvorby daňových výnosů a očekává, že bude schopna získat prospěch z informací uvedených na získaném seznamu přinejmenším po dobu jednoho roku, ale maximálně po dobu tří let.
- IE21. Seznam vlastníků nemovitostí by měl být odpisován podle nejlepšího odhadu jeho doby použitelnosti účetní jednotkou A, přibližně po dobu 18 měsíců. Ačkoliv účetní jednotka B může mít v úmyslu přidat do seznamu v budoucnu další jména vlastníků a jiné informace, očekávaný prospěch pro účetní jednotku A z tohoto seznamu se vztahuje pouze na vlastníky nemovitostí uvedené na tomto seznamu k datu, ke kterému účetní jednotka tento seznam získala. U seznamu vlastníků nemovitostí by mělo také dojít k ověření, zda nedošlo ke znehodnocení v souladu s IPSAS 21, a to každoročně anebo kdykoliv se vyskytl náznak, že mohlo dojít ke znehodnocení.

**Příklady ilustrující uživatelský návod**

IE22. Účelem tabulky je ilustrovat příklady výdajů, ke kterým došlo v jednotlivých fázích popsaných v odstavcích AG2–AG3 a ilustrovat použití odstavců AG4–AG11 tak, aby pomohly při objasnění jejich významu. Tabulka nebyla vytvořena jako úplný seznam všech výdajů, ke kterým může dojít.

<b>FÁZE/POVAHA VÝDAJE</b>	<b>ÚČETNÍ ŘEŠENÍ</b>
<b>Plánování</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vyhotovení studií proveditelnosti;</li> <li>• Určování vlastností HW a SW;</li> <li>• Vyhodnocení alternativních produktů a dodavatelů;</li> <li>• Určení preferencí.</li> </ul>	Uznání nákladu do období, kdy vznikl v souladu s odstavcem 52 tohoto standardu.
<b>Použití a vytvoření infrastruktury</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nákup či vytvoření HW</li> <li>• Získání doménového jména</li> <li>• Vývoj provozního SW (např. systémového SW nebo síťového SW k serveru)</li> <li>• Vytvoření zdrojového kódu pro danou aplikaci;</li> <li>• Instalace vytvořených aplikací na webovém serveru; a</li> <li>• Zátěžové testy.</li> </ul>	Použit požadavky IPSAS 17. Uznat jako náklad do období, kdy vznikl, pokud nemohou být výdaje přímo přiřaditelné k přípravě webové stránky, aby mohla být provozována způsobem dle záměru vedení, a webová stránka splňuje kritéria pro uznání uvedená v odstavcích 28 a 55 tohoto standardu.
<b>Vytvoření grafického vzhledu</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Návrh vzhledu (např. rozmístění a barvy) webových stránek.</li> </ul>	Uznat jako náklad do období, kdy vznikl, pokud nemohou být výdaje přiřaditelné k přípravě webové stránky tak, aby mohla být provozována způsobem dle záměru vedení, a webová stránka splňuje kritéria pro uznání uvedená v odstavcích 28 a 55 tohoto standardu.

<b>Vytvoření obsahu</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tvorba, nákup, příprava (např. tvorba odkazů a identifikačních značek), přesouvání textových či grafických dat na webové stránky před dokončením jejich vývoje. Příkladem obsahu jsou informace o účetní jednotce, službách nebo produktech a témata, které předplatitelé vyhledávají.</li> </ul>	<p>Uznat jako náklad do období, ve kterém vznikly v souladu s odstavcem 67(c) tohoto standardu, pokud jde o obsah sloužící k propagaci vlastních služeb a výrobků (např. digitální fotografie výrobku). Dále se uzná jako náklad do období, ve kterém vznikl, pokud nemůže být přímo přiřaditelný k činnostem vynakládaným na přípravu webových stránek tak, aby mohly být provozovány podle záměrů účetní jednotky, a webové stránky splňují kritéria pro jejich uznání uvedená v odstavcích 28 a 55 tohoto standardu.</p>
<b>Provozování</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aktualizace grafického a revize obsahu;</li> <li>• Přidání nových funkcí, možností, a obsahu;</li> <li>• Registrace webové stránky pomocí vyhledávačů;</li> <li>• Zálohování dat;</li> <li>• Revize bezpečnosti přístupu; a</li> <li>• Analýza využívání webových stránek.</li> </ul>	<p>Vyhodnotit, zda výdaje na tyto činnosti splňují definici nehmotného aktiva a kritéria pro jejich uznání uvedená v odstavci 28 tohoto standardu, kdy bude výdaj uznán v účetní hodnotě aktiva, kterým je webová stránka.</p>

<b>Ostatní</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prodejní, administrativní a jiné režijní výdaje, pokud nemohou být přímo přiřazeny k činnostem při přípravě webových stránek, aby mohly být používány podle záměru vedení účetní jednotky;</li> <li>• Jasně zjištělá neúčinnost a prvotní provozní nedostatky, ke kterým došlo předtím, než webové stránky dosáhnou plánovaného výkonu (např. testování nesprávného spuštění) a</li> <li>• Školení zaměstnanců k provozování webových stránek.</li> </ul>	<p>Uznání nakladu do období, ve kterém vznikl v souladu s odstavci 63–69 tohoto standardu.</p>

## Srovnání s IAS 38

IPSAS 31 *Nehmotná aktiva* vychází primárně z IAS 38 *Nehmotná aktiva* (k 31. prosinci 2008). Hlavní rozdíly mezi IPSAS 31 a IAS 38 jsou následující:

- IPSAS 31 zahrnuje vyloučení pravomocí a oprávnění udělených legislativou, ústavou nebo podobnými prostředky z rozsahu působnosti.
- IPSAS 31 zahrnuje návod obsažený v Interpretaci 32 *Nehmotná aktiva – náklady na webovou stránku* vydanou Stálým interpretačním výborem, který ilustruje příslušná účetní pravidla.
- IPSAS 31 nevyžaduje ani nezakazuje uznávání nehmotných aktiv národního dědictví. Od účetní jednotky, která uznává nehmotná aktiva národního dědictví, se požaduje, aby splnila požadavky tohoto standardu na jejich uznání s ohledem na ta nehmotná aktiva národního dědictví, která byla vykázána a mohou, ale nemusí, splnit ostatní požadavky tohoto standardu vztahující se na tato nehmotná aktiva národního dědictví. IAS 38 žádný podobný návod neobsahuje.
- IAS 38 obsahuje požadavky a návod k vykazování goodwillu a nehmotných aktiv získaných prostřednictvím podnikové kombinace. IPSAS 31 tento návod neobsahuje.
- IAS 38 zahrnuje návod k vykazování nehmotných aktiv získaných prostřednictvím vládních dotací. Odstavec 31 IPSAS 31 modifikuje tento návod a odkazuje na nehmotná aktiva získaná prostřednictvím nesměnných transakcí. IPSAS 31 uvádí, že pokud je nehmotné aktivum získáno prostřednictvím nesměnné transakce, pořizovacím nákladem je reálná hodnota k datu jeho pořízení.
- IAS 38 poskytuje návod na směnu aktiv, pokud ve směnné transakci chybí komerční podstata. IPSAS 31 tento návod nezahrnuje.
- Příklady uvedené v IAS 38 byly modifikovány, aby lépe odpovídaly podmínkám ve veřejném sektoru.
- IPSAS 31 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 38. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínu „výnos“ („revenue“), „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“), „přebytek nebo schodek“ („surplus or deficit“), „budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál“ („future economic benefits or service potential“), „kumulované přebytky či schodky“ („accumulated surpluses or deficits“), „činnost“ („operating/operation“), „závazná ujednání (včetně smluvních práv či jiných práv z právních předpisů)“ („rights from binding arrangements (including rights from contracts or other legal rights)“) a „čistá aktiva/jmění“ („net assets/equity“). Ekvivalentními termíny v IAS 38 jsou „výsledek“ („income“), „výkaz o úplném výsledku“ („statement of

comprehensive income“), „zisk a ztráta“ („profit or loss“), „budoucí ekonomický prospěch“ („future economic benefits“), „nerozdělený zisk“ („retained earnings“), „podnikání“ („business“), „smluvní a jiná práva“ („contractual or other legal rights“) a „vlastní kapitál“ („equity“).



# IPSAS 32 — UJEDNÁNÍ O POSKYTOVÁNÍ KONCESOVANÝCH SLUŽEB: ZADAVATEL

## Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) stanoví požadavky na účetní zachycení v případě ujednání o poskytování koncesovaných služeb zadavatelem. Standard je zpracován na základě Interpretace 12 (IFRIC 12) *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb*, kterou vypracoval Výbor pro interpretace Mezinárodního účetního výkaznictví a zveřejnila Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). IFRIC 12 stanoví účetní požadavky provozovateli v rámci Ujednání o poskytování koncesovaných služeb. Tento IPSAS zahrnuje také výňatky z Interpretace 29 (SIC-29) *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: Zveřejnění* vypracované Stálým výborem pro interpretace a zveřejněné IASB. V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IFRIC 12 a SIC-29.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je ten, který je publikovaný IASB v anglickém jazyce, jeho kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS, IAS, Zveřejněné návrhy a jiné publikace IASB jsou chráněny autorským právem Nadace IFRS.

„IFRS“, „IAS“, „IASB“, „IFRS Foundation“, „International Accounting Standards“, a „International Financial Reporting Standards“ jsou ochrannými známkami Nadace IFRS a nesmí být používány bez jejího souhlasu.

## **IPSAS 32 — UJEDNÁNÍ O POSKYTOVÁNÍ KONCESOVANÝCH SLUŽEB: ZADAVATEL**

### **Historie standardu**

*Tato verze obsahuje změny vyplývající ze standardů IPSAS vydaných do 31. ledna 2016.*

IPSAS 32 *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: zadavatel* byl vydán v říjnu 2011.

Od té doby byl IPSAS 27 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)

### **Přehled změn odstavců IPSAS 32**

<b>Ovlivněný odstavec</b>	<b>Jak je ovlivněn</b>	<b>Čím je ovlivněn</b>
35	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
36A	Nový	IPSAS 33 leden 2015
37	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015
AG68	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
AG69	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
AG70	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
AG71	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
AG72	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
AG73	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015

# IPSAS 32 — UJEDNÁNÍ O POSKYTOVÁNÍ KONCESOVANÝCH SLUŽEB: ZADAVATEL

## OBSAH

	Odstavec
Cíl .....	1
Rozsah působnosti .....	2–7
Definice .....	8
Uznání a ocenění aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb.....	9–13
Uznávání a oceňování závazků .....	14–28
Model finančního závazku.....	18–23
Model poskytnutí práva provozovateli .....	24–26
Rozdělení ujednání .....	27–28
Jiné závazky, přísliby, podmíněné závazky a podmíněná aktiva .....	29
Jiné výnosy .....	30
Předložení a zveřejnění .....	31–33
Přechodná ustanovení .....	34–35
Datum účinnosti .....	36–37
Dodatek A: Aplikační příručka	
Dodatek B: Změny ostatních standardů IPSAS	
Zdůvodnění závěrů	
Implementační příručka	
Ilustrativní příklady	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor 32 *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: zadavatel* je obsažen v odstavcích 1–37. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 32 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, Zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* a *Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel standard IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

## Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit účetní zachycení ujednání o poskytování koncesovaných služeb zadavatelem, jenž je účetní jednotkou veřejného sektoru.

## Rozsah působnosti (viz odstavce AG1–AG2)

2. **Účetní jednotka<sup>1</sup>, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na akruální bázi účetnictví, použije tento standard pro účetní zachycení ujednání o poskytování koncesovaných služeb.**
3. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
4. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.
5. Ujednání v rámci rozsahu působnosti tohoto standardu zahrnují provozovatele, který jménem zadavatele poskytuje veřejné služby týkající se aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb.
6. Ujednání mimo rozsah tohoto standardu jsou ta, která nezahrnují poskytování veřejných služeb a ujednání zahrnující části ohledně služeb a správy, kde aktiva nejsou ovládána zadavatelem (např. outsourcing, smlouvy o poskytování služeb nebo privatizaci).
7. Tento standard neupravuje účetnictví provozovatele (návod pro účetní zachycení ujednání o poskytování licencovaných služeb provozovatelem lze najít v příslušném mezinárodním či národním standardu zabývajícím se ujednáním o poskytování koncesovaných služeb).

## Definice (viz odstavce AG3–AG4)

8. **Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:**

**Závazné ujednání** pro účely tohoto standardu zahrnuje smlouvy či jiná ujednání, která poskytují účastníkům stejná práva a povinnosti, jakoby tato ujednání měla formu smluv.

**Zadavatel** je pro účely tohoto standardu účetní jednotka, která poskytuje provozovateli právo používat aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb.

---

<sup>1</sup> Účetní jednotka je pro účely tohoto standardu označována jako zadavatel.

**Provozovatel** je pro účely tohoto standardu účetní jednotka používající aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb k poskytování veřejných služeb prostřednictvím aktiva ovládaného zadavatelem.

**Ujednání o poskytování koncesovaných služeb** je závazné ujednání mezi zadavatelem a provozovatelem, podle kterého:

- (a) provozovatel používá aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb za účelem poskytování veřejné služby jménem zadavatele po určitou dobu; a
- (b) provozovatel dostane za své služby po dobu platnosti ujednání o poskytování koncesovaných služeb náhradu.

**Aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb** je aktivum používané k poskytování veřejných služeb na základě ujednání o poskytování koncesovaných služeb, které:

- (a) je poskytnuté provozovatelem, a:
  - (i) provozovatel jej zhotoví, vyvine nebo získá od třetí strany; nebo
  - (ii) se jedná o již existující aktivum provozovatele; nebo
- (b) je poskytnuté zadavatelem, a:
  - (i) je existujícím aktivem zadavatele; nebo
  - (ii) je technickým zhodnocením již existujícího aktiva zadavatele

Termíny definované jinými standardy IPSAS jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném *Významovém slovníku termínů*.

## **Uznání a ocenění aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb (viz odstavce AG5–AG35 )**

- 9. Zadavatel zaúčtuje aktivum poskytnuté provozovatelem a technické zhodnocení existujícího aktiva zadavatele jako aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb, jestliže:
  - (a) zadavatel ovládá či reguluje, jaké služby musí provozovatel poskytnout s tímto aktivem, komu je musí poskytnout a za jakou cenu; a
  - (b) zadavatel ovládá – prostřednictvím vlastnictví, nároků na prospěch či jinak - jakýkoliv významný zbytkový podíl na aktivu na konci doby platnosti ujednání.
- 10. Tento standard se vztahuje na aktivum používané na základě ujednání o poskytování koncesovaných služeb po celou dobu jeho použitelnosti (aktivum na „celou dobu použitelnosti“), pokud budou splněny podmínky uvedené v odstavci 9(a).

11. **Zadavatel prvotně ocení aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb, které bylo uznáno podle odstavce 9 (nebo odstavce 10 u aktiva na celou dobu použitelnosti) jeho reálnou hodnotou s výjimkou uvedenou v odstavci 12.**
12. **Pokud existující aktivum zadavatele splňuje podmínku uvedenou v odstavcích 9(a) a 9(b) (nebo v odstavci 10 u aktiva na celou dobu použitelnosti), zadavatel přeřadí existující aktivum na aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb. Přeřazené aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb se zaúčtuje v souladu s příslušným standardem IPSAS, a to buď podle IPSAS 17 *Pozemky, budovy a zařízení* anebo podle IPSAS 31 *Nehmotná aktiva*, podle toho, který je vhodnější.**
13. **Po prvotním uznání nebo přetřídění se aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb zaúčtuje jako samostatná položka aktiv v souladu s příslušným standardem IPSAS, a to buď IPSAS 17 nebo IPSAS 31, podle toho, který je vhodnější.**

### **Uznávání a oceňování závazků (viz odstavce AG36–AG50)**

14. **Pokud zadavatel zaúčtuje aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb v souladu s odstavcem 9 (nebo odstavcem 10 pro aktiva na celou dobu použitelnosti), zaúčtuje zadavatel také závazek. Zadavatel nezaúčtuje závazek, jestliže existující aktivum zadavatele je přetříděno na aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb v souladu s odstavcem 12, s výjimkou okolností, kdy provozovatel poskytne dodatečné protiplnění tak, jak je uvedeno v odstavci 15.**
15. **Závazek uznaný v souladu s odstavcem 14 bude prvotně oceněn ve stejné částce jako aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb oceněné v souladu s odstavcem 11, upravené o částku jakékoli další protihodnoty (např. hotovost) od zadavatele provozovateli, nebo od provozovatele zadavateli.**
16. **Povaha uznaného závazku je založena na povaze protihodnoty vyměněné mezi zadavatelem a provozovatelem. Povaha protihodnoty dané zadavatelem provozovateli se určuje podle podmínek závazného ujednání a, je-li to relevantní, podle zákona upravujícího smluvní ujednání.**
17. **Výměnou za aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb může zadavatel operátorovi poskytnout náhradu za toto aktivum kombinací:**
  - (a) plateb provozovateli (model “finančního závazku”);
  - (b) náhradou provozovateli jinými prostředky (model “poskytnutí práv provozovateli”), jako například:

- (i) poskytnutím práva provozovateli na získání výnosu od jiných uživatelů aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných; nebo
- (ii) poskytnutím provozovateli přístupu k jinému aktivu generujícímu výnos, aby ho mohl využívat (např. soukromé křídlo nemocnice, kde je část využívána zadavatelem k léčení pacientů nebo soukromé parkoviště přilehlé k veřejnému zařízení).

#### **Model finančního závazku (viz odstavce AG37–AG46)**

18. **Pokud má zadavatel bezpodmínečnou povinnost zaplatit provozovateli hotovost nebo jiné finanční aktivum za zhotovení, zdokončení, pořízení nebo technické zhodnocení aktiva souvisejícího s poskytnutím koncesovaných služeb, zadavatel účetně zachytí závazek uznáný v souladu s odstavcem 14 jako finanční závazek.**
19. Zadavatel má bezpodmínečnou povinnost zaplatit hotově, jestliže se zaručil provozovateli zaplatit:
  - (a) konkrétní nebo určitelné částky; nebo
  - (b) schodek, je-li nějaký, mezi částkami obdrženými provozovatelem od uživatelů veřejných služeb a jakýmkoliv konkrétními nebo určitelnými částkami zmíněnými v odstavci 19(a), i kdyby byla tato platba podmíněna ujištěním provozovatele, že aktivum související s poskytováním veřejných služeb splňuje danou kvalitu nebo požadavky na efektivnost.
20. *IPSAS 28 Finanční nástroje: vykazování* požadavky na oduznání uvedené v *IPSAS 29 Finanční nástroje: uznávání a oceňování* a *IPSAS 30 Finanční nástroje: zveřejňování* se týkají finančních závazků uznáných podle odstavce 14, s výjimkou toho, kdy tento standard stanoví požadavky a poskytuje návod.
21. **Zadavatel alokuje platby operátorovi a zachytí je podle jejich podstaty jako snížení závazku uznaného v souladu s odstavcem 14, jako finanční náklady a jako náklady za služby poskytnuté provozovatelem.**
22. **Finanční náklady a náklady za služby poskytnuté provozovatelem na základě ujednání o poskytování koncesovaných služeb určené v souladu s odstavcem 21 se zaúčtují do nákladů období.**
23. **Pokud jsou komponenty aktiv a služeb z ujednání o poskytování koncesovaných služeb jednotlivě identifikovatelné, zadavatelovy platby za komponenty služeb provozovateli se alokují s odkazem na v poměru přepočtené reálné hodnoty služeb a aktiv související s poskytováním koncesovaných služeb. Pokud komponenty aktiv a služeb nejsou jednotlivě identifikovatelné, určují se zadavatelovy platby za komponenty služeb provozovateli prostřednictvím odhadů.**



### **Model poskytnutí práva provozovateli (viz odstavce AG47–AG49)**

24. **Pokud zadavatel nemá bezpodmínečnou povinnost zaplatit provozovateli hotovostí či jiným finančním aktivem za zhotovení, vývoj, pořízení anebo technické zhodnocení aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb a poskytuje provozovateli právo na získání výnosu od jiných uživatelů nebo jiného aktiva, které generuje výnosy, zadavatel účetně zachytí závazek uznaný v souladu s odstavcem 14 jako nezískanou část výnosu vyplývajícího ze směny aktiv mezi zadavatelem a provozovatelem.**
25. **Zadavatel uzná výnos a sníží závazek uznaný v souladu s odstavcem podle ekonomické podstaty ujednání o poskytování koncesovaných služeb.**
26. Pokud zadavatel poskytuje provozovateli náhradu za aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb a za poskytování služeb tím, že provozovateli udělí právo na získání výnosu od jiných uživatelů aktiv spojených s poskytováním koncesovaných služeb nebo jiných aktiv generujících výnosy, směna se pokládá za transakci, která generuje výnos. Protože právo poskytnuté operátorovi je účinné po dobu ujednání o poskytování koncesovaných služeb, zadavatel nezaúčtuje výnos ze směny okamžitě. Místo toho se závazek uzná ve výši výnosu, který nebyl ještě realizován. Výnos je uznán podle ekonomické podstaty ujednání o poskytování koncesovaných služeb a závazek se sníží v míře, v jaké byl uznán výnos.

### **Rozdělení ujednání (viz odstavec AG50)**

27. **Jestliže zadavatel platí za zhotovení, vývoj, pořízení nebo technické zhodnocení aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb částečně vznikem finančního závazku a částečně udělením práva provozovateli, je nezbytné účtovat odděleně o každé části celkového závazku uznaného v souladu s odstavcem 14. Částka prvotně uznaná jako celý závazek bude ta samá jako ta stanovená v odstavci 15.**
28. **Zadavatel účetně zachytí každou část závazku zmíněného v odstavci 27 v souladu s odstavci 18–26.**

### **Jiné závazky, přísliby, podmíněné závazky a podmíněná aktiva (viz odstavce AG51–AG54)**

29. **Zadavatel účetně zachytí jiné závazky, přísliby, podmíněné závazky a podmíněná aktiva vzniklá na základě ujednání o poskytování koncesovaných služeb v souladu s IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, IPSAS 28, IPSAS 29 a IPSAS 30.**

## **Jiné výnosy (viz odstavce AG55–AG64)**

30. **Zadavatel účetně zachytí jiné výnosy vzniklé na základě ujednání o poskytování koncesovaných služeb, kromě výnosů uvedených v odstavcích 24 - 26, v souladu s IPSAS 9 *Výnosy ze směnných transakcí*.**

## **Předložení a zveřejnění (viz odstavce AG65–AG67)**

31. **Zadavatel předloží informaci v souladu s IPSAS 1.**
32. **Při stanovení způsobu vhodného zveřejnění v komentáři je nutné vzít v úvahu všechny ohledy ujednání o poskytování koncesovaných služeb. Zadavatel zveřejní za každé účetní období následující informace týkající se ujednání o poskytnutí koncesovaných služeb:**
- (a) **popis ujednání;**
  - (b) **významná ustanovení ujednání, které mohou ovlivnit částku, načasování a určitost budoucích peněžních toků. (např. doba trvání koncese, datum změn cen a důvod, na jehož základě dochází ke změně cen či ke změně ustanovení ujednání);**
  - (c) **povaha a rozsah (např.: množství, období nebo částka, podle toho, co je vhodnější) :**
    - (i) **práv používat určená aktiva;**
    - (ii) **práv spojených s očekáváním, že provozovatel poskytne specifikované služby týkající se ujednání o poskytování koncesovaných služeb;**
    - (iii) **aktiv souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb uznaných jako aktiva během účetního období, včetně existujících aktiv zadavatele přetříděných na aktiva související s poskytováním koncesovaných služeb;**
    - (iv) **práv obdržet specifikovaná aktiva ke konci ujednání o poskytnutí koncesovaných služeb;**
    - (v) **obnovených a ukončených opcí;**
    - (vi) **jiných práv a povinností (např. generální údržby aktiv souvisejících s ujednáním o poskytování koncesovaných služeb); a**
    - (vii) **povinností poskytnout provozovateli přístup k aktivům souvisejícím s poskytováním koncesovaných služeb nebo k jiným aktivům generujícím výnos; a**
  - (d) **změny v ujednání, ke kterým dojde během účetního období.**

33. Zveřejnění požadovaná v souladu s odstavcem 32 jsou realizována odděleně pro každé významné ujednání o poskytnutí koncesovaných služeb nebo celkem za každou třídu ujednání o poskytnutí koncesovaných služeb. Třída je seskupení ujednání o poskytnutí koncesovaných služeb zahrnující služby podobné povahy (např. výběr mýtného, služby komunikací či služby související s úpravou vody). Tato zveřejnění podle tříd aktiv souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb se provádí nad rámec zveřejnění požadovaných v odstavci 13. Například pro účely odstavce 13 může být most, přes jehož přejezd se vybírá mýtné, součástí seskupení spolu s ostatními mosty. Pro účely tohoto odstavce může být most, kde se vybírá mýtné, součástí seskupení silnicí, u nichž se vybírá mýtné.

### **Přechodné ustanovení**

34. **Zadavatel, který již dříve uznal aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb a příslušné závazky, výnosy a náklady, použije tento standard retrospektivně v souladu s IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.**
35. [Zrušeno]

### **Datum účinnosti**

36. **Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2014 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2014, je povinna tuto skutečnost zveřejnit a současně použít IPSAS 5 *Výpůjční náklady*, IPSAS 13 *Leasingy*, IPSAS 17, IPSAS 29 a IPSAS 31.**
- 36A. **Odstavce 35 and 37 byly změněny standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 v období začínajícím před 1. lednem 2017, pak změny výše uvedených odstavců budou použity také pro toto dřívější období.**
37. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající tímto datem přijetí standardů IPSAS anebo později.

**Dodatek A****Aplikační příručka**

*Tato příručka je nedílnou součástí IPSAS 32.*

**Rozsah působnosti (viz odstavce 2–7)**

AG1. Tento standard je zamýšlen jako “zrcadlo” Interpretace 12 Výboru pro výklad Mezinárodních standardů účetního výkaznictví *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb* (IFRIC 12), který stanoví pro oblast ujednání o poskytování koncesovaných služeb u provozovatele v soukromém sektoru požadavky na vedení účetnictví. Proto jsou rozsah působnosti, zásady pro uznání aktiva a terminologie konzistentní s návodem uvedeným v IFRIC 12. Protože se však tento standard zabývá účetními případy zadavatele, tento standard zabývá problematiku uvedenou v IFRIC 12 z pohledu zadavatele následovně:

- (a) Zadavatel uzná finanční závazek, pokud je povinen provozovateli provést řadu plateb za použití aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb (např. za služby související se zhotovením, vývojem, pořízením nebo technickým zhodnocením). Provozovatel použije požadavky na ocenění uvedené v tomto standardu v odstavcích 12, 14 a v odstavci 20 IFRIC 12 a uzná výnosy za služby související se zhotovením, vývojem, pořízením nebo technickým zhodnocením a za služby související s provozem, které poskytuje. Podle odstavce 8 IFRIC 12 provozovatel odúčtuje aktivum držené a uznané v položce pozemky, budovy a zařízení před uzavřením ujednání o poskytování koncesovaných služeb.
- (b) Zadavatel uzná závazek, když poskytne provozovateli právo získat výnos od jiných uživatelů aktiv souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb nebo jiných aktiv generujících výnos. Podle odstavce 26 IFRIC 12 uzná provozovatel nehmotné aktivum.
- (c) Zadavatel odúčtuje aktivum, které poskytuje provozovateli a které již neovládá. Podle odstavce 27 IFRIC 12 provozovatel uzná aktivum a závazek související s povinnostmi, které na sebe převzal výměnou za aktivum.

AG2. Odstavec 9 tohoto standardu určuje podmínky, za kterých aktivum, s výjimkou aktiva na celou dobu použitelnosti, je v rozsahu působnosti tohoto standardu. Odstavec 10 tohoto standardu stanovuje podmínky, za kterých se bude na aktiva na celou dobu použitelnosti vztahovat působnost tohoto standardu.

**Definice (viz odstavec 8)**

- AG3. Odstavec 8 definuje ujednání o poskytování koncesovaných služeb. Společnými znaky ujednání o poskytování koncesovaných služeb jsou:
- (a) zadavatelem je účetní jednotka veřejného sektoru;
  - (b) provozovatel je zodpovědný přinejmenším za nějakou část řízení aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb a souvisejícími službami a nejedná pouze jako zástupce jménem zadavatele;
  - (c) ujednání stanoví počáteční ceny, které mají být vybírány provozovatelem, a reguluje úpravy cen po dobu trvání ujednání o poskytování koncesovaných služeb;
  - (d) provozovatel je povinen předat zadavateli aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb za konkrétních podmínek na konci doby platnosti ujednání za malou či nezvýšenou protihodnotu, bez ohledu na to, která strana aktivum původně financovala; a
  - (e) toto ujednání se řídí závazným ujednáním, které stanoví standardy výkonu, mechanismy úpravy cen a ustanovení o rozhodování sporů.
- AG4. Odstavec 8 definuje aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb. Příkladem aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb jsou: silnice, mosty, tunely, věznice, nemocnice, letiště, zařízení pro rozvod vody, energetické a komunikační, stálé základny pro vojenské a jiné operace a další stálá hmotná i nehmotná aktiva používaná pro administrativní účely při poskytování veřejných služeb.

**Uznání a prvotní ocenění aktiv souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb (viz odstavce 9–13)**

*Uznání aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb*

- AG5. Vyhodnocení, zda aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb uznat podle odstavce 9 (nebo odstavce 10 pro aktiva na celou dobu použitelnosti) se provede s ohledem na všechny skutečnosti a okolnosti ujednání.
- AG6. Ovládání nebo regulace zmíněné v odstavci 9(a) se může uskutečňovat na základě závazného ujednání nebo jinak (např. prostřednictvím nezávislého regulačního orgánu, který reguluje další účetní jednotky operující ve stejném průmyslovém odvětví nebo v sektoru jako zadavatel), a zahrnuje i situaci, kdy zadavatel kupuje veškerý výstup, jakož i situaci, kdy veškerý výstup nebo jeho část kupují jiní uživatelé. Schopnost vyloučit nebo regulovat přístup jiných k užítkům z tohoto aktiva je podstatným prvkem ovládání, které rozlišuje aktiva účetní jednotky od těch veřejných statků, ke kterým mají přístup a z nichž mají prospěch všechny jednotky. Závazné

ujednání stanovuje prvotní ceny, které mají být vybírány provozovatelem, a reguluje úpravy cen během doby platnosti úmluvy o poskytování koncesovaných služeb. Pokud závazné ujednání převádí právo ovládat užívání aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb na zadavatele, toto aktivum bude splňovat podmínku uvedenou v odstavci 9(a) týkající se ovládnání ve vztahu k těm, kterým má provozovatel povinnost poskytovat služby.

- AG7. Pro účely odstavce 9(a) nemusí zadavatel zcela ovládat cenu: Je dostačující, je-li cena regulována zadavatelem, závazným ujednáním nebo regulačním orgánem, který reguluje další účetní jednotky, které jsou činné ve stejném průmyslovém odvětví nebo sektoru (např., nemocnice, školy nebo univerzity) jako zadavatel (např. zastupujícím 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.
- AG8. Mnoho vlád má pravomoc regulovat chování účetních jednotek činných v určitém sektoru ekonomiky, a to buď přímo, nebo prostřednictvím k tomu účelu založených agentur. Pro účely odstavce 9(a) široké regulační pravomoci, popsané výše, nezakládají ovládnání. V tomto standardu se termín „regulovat“ používá pouze v kontextu se specifickými termíny a podmínkami uvedenými v ujednání o poskytování koncesovaných služeb. Například regulační orgán drážních služeb může stanovit sazby, které se vztahují k železničním drahám jako celku. V závislosti na právním rámci mohou být takové sazby obsaženy v závazných ujednáních upravujících ujednání o koncesovaných službách zahrnujících poskytování železniční dopravy nebo bude na tyto sazby v těchto ujednáních výslovně odkazováno. Nicméně v obou případech se ovládnání těchto aktiv souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb odvozuje buď ze smlouvy, nebo z obdobného závazného ujednání, či ze specifické úpravy používané při poskytování železničních služeb, a nikoli ze skutečnosti, že je zadavatel účetní jednotkou ve veřejném sektoru, která má vztah k regulačnímu orgánu v oblasti železničních služeb.
- AG9. Pro účely odstavce 9(b) by ovládnání významného zbývajících podílů zadavatelem mělo vést jak k eliminaci schopnosti provozovatele infrastrukturu prodat či dát do zástavy, tak rovněž k poskytnutí trvalého práva zadavateli na užívání aktiva po celou dobu platnosti ujednání. Zbývajícím podílem na aktivu je odhadovaná současná hodnota aktiva ve stáří a stavu, jež se očekávají na konci doby platnosti ujednání.
- AG10. Ovládnání by se mělo odlišovat od řízení. Pokud si zadavatel ponechá jak určitý stupeň ovládnání popsaný v odst. 9(a), tak i významný zbývajících podíl

na aktivu, pak provozovatel aktivum pouze spravuje jménem zadavatele, i když v mnoha případech může mít při manažerském rozhodování značnou volnost.

- AG11. Podmínky v odstavcích 9(a) a 9(b) společně určují, kdy je aktivum, včetně případného požadovaného nahrazení, ovládáno zadavatelem během celé jeho ekonomické použitelnosti. Pokud např. provozovatel musí během platnosti úmluvy nahradit část aktiva (např. svrchní vrstvu vozovky nebo střechu budovy), aktivum se bere v úvahu jako celek. Podmínka uvedená v odstavci 9(b) je tedy splněna pro celé aktivum, včetně části, která je nahrazena, pokud zadavatel ovládá významný zbývající podíl na konečné náhradě této části.
- AG12. Někdy je užívání aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb částečně regulováno způsobem popsaným v odst. 9(a) a částečně neregulováno. Tato ujednání však mají řadu rozmanitých forem:
- (a) jakékoliv aktivum, které je fyzicky oddělitelné a lze je provozovat nezávisle a které splňuje definici peněžotvorné jednotky uvedené v IAS 26 *Znehodnocení peněžotvorných aktiv*, se analyzuje samostatně za účelem určení, zda podmínka stanovená v odstavci 9(a) je splněna, je-li taková jednotka používána zcela k neregulovaným účelům (uvedené může např. platit pro soukromý trakt nemocnice, přičemž zbývající část nemocnice zadavatel užívá k ošetřování pacientů z řad veřejnosti); a
  - (b) jsou-li čistě vedlejší činnosti (např. nemocniční prodejna) neregulovány, testy ovládnutí se použijí tak, jako kdyby tyto služby neexistovaly, poněvadž v případech, kdy zadavatel ovládá služby způsobem popsaným v odstavci 9(a), existence vedlejších činností nesnižuje ovládnutí aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb zadavatelem.
- AG13. Provozovatel může mít právo užívat oddělitelné aktivum popsané v odstavci AG12(a) nebo zařízení užívaná k poskytování vedlejších neregulovaných služeb popsaných v odst. AG12(b). V obou případech může mezi zadavatelem a provozovatelem v podstatě existovat leasing; je-li tomu tak, účtuje se v souladu s IPSAS 13.

### **Existující aktivum zadavatele**

- AG14. Ujednání může zahrnovat existující aktivum:
- (a) ke kterému zadavatel umožní provozovateli přístup za účelem ujednání o poskytování služeb; nebo
  - (b) k němuž zadavatel umožňuje provozovateli přístup za účelem generování výnosů jako náhrady za aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb.

- AG15. Podle požadavku uvedeného v odstavci 11 se aktiva uznává v souladu s odstavcem 9 (nebo odstavcem 10 pro aktiva na celou dobu použitelnosti) ocení prvotně v reálné hodnotě. Existující aktiva zadavatele používaná v ujednáních o poskytování koncesovaných služeb se přetřídí, místo toho, aby se dle tohoto standardu uznala jako nové aktivum. Pouze technické zhodnocení stávajícího aktiva zadavatele (např. zvětšení kapacity) se nově uzná za aktivum poskytující koncesované služby v souladu s odstavcem 9 (nebo odstavcem 10 pro aktiva na celou dobu použitelnosti).
- AG16. Při použití testů na znehodnocení v IPSAS 17 respektive IPSAS 31, zadavatel nebere nutně v úvahu, že by poskytnutí koncesované služby provozovateli vedlo k znehodnocení, pokud nedošlo ke změně používání tohoto aktiva, které ovlivní jeho budoucí ekonomický prospěch či využitelný potenciál. Zadavatel se odkáže na IPSAS 21 *Znehodnocení nepeněžitovných aktiv* nebo IPSAS 26, podle toho, který je vhodnější, aby určil, zda se za daných okolností neprojeví některé náznaky (indikátory) znehodnocení.
- AG17. Jestliže aktivum již nesplňuje podmínky pro uznání uvedené v odstavci 9 (nebo v odstavci 10 pro aktiva na celou dobu použitelnosti), pak se zadavatel bude řídit principy pro odúčtování uvedenými v IPSAS 17 nebo IPSAS 31, podle toho, který je vhodnější. Jestliže je aktivum například nastálo převáděno na provozovatele, bude oduznáno. Jestliže se aktivum převádí dočasně, zadavatel uváží podstatu tohoto ustanovení v ujednání o poskytování koncesovaných služeb při rozhodování, zda by mělo být aktivum oduznáno. V takových případech zadavatel vezme také v úvahu, zda se jedná o ujednání charakteru leasingové transakce či o prodej a zpětný pronájem, o kterém se bude účtovat v souladu s IPSAS 13.
- AG18. Pokud ujednání o poskytování koncesovaných služeb zahrnuje takové technické zhodnocení existujícího aktiva zadavatele, že se zvýší budoucí ekonomický prospěch či využitelný potenciál aktiva, toto technické zhodnocení bude posouzeno tak, aby mohlo být rozhodnuto, zda splňuje podmínky pro uznání podle odstavce 9 (nebo odstavce 10 pro aktiva na celou dobu použitelnosti). Jestliže budou podmínky splněny, technické zhodnocení bude uznáno a oceněno podle tohoto standardu.

### **Existující aktivum provozovatele**

- AG19. Provozovatel může poskytnout aktivum pro použití v rámci ujednání o poskytnutí koncesovaných služeb, které nebylo zhotoveno, vyvinuto nebo pořízeno. Jestliže ujednání zahrnuje existující aktivum provozovatele, které provozovatel používá pro účely ujednání o poskytování koncesovaných služeb, zadavatel určí, zda aktivum splňuje podmínky odstavce 9 (nebo odstavce 10 pro aktiva na celou dobu použitelnosti). Jestliže budou podmínky pro uznání splněny, zadavatel uzná toto aktivum jako aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb a účetně jej zachytí podle tohoto standardu.



**Zhotovené a vyvinuté aktivum**

- AG20. Pokud zhotovené či vyvinuté aktivum splňuje podmínku odstavce 9 (nebo odstavce 10 pro aktiva na celou dobu použitelnosti) zadavatel uzná a ocení aktivum v souladu s tímto standardem. IPSAS 17 nebo IPSAS 31, podle toho, který je vhodnější, stanovuje kritéria, kdy by mělo být aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb uznáno. Jak IPSAS 17 tak IPSAS 31 požadují, že má být aktivum uznáno, pokud a pouze pokud:
- (a) je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch či využitelný potenciál spojený s touto položkou poplyne do účetní jednotky; a
  - (b) je možné spolehlivě položku ocenit pořizovacími náklady či reálnou hodnotou.
- AG21. Tato kritéria společně s konkrétními podmínkami v závazném ujednání je nutné vzít v úvahu při určení toho, zda uznat aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb během období, kdy je aktivum zhotovováno či vyvinuto. Pokud jde o pozemky, budovy a zařízení a o nehmotná aktiva, kritéria pro jejich uznání musí být splněna během období jejich zhotovování či vývoje, a jestliže ano, zadavatel obvykle uzná aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb během tohoto období.
- AG22. První kritérium pro uznání požaduje, aby ekonomický prospěch a využitelný potenciál plynul zadavateli. Z pohledu zadavatele je primárním účelem aktiv souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb poskytovat využitelný potenciál jménem zadavatele veřejného sektoru. Podobně v případě aktiva, které zadavatel zhotovuje či vyvíjí pro svůj vlastní účel, zadavatel vyhodnotí podmínky závazného ujednání v okamžiku vzniku nákladů na zhotovení či vývoj, aby rozhodl, zda využitelný potenciál aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb poplyne v tomto okamžiku zadavateli.
- AG23. Druhé kritérium požaduje, aby počáteční náklady nebo reálná hodnota mohly být spolehlivě ocenitelné. Aby mohly proto splnit kritérium pro uznání v IPSAS 17 nebo IPSAS 31, podle toho, který je vhodnější, musí mít zadavatel spolehlivou informaci o pořizovacích nákladech či reálné hodnotě aktiva během jeho zhotovování či vývoje. Jestliže například ujednání o poskytování koncesovaných služeb požaduje, aby provozovatel poskytl zadavateli zprávu o průběhu během zhotovování nebo vývoje aktiva, vniklé pořizovací náklady mohou být ocenitelné a splnily by proto princip pro jeho uznání uvedený v IPSAS 17 pro zhotovená aktiva či IPSAS 31 pro vyvinutá aktiva. Podobně pokud má zadavatel malou možnost vyhnout se akceptaci toho, že aktivum zhotovované či vyvíjené splnilo konkretizující ustanovení uvedená ve smlouvě či v podobném závazném ujednání, pak se pořizovací náklady uznají podle pokroku učiněného k dokončení aktiva. Zadavatel proto uzná aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb a s ním spojený závazek.

*Ocenění aktiv souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb*

- AG24. Odstavec 11 požaduje, aby byla aktiva související s poskytováním koncesovaných služeb uznána v souladu s odstavcem 9 (nebo odstavcem 10 pro aktiva na celou dobu použitelnosti) prvotně oceněna reálnou hodnotou. Reálná hodnota se zejména používá k určení pořizovacích nákladů zhotovovaného či vyvíjeného aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb anebo pořizovacích nákladů jakýchkoli technických zhodnocení existujících aktiv při prvotním uznání. Požadavek v odstavci 11 se nevztahuje na existující aktiva zadavatele, která jsou přetříděna na aktiva související s poskytováním koncesovaných služeb v souladu s odstavcem 12 tohoto standardu. Použití reálné hodnoty při prvotním uznání nezakládá možnost přecenění podle IPSAS 17 anebo IPSAS 31.
- AG25. Druh náhrady mezi zadavatelem a provozovatelem má vliv na to, jak se určí reálná hodnota aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb při prvotním uznání. Následující odstavce popisují, jak určit reálnou hodnotu aktiva při prvotním uznání založeném na druhu směněné náhrady:
- (a) Pokud jsou platby realizovány zadavatelem provozovateli, reálná hodnota při prvotním uznání aktiva představuje tu část plateb, která byla zaplácena provozovateli za aktivum.
  - (b) Pokud zadavatel nezaplatil provozovateli za aktivum, o aktivu bude účtováno stejným způsobem jako o směně nepeněžních aktiv v IPSAS 17 a IPSAS 31.

**Druhy náhrady**

- AG26. Ujednání o poskytování koncesovaných služeb jsou zřídka, jestli vůbec někdy, stejná; technické požadavky se liší podle sektoru a právní úpravy. Podmínky ujednání mohou navíc záviset na specifických rysech všeobecného právního rámce konkrétní právní úpravy. Zákony upravující smlouvy, pokud existují, mohou obsahovat podmínky, které se nemusí opakovat v jednotlivých smlouvách.
- AG27. V závislosti na podmínkách ujednání o poskytování koncesovaných služeb může zadavatel poskytnout provozovateli náhradu za aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb a poskytnutí služby jakoukoli následující kombinací:
- (a) zaplatit (například hotovostí) provozovateli;
  - (b) náhradou provozovateli jinými prostředky, jako například:
    - (i) poskytnutím práva provozovateli získat výnos od jiných uživatelů aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb; nebo
    - (ii) poskytnutím provozovateli přístupu k dalším aktivům generujícím výnos k jejich použití.

AG28. Pokud zadavatel poskytuje provozovateli náhradu za aktiva související s poskytováním koncesovaných služeb tím, že zaplatí provozovateli, pak platby za komponenty aktiv a služeb buď lze rozdělit (např. závazné ujednání uvádí částku řady předem stanovených plateb, které mají být přiřazeny aktivu souvisejícímu s poskytováním koncesovaných služeb) nebo je není možné rozdělit.

### **Rozdělitelné platby**

AG29. Ujednání o poskytování koncesovaných služeb může být rozdělitelné za různých okolností, včetně následujících, i když nejen pouze jich:

- (a) je možno identifikovat část plateb, která se mění podle dostupnosti samotného aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb a jinou část plateb, která se mění podle použití či provedení dané služby;
- (b) různé komponenty ujednání o poskytování koncesovaných služeb probíhají v různých obdobích či mohou být ukončeny samostatně. Např. konkrétní část služby může být ukončena, aniž by ovlivnila pokračování zbylé části ujednání; anebo
- (c) různé komponenty ujednání o poskytování koncesovaných služeb mohou být znovu projednány jednotlivě. Například komponenta služby je otestována trhem a některé nebo všechny přírůstky či úbytky pořizovacích nákladů jsou přeneseny na zadavatele takovým způsobem, že lze identifikovat část platby realizované zadavatelem, která souvisí s danou službou.

AG30. IPSAS 17 a IPSAS 31 požadují prvotní ocenění aktiva získaného ve směnné transakci pořizovacími náklady, které představuje peněžně vyjádřitelný ekvivalent ceny aktiva. V případě směnných transakcí se cenou transakce rozumí reálná hodnota, pokud není uvedeno jinak. Pokud jsou u plateb rozlišitelné komponenty aktiva a služeb, peněžně vyjádřitelným ekvivalentem ceny aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb je současná hodnota aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb. Jestliže však část platby za aktivum oceněné současnou hodnotou je větší než reálná hodnota, aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb se prvotně ocení v jeho reálné hodnotě.

### **Nerозdělitelné platby**

AG31. Pokud komponenty plateb za aktiva či služby uhrazené zadavatelem provozovateli nejsou rozdělitelné, reálná hodnota podle odstavce 11 se určí za použití různých technik odhadu.

AG32. Pro naplnění požadavků tohoto standardu jsou platby a jiná protiplnění požadované v ujednání rozděleny na začátku ujednání nebo při

přehodnocení ujednání na ty, které se týkají aktiv souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb, a na ty, které se týkají jiných složek ujednání o poskytování koncesovaných služeb (např. za údržbu a provozní služby), a to na základě v poměru přepočtených reálných hodnot. Reálná hodnota aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb zahrnuje pouze částky týkající se aktiva a vylučuje částky za jiné komponenty ujednání o poskytování koncesovaných služeb. V některých případech rozdělení plateb na platby za aktiva a platby za jiné komponenty uvedené v ujednání o poskytování koncesovaných služeb vyžaduje, aby zadavatel použil techniky odhadu. Například zadavatel může odhadnout platby týkající se aktiva s odkazem na reálnou hodnotu srovnatelného aktiva uvedeného ve smlouvě, která neobsahuje žádné jiné komponenty, nebo odhadem plateb za jiné komponenty uvedené v ujednání o poskytování koncesovaných služeb s odkazem na srovnatelné smlouvy s tím, že pak odečte tyto platby od celkových plateb podle této smlouvy.

### **Provozovatel obdrží jiné formy náhrady**

- AG33. Druhy transakcí týkající se odstavce 17(b) jsou nepeněžními směnnými transakcemi. Odstavec 38 v IPSAS 17 a odstavec 44 v IPSAS 31, podle toho, který je vhodnější, poskytují návod pro tyto případy.
- AG34. Pokud je provozovateli poskytnuto právo získat výnos od jiných uživatelů aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb nebo jiných aktiv generujících výnos nebo obdrží jinou než peněžní náhradu od zadavatele, nevzniknou zadavateli náklady přímo z pořízení aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb. Tyto formy náhrady provozovateli mají za cíl nahradit provozovateli jak náklady související s aktivem souvisejícím s poskytováním koncesovaných služeb, tak s provozováním aktiva během doby platnosti ujednání o poskytování koncesovaných služeb. Zadavatel proto potřebuje prvotně ocenit komponentu aktiva způsobem konzistentním s odstavcem 11.

### *Následné ocenění*

- AG35. Po prvotním uznání použije zadavatel IPSAS 17 a IPSAS 31 pro následné ocenění a odůvodnění aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb. Pro účely použití IPSAS 17 and IPSAS 31 by se mělo s aktivem souvisejícím s poskytováním koncesovaných služeb nakládat jako se samostatnou třídou aktiv. IPSAS 21 a IPSAS 26 se také použijí při posouzení, zda existuje nějaký náznak, že je aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb znehodnoceno. Požadavky těchto standardů se použijí pro všechna aktiva uznaná či zaříděná jako aktiva související s poskytováním koncesovaných služeb v souladu s tímto standardem.

### **Uznání a ocenění závazků (viz odstavce 14–28)**

AG36. Zadavatel uzná závazek podle odstavce 14 pouze v případě, že bude uznáno aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb v souladu s odstavcem 9 (nebo odstavcem 10 pro aktiva na celou dobu použitelnosti). Charakter závazku uznaného v souladu s odstavcem 14 se liší v každé ze situací popsaných v odstavci AG25 podle své podstaty.

#### *Model finančního závazku (viz odstavce 18–23)*

AG37. Pokud má zadavatel bezpodmínečnou povinnost provést řadu předem určených plateb provozovateli, závazek je finančním závazkem podle definice uvedené v IPSAS 29. Zadavatel má bezpodmínečnou povinnost, jestliže má malou, jestli vůbec nějakou, možnost vyhnout se závazku obvykle z důvodu toho, že závazné ujednání s provozovatelem je vynutitelné zákonem.

AG38. Pokud zadavatel poskytuje provozovateli náhradu ve formě řady předem určených plateb za náklady související s aktivem souvisejícím s poskytováním koncesovaných služeb a za poskytnutí služeb, pak se částka představující část předem určené řady plateb, které přináležejí k aktivu, uzná za závazek v souladu s odstavcem 14. Tento závazek nezahrnuje finanční náklady ani komponentu plateb související s poskytováním služeb popsanou v odstavci 21.

AG39. Pokud zadavatel provádí platby provozovateli před uznáním aktiva souvisejícího s poskytováním služeb, zadavatel účetně zachytí tyto platby jako zálohy.

AG40. Finanční náklad popsaný v odstavci 21 se určí na základě nákladů kapitálu provozovatele stanoveným k aktivu souvisejícímu s poskytováním koncesovaných služeb, je-li toto určení proveditelné.

AG41. Pokud není určení nákladů kapitálu provozovatele náležící k aktivu souvisejícímu s poskytováním koncesovaných služeb proveditelné, použije zadavatel sazbu implicitně obsaženou v konkrétním ujednání pro aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb, svoji přírůstkovou výpůjční úrokovou míru nebo jinou sazbu vhodnou pro podmínky ujednání.

AG42. Neexistuje-li dostatečná informace, sazbu použitou k určení finančních nákladů lze odhadnout s odkazem na sazbu, kterou by bylo možné očekávat při pořizování obdobného aktiva (např. leasing obdobného aktiva na podobném místě a za podobných podmínek). Odhad sazby by měl být přezkoumán společně s:

- (a) současnou hodnotou plateb;
- (b) předpokládanou reálnou hodnotou aktiva; a
- (c) předpokládanou zbytkovou hodnotou, aby bylo zajištěno, že všechny údaje jsou správné a vzájemně konzistentní.

- AG43. V případech, kdy se zadavatel účastní financování (např. zapůjčením prostředků provozovateli k zhotovení, vývoji, získání či technickému zhodnocení aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb nebo záruk), může být vhodnější použít zadavatelovu přírůstkovou výpůjční úrokovou míru pro určení finančních nákladů.
- AG44. Úroková míra použitá pro určení finančních nákladů nemůže být následně změněna, pokud nebude znovu projednána část týkající se aktiva či celé ujednání.
- AG45. Finanční náklad týkající se závazku uvedený v ujednání o poskytování koncesovaných služeb se vykáže konzistentně s ostatními finančními náklady v souladu s IPSAS 28, IPSAS 29 a IPSAS 30.
- AG46. Část plateb souvisejících se službou stanovená v souladu s odstavcem 21 se zpravidla uzná rovnoměrně po období platnosti ujednání o poskytování koncesovaných služeb, protože toto schéma uznávání nejlépe odpovídá poskytnuté službě. V případech, kdy se vyžaduje, aby konkrétní náklady byly kompenzovány jednotlivě, a je známo jejich načasování, se takovéto náklady uznají v období jejich vzniku.

*Model poskytnutí práva provozovateli (viz odstavce 24–26)*

- AG47. Když zadavatel poskytuje provozovateli náhradu za aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb nebo za poskytnutí služby tím, že provozovateli poskytne právo na získání výnosu od jiného uživatele aktiva poskytujícího koncesované služby, pak tím provozovatel obdržel právo získávat výnos po dobu platnosti úmluvy o poskytování koncesovaných služeb. Podobně platí, že zadavatel získává prospěch spojený s aktivem získaným v rámci ujednání o poskytování koncesovaných služeb výměnou za toto právo udělené provozovateli po dobu platnosti smlouvy. Proto není výnos uznán ihned. Místo toho se uzná závazek ve výši jakékoli části výnosu, která ještě nebyla realizována. Výnos je uznán a závazek snížen v souladu s odstavcem 25 podle ekonomické podstaty ujednání o poskytování koncesovaných služeb obvykle po dobu, na níž je provozovateli poskytnut přístup k aktivu souvisejícímu s poskytováním koncesovaných služeb po dobu platnosti ujednání o poskytování koncesovaných služeb. Jak je popsáno v odstavci AG27, zadavatel může provozovateli poskytnout náhradu kombinací plateb a udělením práva nabýt výnosy přímo od jiných uživatelů. V těch případech, kdy provozovatelovo právo nabýt výnosy od jiných uživatelů významně snižuje či eliminuje řadu předem stanovených plateb zadavatele provozovateli, může být pro snížení závazku vhodnější jiný podklad (např. lhůta, po kterou bude snížena či eliminována řada budoucích předem stanovených plateb zadavatele).
- AG48. Pokud zadavatel poskytuje provozovateli náhradu za aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb nebo za službu poskytnutím aktiva generujícího výnos, jiného než aktiva souvisejícího s poskytováním

koncesovaných služeb, pak bude výnos a závazek dříve uznaný v souladu s odstavcem 24 bude snížen způsobem podobným tomu popsanému v odstavci AG47. V takovýchto případech vezme zadavatel také v úvahu požadavky na odůvodnění uvedené v IPSAS 17 nebo IPSAS 31, podle toho, který bude vhodnější.

- AG49. V některých případech může v modelu poskytnutí práva provozovatel existovat "stínové mýtné". Některé stínové mýtné je placeno za zhotovení, vývoj, pořízení či technické zhodnocení aktiv souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb a za jeho provoz provozovatelem. V případech, kdy zadavatel platí provozovateli pouze za používání aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb jinými uživateli, je taková platba náhradou za toto použití a nikoli za pořízení aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb. Takovéto platby se tak netýkají závazku popsaného v odstavci AG48. Zadavatel poskytuje provozovateli náhradu pouze do výše využití aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb a takové platby účtuje do nákladů období podle IPSAS 1.

*Rozdělení ujednání (viz odstavce 27–28)*

- AG50. Jestliže je provozovateli poskytnuta náhrada za aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb částečně předem určenou řadou plateb a částečně získáním práva nabýt výnos od třetí strany, která používá buď aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb, nebo jiné aktivum generující výnos, pak je nezbytné uznat odděleně každou část závazku týkající se zadavatelovy protihodnoty. Za těchto okolností se protihodnota poskytnutá provozovateli rozdělí na část finančního závazku z předurčené řady plateb a část závazku za provozovateli udělené právo nabýt výnos od jiných uživatelů za použití aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb nebo aktivum generující výnos. Každá část závazku se uzná prvotně v reálné hodnotě protihodnoty zaplacené či splatné.

**Jiné závazky, přísliby, podmíněné závazky a podmíněná aktiva (viz odstavec 29)**

- AG51. Ujednání o poskytování koncesovaných služeb může zahrnovat různé formy finančních záruk (např. záruky, zástavy nebo zajištění týkající se dluhu vzniklého u provozovatele při financování zhotovení, vývoje, pořízení a technického zhodnocení aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb) nebo provozních záruk, (např. záruk minimálního toku výnosů, včetně náhrad za výpadky).
- AG52. Určité záruky poskytnuté zadavatelem mohou splnit definici smlouvy o finanční záruce. Zadavatel určí, zda záruky poskytnuté zadavatelem jako součást ujednání o poskytování koncesovaných služeb splňují definici smlouvy o finanční záruce a použije IPSAS 28, IPSAS 29 a IPSAS 30

při účtování o této záruce. Pokud je zárukou pojistná smlouva, zadavatel si může zvolit, zda použije příslušný mezinárodní či národní účetní standard zabývající se pojistnými smlouvami. Pro další návod viz IPSAS 28 odstavce AG3 – AG9.

- AG53. O zárukách a příslibech, které nesplňují požadavky IPSAS 28 a IPSAS 29 týkajících se smluv o finanční záruce, ani nejsou pojistnými smlouvami, se účtuje v souladu s IPSAS 19.
- AG54. Podmíněná aktiva či závazky mohou vzniknout na základě sporů během doby platnosti ujednání o poskytování koncesovaných služeb. O takovýchto podmíněných položkách se účtuje v souladu s IPSAS 19.

### **Jiné výnosy (viz odstavec 30)**

- AG55. Provozovatel může poskytnout zadavateli náhradu za přístup k aktivu souvisejícímu s poskytováním koncesovaných služeb tak, že zadavateli poskytne řadu předem určených toků prostředků, včetně následujících:
- (a) předem hrazené platby či toku plateb;
  - (b) poskytnutím podílu na výnosech;
  - (c) snížením předem určené řady plateb, které má zadavatel zaplatit provozovateli; a
  - (d) plateb nájemného za to, že je provozovateli zpřístupněno aktivum generující výnos.
- AG56. Pokud provozovatel poskytne zadavateli platbu předem, řadu plateb nebo jinou protihodnotu za právo používat aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb po dobu platnosti ujednání o poskytování koncesovaných služeb, zadavatel tyto platby účetně zachytí v souladu s IPSAS 9. Okamžik uznání výnosu se určí podle podmínek ujednání o poskytování koncesovaných služeb, která stanoví povinnost zadavatele poskytnout provozovateli přístup k aktivu souvisejícímu s poskytováním koncesovaných služeb.
- AG57. Pokud provozovatel poskytuje zadavateli platbu předem, řadu plateb nebo jinou protihodnotu dodatečně k aktivu souvisejícímu s poskytováním koncesovaných služeb za právo nabýt výnos od jiných uživatelů aktiv souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb nebo jiných aktiv generujících výnos, každá část plateb přijatých od provozovatele, která nebyla vydělána v účetním období, se uzná jako závazek, pokud nebudou splněny podmínky pro uznání výnosu.
- AG58. Budou-li splněny podmínky pro uznání výnosu, závazek se sníží o uznaný výnos v souladu s odstavcem 30.



- AG59. Vzhledem k existenci různorodých druhů aktiv, které mohou být použity v rámci ujednání o poskytování koncesovaných služeb, a vzhledem k počtu let, po která ujednání trvají, mohou existovat i vhodnější alternativní metody pro uznání výnosu týkajícího se přítoku popsaneho v závazném ujednání, které lépe odrážejí ekonomickou spotřebu přístupu provozovatele k aktivu souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb anebo časovou hodnotu peněz. Například metoda anuit, která, v protikladu k nominální metodě, využívá složené úročení a umožňuje rovnoměrnější uznávání výnosu na diskontovaném základě, může být vhodnější metodou pro ujednání o poskytování koncesovaných služeb s dobou trvání po mnoho desítek let.
- AG60. Pokud provozovatel obdrží platbu předem, výnos se uzná způsobem nejlépe odrážejícím ekonomickou spotřebu přístupu provozovatele k aktivu souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb anebo časovou hodnotu peněz. Bude-li např. provozovatel muset platit roční splátky po dobu platnosti ujednání o poskytování koncesovaných služeb nebo předem stanovené částky po určitou dobu let, výnos se bude uznávat po tuto stanovenou dobu.
- AG61. V případě ujednání o poskytování koncesovaných služeb, na základě kterých je provozovateli poskytnuto právo nabýt výnos od jiných uživatelů aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb, se výnos týká přítoku ekonomického prospěchu přijatého za poskytnuté služby, a je proto uznáván na základě stejného důvodu, na jakém dochází ke snížení závazku. V těchto případech se zadavatel často s provozovatelem dohodne na zahrnutí ustanovení o podílu na výnosu do ujednání. Podíl na výnosu jako součást ujednání o poskytnutí koncesovaných služeb se může vztahovat na všechny provozovatelem nabyté výnosy, nebo na výnosy nad určitý limit, nebo na výnosy, které provozovatel potřebuje k dosažení určité úrovně zisku.
- AG62. Zadavatel výnosy vzniklé na základě ustanovení o podílu na výnosech v rámci ujednání o poskytování koncesovaných služeb uzná jako vzniklé, podle podstaty příslušné dohody, poté, co se lze domnívat, že došlo ke vzniku podmíněné události (např. dosažení stanovené výše výnosu). Zadavatel použije IPSAS 19 k tomu, aby určil, kdy došlo ke vzniku podmíněné události.
- AG63. Snížení budoucí předem stanovené řady plateb, které by zadavatel jinak musel uhradit provozovateli, poskytuje zadavateli přímou nepeněžní protihodnotu. Takovýto výnos se uzná se současným snížením závazku.
- AG64. Platí-li provozovatel nominální nájemné za přístup k aktivu, které generuje výnos, pak se výnos z nájemného uzná v souladu s IPSAS 23 *Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)*.

**Předložení a zveřejnění (viz odstavce 31–33)**

- AG65. O zveřejněních týkajících se různých aspektů ujednání o poskytování koncesovaných služeb mohou pojednávat existující standardy. Tento standard se zabývá pouze doplňujícími zveřejněními, která se týkají ujednání o poskytování koncesovaných služeb. Pokud jiný standard pojednává o účetním zachycení konkrétního aspektu ujednání o poskytování koncesovaných služeb, pak se zadavatel řídí požadavky na zveřejnění uvedené v tomto jiném standardu vedle těch, které jsou stanoveny v odstavci 32.
- AG66. IPSAS 1 požaduje, aby finanční náklady období byly ve výkazu finanční výkonnosti vykázány odděleně. Finanční náklady stanovené podle odstavce 21 jsou zahrnuty v této položce.
- AG67. Kromě požadavku na zveřejnění uvedeného v odstavcích 31–33 použije zadavatel také požadavky na předložení a zveřejnění uvedené v jiných standardech IPSAS, pakliže náleží k aktivům, závazkům, výnosům a nákladům vykazovaným podle tohoto standardu.

**Přechodná ustanovení (viz odstavce 34–35)**

- AG68. [Zrušen]
- AG69. [Zrušen]
- AG70. [Zrušen]
- AG71. [Zrušen]
- AG72. [Zrušen]
- AG73. [Zrušen]

## Zdůvodnění závěrů

*Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí standard IPSAS 32, ale nejsou jeho součástí.*

### Cíl

BC1. Při neexistenci Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor zabývajících se ujednáními o poskytování koncesovaných služeb jsou účetní jednotky veřejného sektoru v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky* naváděny k tomu, aby využily jiné mezinárodní a národní účetní standardy. V případě ujednání zahrnující účast soukromého sektoru by se mohly pokusit použít zásady obsažené v Interpretaci 12 Výboru pro interpretace Mezinárodního účetního výkaznictví Rady pro Mezinárodní účetní standardy (IFRIC 12) *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb*. IFRIC 12 však pojednává o zachycení v účetnictví provozovatelem a neposkytuje proto návod pro zadavatele. IPSASB věří, že tento standard zvýší konzistenci a srovnatelnost při vykazování ujednání o poskytování koncesovaných služeb účetními jednotkami veřejného sektoru.

### Rozsah působnosti

BC2. Po zvážení různých druhů ujednání zahrnujících účetní jednotky jak veřejného, tak soukromého sektoru, identifikovaných při vypracování příspěvku ke konzultaci *Účetnictví a účetní výkaznictví k ujednáním o poskytování koncesovaných služeb* z března 2008, došla IPSASB k závěru, že rozsah tohoto standardu by měl být zrcadlem k IFRIC 12, konkrétně v případě kritérií, podle kterých zadavatel uznává aktiva souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb (viz odstavce BC11–BC16). Odůvodněním pro toto rozhodnutí je, že tento přístup vede k tomu, že obě strany toho samého ujednání používají stejné zásady při rozhodování, která strana by měla uznat aktiva používaná v rámci ujednání o poskytování koncesovaných služeb. Proto ujednání, která nevyhovují kritériím pro uznání aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb uvedeným v odstavci 9 (nebo v odstavci 10 pro aktiva na celou dobu použitelnosti), jsou mimo působnost tohoto standardu. IPSASB má za to, že tento přístup minimalizuje možnost, že aktivum bude zaúčtováno oběma stranami, anebo žádnou z nich.

BC3. IPSASB uznala, že tento standard by měl poskytnout návod pro implementaci těch příslušných standardů IPSAS, které se týkají ujednání mimo působnost tohoto standardu. Implementační příručka obsahuje postupový diagram, který ilustruje použití tohoto standardu, a obsahuje i tabulku s odkazy na příslušné standardy IPSAS týkající se jiných druhů ujednání, která jsou mimo působnost tohoto standardu.

BC4. IPSASB došla k závěru, že je důležité poskytnout návod pro účtování o protihodnotách poskytovaných zadavatelem provozovateli za aktiva

související s poskytováním koncesovaných služeb. Protihodnotou může být právo udělené provozovateli na určitelnou řadu plateb v peněžních prostředcích či jejich ekvivalentu, nebo právo nabýt výnos od jiných uživatelů aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb nebo jiného aktiva generujícího výnos za jeho použití, může jí však být i kombinace obou druhů protihodnot. Každý druh protihodnoty má dopad na specifické účetní otázky, ke kterým IPSASB poskytuje návod, aby usnadnila konzistentní použití tohoto standardu.

- BC5. IPSASB také došla k závěru, že je důležité vypracovat návod týkající se použití obecných zásad při uznávání výnosů dle IPSAS 9 *Výnosy ze směnných transakcí* i pro ujednání o poskytování koncesovaných služeb, a to z důvodu specifických rysů některých ujednání o poskytování koncesovaných služeb (např., ustanovení týkající se podílu na výnosech).
- BC6. Tento standard nestanoví vedení účetnictví provozovatelů, protože toto je pojednáno v IFRIC 12. V mnoha případech je provozovatelem účetní jednotka v soukromém sektoru a standardy IPSAS nejsou určeny k tomu, aby se zabývaly účetními jednotkami soukromého sektoru. Provozovatelem nebo zadavatelem mohou také být podniky veřejné správy (PVS). Standardy IPSAS nejsou určeny k tomu, aby pojednávaly o PVS. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) se zabývají účetními jednotkami soukromého sektoru a PVS.
- BC7. Někteří respondenti k ED 43 navrhli, aby byl rozsah působnosti rozšířen o ujednání koncesovaných služeb uzavřených mezi veřejnými subjekty navzájem. IPSASB poznamenala, že účetnictví pro takováto ujednání nebylo primárním cílem projektu, ale že jím věnovat se případům, kdy zadavatelem je účetní jednotka veřejného sektoru, jež se řídí aktuálními standardy IPSAS. IPSASB upozornila, že použití tohoto standardu v analogických případech zadavatelem veřejného sektoru by bylo vhodné podle odstavců 12–15 IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*, a že příslušné mezinárodní a národní účetní standardy zabývající se ujednáními o poskytování koncesovaných služeb mohou být použita provozovatelem z veřejného sektoru.

## Definice

- BC8. ED 43 nestanovil definice, neboť tak neučinil ani IFRIC 12. Proto tedy ED 43 poskytl návod k určité terminologii. Respondenti k ED 43 navrhovali, s odůvodněním, že se jedná o standard a nikoli o interpretaci, že je důležité do standardu zahrnout definice kvůli konzistenci použití. IPSASB souhlasila, že tento standard by měl zahrnovat definice.
- BC9. IPSASB souhlasila s tím, aby nebyl používán termín „infrastruktura“ v souvislosti s aktivem používaným v rámci ujednání o poskytování koncesovaných služeb, i když IFRIC 12t tento termín používá. IPSASB poznamenala, že tento termín je používán ve standardech IPSAS způsobem,

který nemusí být zcela kompatibilní s tímto standardem. Dále má termín v některých právních systémech předem určený význam, který se liší od toho použitého v IFRIC 12. Za účelem ujasnění, že aktivum, na které se standard odvolává, je to, které je uznané na základě podmínek pro uznání uvedených v odstavci 9 tohoto standardu (nebo v odstavci 10 pro aktivum na celou dobu použitelnosti), se toto aktivum označuje jako “aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb”. Účelem tohoto termínu je pokrýt ty samé druhy aktiv, jako se to předpokládá v IFRIC 12.

BC10. Termín “závazné ujednání” nebyl předtím definován, ale byl použit v jiných standardech IPSAS pro popis ujednání, která poskytují podobná práva a uvalují povinnosti na strany ujednání, jako kdyby měly formu smlouvy. IPSASB došla k závěru, že pro účely tohoto standardu by měl být tento termín definován, aby bylo zajištěno konzistentní používání tohoto standardu.

### **Uznání aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb**

BC11. Hlavním účetní otázkou v případě ujednání o poskytování koncesovaných služeb je, zda by měl zadavatel uznat aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb.

BC12. IPSASB vzala v úvahu přístup založený na rizicích, přínosech a ovládnání, aby vyhodnotila, zda by zadavatel měl uznat aktivum. Přístup založený na posouzení rizika a přínosu se zaměřuje na ekonomické aspekty termínů a podmínek ujednání. IPSASB nevěřila, že by toto zaměření bylo vhodné v případě ujednání o poskytování koncesovaných služeb, protože primárním účelem aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb je z pohledu zadavatele poskytovat specifické veřejné služby jménem zadavatele za použití aktiv souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb a nikoli poskytovat ekonomický prospěch jako např. výnosy vzniklé na základě užívání těchto aktiv (např. poplatky od uživatelů). Proto využitelný potenciál aktiva přináleží zadavateli. Ekonomický prospěch pravděpodobně vznikne v rámci ujednání o poskytování koncesovaných služeb pouze v situaci, kdy je provozovateli uděleno právo nabýt výnosů od jiných uživatelů buď z aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb anebo aktiva generujícího výnos. Přístup založený na ovládnání aktiva se zaměřuje na ovládnání ekonomického prospěchu a využitelného potenciálu aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb.

BC13. Protože je možný případ, že ujednání o poskytování koncesovaných služeb jsou uzavřena z důvodu sdílení rizik mezi zadavatelem a provozovatelem, IPSASB si také kladla otázku, zda by mohla být stanovena dostatečně objektivní kritéria pro vyhodnocení rizik a přínosů tak, aby mohlo dojít ke konzistentním výsledkům. Kromě toho došlo ke zvažování různých rizik a přínosů, to bylo shledáno jako problematické. IPSASB proto dospěla k závěru, že přístup založený na rizicích a přínosech není vhodný.

- BC14. IPSASB vzala v úvahu, zda je přístup založený na právech a povinnostech vhodný. Ačkoliv takový přístup by mohl mít koncepční podstatu, IPSASB věří, že by tento přístup představoval významnou změnu v oblasti účtování a finančního vykazování aktiv a závazků u účetních jednotek ve veřejném sektoru, který by měl dopad sahající za hranice ujednání o poskytování koncesovaných služeb. Vzhledem k tomu, že IPSASB se rozhodla doplnit IFRIC 12, který používá přístup založený na ovládnutí, IPSASB odsouhlasila, že přístup založený na právech a povinnostech není vhodný pro tento standard.
- BC15. IPSASB dospěla k závěru, že přístup založený na ovládnutí je nejefektivnějším přístupem vedoucím k rozhodnutí, zda by měl zadavatel uznat aktivum. IPSASB usoudila, že jestliže se bude používat přístup založený na ovládnutí, měl by být konzistentní s IFRIC 12, ze stejného důvodu, jenž je uvedený v odstavci BC2. Proto se tento standard zabývá pouze ujednáními, ve kterých zadavatel (a) ovládá nebo reguluje služby poskytované provozovatelem a (b) ovládá jakýkoliv významný zbývající podíl na aktivech souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb na konci doby platnosti ujednání. Konzistentně s IFRIC 12 musí být v případě aktiv na celou dobu použitelnosti splněna pouze podmínka (a) pro uznání aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb. IPSASB došla k závěru, že je důležité zdůraznit, že ujednání o poskytování koncesovaných služeb je závazným ujednáním. Proto by mělo být zhodnocení toho, zda aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb uznat, učiněno na základě uvážení všech skutečností a okolností uvedených v ujednání.
- BC16. Odstavec 9(a) tohoto standardu je konzistentní s odstavcem 5 IFRIC 12. Má se vztahovat pouze na úpravu specifickou pro ujednání o poskytování koncesovaných služeb a nikoli na široké porozumění možnostem regulace ve veřejném sektoru z pohledu zadavatele. Regulace zmíněná v 9(a) tohoto standardu je buď regulace smluvní anebo regulace prostřednictvím regulačního orgánu. Odstavec AG7 poskytuje návod k tomu, jak použít pojem “reguluje” uvedený v odstavci 9(a) pro určení, zda by měl zadavatel uznat aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb. Někteří respondenti ED 43 tvrdili, že poskytnutí takového dodatečného návodu vytváří asymetrii s IFRIC 12, protože neexistuje žádný doplňující návod k významu tohoto pojmu. IPSASB má za to, že poskytnout dodatečný návod v odstavci AG6 je nezbytné k zajištění existence symetrie mezi zadavatelem ve veřejném sektoru a provozovatelem v soukromém sektoru pro používání kritérií “regulovat”, a to při určování, zda uznat aktivum související s poskytováním koncesovaných, protože veřejný sektor může tento pojem zvažovat z pohledu rozsáhlých možností regulace ve veřejném sektoru ze strany vlády.

## Uznání závazku

BC17. ED 43 popisoval dvě situace, za kterých může vzniknout závazek, pokud zadavatel uzná aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb, a vycházel přitom z povahy protihodnoty, která má být poskytnuta provozovateli výměnou za aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb.

BC18. ED 43 navrhol, aby byl v případě, kdy provozovatel uzná aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb, uznán také závazek. ED poznamenal, že tímto závazkem může být jakákoli kombinace finančního závazku a povinnosti plnit. ED 43 navrhl, aby finanční závazek vznikl v případě, když zadavatel musí provozovateli uhradit určitelnou řadu plateb v peněžních prostředcích či jejich ekvivalentu, a povinnost plnit aby nastala, když zadavatel poskytuje provozovateli náhradu tím, že mu poskytne právo účtovat uživatelům aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb, či jiného aktiva generujícího výnos, poplatky za jejich použití. ED 43 navrhl, aby zadavatel účtoval o povinnosti plnit v souladu s IPSAS 19, Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.

BC19. Respondenti ED 43 hledali řešení tohoto problému, především s ohledem na “povinnost plnit” identifikovaný v ED 43. Obavy respondentů jsou shrnuty níže.

- (a) Právo účtovat poplatky uživatelům aktiv souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb nebo za poskytnutí provozovateli přístupu k jinému aktivu, které generuje výnos, bylo některými respondenty nahlíženo jako na nezávislé na náhradě za aktivum. Tito respondenti zdůraznili, že požadavek poskytnout přístup je znakem pro většinu ujednání o poskytnutí koncesovaných služeb, a jestliže má být o tomto účtováno, účtování by nemělo být závislé na neexistenci toku peněz od zadavatele provozovateli.
- (b) I přes charakterizování „povinnosti plnit“ neexistuje v budoucích obdobích povinnost pro odtoky ekonomických prostředků od zadavatele. Tito respondenti si proto kladou otázku, zda by závazek definovaný v IPSAS 1, nebo rezerva definovaná v IPSAS 19, mohly být věrně zobrazeny jako existující.

BC20. Navíc někteří respondenti, zřejmě v důsledku výše uvedených obav, požádali o objasnění významu “povinnosti plnit” uvedeného v ED. Několik z těchto respondentů se tázalo, zda, dle své podstaty, byla tato “vyrovnávací položka” časově rozlišeným výnosem.

BC21. IPSASB souhlasila s požadavkem na objasnění této záležitosti. IPSASB poznamenala, že použití pojmu “povinnost plnit” by mohlo vést k nejasnostem, protože je použit v IPSAS 23 *Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)* ve spojení s nesměnnými transakcemi. IPSASB upozornila,

že ujednání o poskytování koncesovaných služeb je spíše směnnou transakcí než nesměnnou transakcí, a proto by bylo lepší nepoužívat pojem povinnost plnit ve spojení se směnnými transakcemi.

BC22. Podle IFRIC 12 platí, že když provozovatel neovládá aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb, provozovatel uzná buď finanční aktivum, nebo nehmotné aktivum, v závislosti na tom, která strana nese riziko. IPSASB souhlasí, že pro udržení symetrie s IFRIC 12 by měl stejný přístup uplatnit i zadavatel. Pro účtování na stranu Dal jsou tak identifikovány dva modely, kdy zadavatel účtuje o aktivu souvisejícím s poskytováním koncesovaných služeb v souladu s tímto standardem: model finančního závazku a model poskytnutí práva provozovateli (který nahrazuje “povinnost plnit”).

BC23. Rozhodnutí IPSASB změnit terminologii použitou v ED 43 místo “povinnosti plnit” na použití pojmu “závazek” v tomto standard nemění způsob účetního řešení zadavatele při zachycení ujednání o poskytování koncesovaných služeb od způsobu navrženého v ED 43.

#### *Model finančního závazku*

BC24. Pokud zadavatel poskytuje provozovateli náhradu dodáním aktiva v podobě hotovosti či jiného finančního aktiva výměnou za ovládání aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb, IFRIC 12 zařadí tento druh ujednání jako “model finančního aktiva“, protože provozovatel obdrží finanční aktivum. Tento standard odkazuje na tento druh ujednání jako na “model finančního závazku”, protože zadavatel má finanční závazek.

BC25. Finanční závazek vzniká v případech, kdy je zadavatel povinen učinit určitelnou řadu plateb provozovateli, protože zadavatel má povinnost v důsledku závazného ujednání dodat peněžní prostředky či jiné finanční aktivum jiné účetní jednotce (provozovateli). IPSASB došla dále k závěru, že dojde-li k určité řadě plateb aktiva v podobě peněžních prostředků či jejich ekvivalentu, platby by měly být rozlišeny na snížení závazku, finanční náklady a náklady za služby poskytnuté provozovatelem v rámci ujednání o poskytování služeb.

BC26. Ujednání o poskytování koncesovaných služeb jsou uzavřena jako závazná ujednání, která mohou zahrnovat smlouvy či podobná ujednání, jež stranám udělují podobná práva či uvalují na ně podobné povinnosti tak, jakoby byly ve formě smlouvy. IPSASB usoudila, že jestliže existují podobná ujednání, která oběma stranám udělují stejná práva či uvalují na ně stejné povinnosti, jakoby byly ve formě smlouvy, měly by být analogicky použity v případě těchto ujednání standardy IPSAS 28, *Finanční nástroje: vykazování*, IPSAS 29, *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*, and IPSAS 30, *Finanční nástroje: zveřejňování*.



- BC27. IPSASB při uvažování o odchylce od tohoto aspektu v IFRIC 12 poznamenala, že hlavní znaky IFRIC 12, které byly předmětem “zrcadlového” přístupu při tvorbě tohoto standardu, se omezily na rozsah působnosti tohoto ujednání a na požadavky pro uznání a zveřejnění.
- BC28. IFRIC 12 vyžaduje, aby se o finančních aktivech účtovalo v souladu s IFRS upravujícími finanční nástroje. Tento standard poskytuje návod pro určení úrokové míry, která by měla být použita k určení finančních nákladů podle modelu finančního závazku. IPSASB vzala v úvahu, že by zadavatel obvykle nemusel mít dostatečné informace k tomu, aby určil tržní úrok. Proto tedy návod požaduje, aby byly použity náklady kapitálu provozovatele, jestliže je možné je určit. Návod také povoluje použití i jiných úroků přiměřeně ke specifickým podmínkám ujednání o poskytování koncesovaných služeb.

*Model poskytnutí práva provozovateli*

- BC29. V reakci na problémy, které nadnesli respondenti ED 43, IPSASB znovu uvážila povahu protihodnoty, kterou poskytl zadavatel za aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb, kde provozovatel získává zpět cenu aktiva prostřednictvím výnosu od jiných uživatelů z aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb anebo z jiného aktiva generujícího výnos. IPSASB poznamenala, že za této situace nebyla peněžní protihodnota za aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb plněna zadavatelem, ale uživateli aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb nebo jiného aktiva generujícího výnos. Ekonomická podstata tohoto ujednání zvyšuje čistá aktiva zadavatele, a proto narůstá výnos a měl by být uznán. Protože je ujednání o poskytování koncesovaných služeb směnnou transakcí, odvolává se Rada na IPSAS 9 ve své úvaze k povaze výnosu a o okamžiku uznání výnosu.
- BC30. Pokud provozovatel nese riziko poptávky, zadavatel mu poskytne náhradu tím, že mu udělí právo (např. koncesi) k vybírání poplatků od uživatelů veřejné služby týkající se aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb nebo jiného aktiva generujícího výnos. Zadavatel poskytuje provozovateli přístup k aktivu, aby mohl poskytnout provozovateli náhradu za zhotovení, vývoj, pořízení nebo technické zhodnocení aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb. IFRIC 12 označuje tento druh ujednání jako “model nehmotného aktiva”. Tento standard označuje tento druh ujednání jako “model poskytnutí práva provozovateli.”
- BC31. IPSASB proto zvažovala, zda by se mělo účtovat ve prospěch závazku, přímého zvýšení čistých aktiv/jmění anebo jako o výnosu.
- BC32. Bylo odsouhlaseno, že za těchto okolností nemá zadavatel závazek, protože ujednání o poskytování koncesovaných služeb je směnným aktivem, kdy aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb zadavatel získal výměnou za transfer práv provozovateli, aby nabyl výnosy od jiných

uživatelů aktiva po celou dobu platnosti ujednání o poskytování koncesovaných služeb.

BC33. Někteří respondenti ED 43 naznačili, že účtování by mělo být provedeno ve prospěch čistých aktiv/jmění, a to v souladu s IPSAS 1, který definuje čistá aktiva/jmění jako zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků. IPSAS 1 počítá se 4 součástmi čistých aktiv/jmění. Tyto součásti zahrnují:

- (a) vložený kapitál představující kumulativní součet vkladů vlastníků k datu vykazání sníženém o rozdělení vlastníků;
- (b) kumulované přebytky nebo schodky;
- (c) fondy, včetně popisu povahy a účelu každého fondu v rámci čistých aktiv/jmění a
- (d) neovládací podíly.

BC34. IPSASB došla k závěru, že souvztažná položka zachycená na straně Dal nepředstavuje přímý nárůst čistých aktiv/jmění zadavatele, protože není žádnou ze součástí čistých aktiv/jmění, které byly identifikované v odstavci BC33 z níže uvedených důvodů:

- (a) Vklady vlastníků jsou definovány jako “budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál” vložený do účetní jednotky jinými stranami stojícími mimo účetní jednotku, jiné než vklady, které by vedly ke vzniku závazků účetní jednotky. Tyto vklady představují finanční podíly v čistých aktivech/jmění účetní jednotky, jež: (a) vyjadřují nárok jak na (i) rozdělení budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu během doby trvání účetní jednotky, jako například na příděly které jsou v pravomoci vlastníků nebo jejich zástupců a na (ii) přiděly jakéhokoli přebytku aktiv nad závazky v případě, že účetní jednotka ukončila svoji činnost; anebo (b) mohou být prodány, směněny, transferovány nebo splaceny.” Souvztažná položka zachycená na straně Dal, týkající se uznání aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb, nespĺňuje tuto definici, protože provozovatel neprovedl vklad do účetní jednotky zadavatele, který by znamenal finanční podíl provozovatele v účetní jednotce zadavatele tak, jak je uvedeno v IPSAS 1.
- (b) Kumulovaný přebytek a schodek je kumulací přebytků a schodků účetní jednotky. Souvztažná položka zachycená na straně Dal, v souvislosti s aktivem souvisejícím s poskytováním koncesovaných služeb, představuje individuální transakci a ne kumulaci.
- (c) Fondy zpravidla pocházejí z položek, které byly uznány přímo do čistých aktiv/jmění na základě specifických požadavků standardů IPSAS, a které mohou zahrnovat například přínosy a újmy při přecenění aktiv (např. pozemky, budovy a zařízení, investice).

Kreditní položka související s uznáním a přetříděním aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb nepředstavuje přínosy ani újmy, které se přímo zaúčtují do čistých aktiv/jmění, protože tato položka zahrnuje směnnou transakci a nikoli přecenění existujícího aktiva zadavatele. Existující aktiva zadavatele používaná v rámci ujednání o poskytování koncesovaných služeb a splňující kritéria ovládaní uvedená v tomto standardu se přetřídí, proto se neprovádí jejich přecenění.

- (d) Neovládací podíl je definován jako “ta část přebytku či schodku a čistých aktiv/jmění ovládané účetní jednotky přiřaditelná k podílům na čistých aktivech/jmění, která nejsou přímo ani nepřímo vlastněna ovládajícími jednotkami prostřednictvím ovládaných jednotek.” Neovládací podíl může například vzniknout, když na celostátní úrovni bude ekonomická jednotka zahrnovat podnik veřejné správy, který byl částečně privatizován. Proto tedy mohou existovat soukromí držitelé podílů, kteří mají finanční podíl na čistých aktivech/jmění účetní jednotky. Účtování ve prospěch některé položky v souvislosti s uznáním aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb proto nespĺňuje definici neovládacích podílů, protože provozovatel nemá takový finanční podíl na účetní jednotce zadavatele.

BC35. IPSASB odsouhlasila, že kreditní položka představuje výnos. Protože ujednání o poskytování koncesovaných služeb je směnnou transakcí, IPSASB odkazuje na IPSAS 9 při posuzování povahy výnosu a okamžiku uznání výnosu. V souladu s IPSAS 9 platí, že pokud se prodá zboží nebo poskytnou služby výměnou za odlišné zboží či služby, směna se pokládá za transakci, která generuje výnos, protože vede ke zvýšení čistých aktiv zadavatele. Za této situace zadavatel obdrží aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb výměnou za právo (koncesi) udělenou provozovateli vybírat jménem zadavatele poplatky od jiných uživatelů veřejných služeb. Aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb uznané zadavatelem a právo (nehmotné aktivum) poskytnuté provozovatelem nejsou podobná. Nicméně až do okamžiku splnění kritéria pro uznání výnosu je souvztažná položka uznávána jako závazek.

BC36. IPSASB poznamenala, že v této situaci nedošlo k peněžnímu přítoku hotovosti, který by se rovnal výnosu. Tento výsledek je v souladu s IPSAS 9, ve kterém účetní jednotka poskytuje zboží nebo služby výměnou za jiné nepodobné aktivum, které se poté použije ke generování výnosů.

BC37. Výnos se oceňuje v reálné hodnotě obdrženého zboží a služeb upravené o částku jakýchkoliv převedených peněžních prostředků či jejich ekvivalentu. Nemůže-li být spolehlivě stanovena reálná hodnota obdrženého zboží či služeb, výnos se ocení reálnou hodnotou postoupeného zboží a služeb, upravenou o částku jakýchkoliv převedených peněžních prostředků či jejich ekvivalentu.

BC38. IPSAS 9 identifikuje tři druhy transakcí, které způsobují vznik výnosu: poskytnutí služeb, prodej zboží (nebo jakýchkoli aktiv) a výnos vyplývající z používání jiných aktiv účetní jednotky, který nese úrok, autorské poplatky a dividendy. IPSASB při hodnocení povahy výnosu hodnotila tyto druhy transakcí odděleně.

BC39. IPSASB vzala v úvahu přístupy pro uznávání o výnosech uvedené v IPSAS 9 ve vztahu k modelu “udělení práva provozovateli” a došla k závěru, že žádný z těchto scénářů plně nevyhověl okolnostem modelu. IPSASB však poznamenala, že výnosy jsou podle každého z těchto přístupů uznávány během doby platnosti ujednání a nikoliv ihned. IPSASB stanovila, že takovýto vzorový způsob uznávání je analogicky vhodný také pro uznání výnosu vzniklého na základě závazku týkajícího se tohoto modelu. Výsledkem je, že až do okamžiku splnění kritéria pro uznání výnosu je souvztažná kreditní položka uznávána jako závazek.

BC40. IPSASB se zabývala tím, zda by měl zadavatel uznat provozní náklady v situacích popsanych v odstavci BC30 týkajících se modelu poskytnutí práva provozovateli. IPSASB poznamenala, že uznaný závazek zadavatele se vztahuje pouze na aktiva související s poskytováním koncesovaných služeb obdržených zadavatelem. Pokud by náklady na služby byly uznány, pak by zadavatel rovněž musel každoročně uznat výnosy přiřaditelné ročním nákladům. IPSASB se nedomnívala, že toto účtování by poskytlo užitečnou informaci, protože výnosy a náklady by byly ročně uznávány ve stejné částce. IPSASB dále poznamenala, že by stejně v žádném případě nebyly k dispozici spolehlivé informace o nákladech provozovatele. IPSASB proto došla k závěru, že by zadavatel neměl uznávat o provozních nákladech souvisejících s ujednáním o poskytování koncesovaných služeb za okolností popsanych v odstavci BC30.

### **Účetní otázky řešené v jiných standardech IPSAS**

BC41. Vzhledem ke složitosti mnohých ujednání o poskytování koncesovaných služeb, mohou existovat další účetní otázky týkající se určitých podmínek uvedených ve smlouvě nebo v podobném závazném ujednání (např. výnosy, náklady, záruky a podmíněné položky). IPSASB souhlasila, že není nezbytné opakovat v tomto standardu již existující návod. Pokud existující standard IPSAS upravuje účtování a vykazování části ujednání o poskytování koncesovaných služeb, na kterýžto standard IPSAS tento standard odkazuje, neuvádí se v tomto standardu žádný doplňující návod. IPSASB však upozornila na některé případy (např. uznávání výnosu), kdy by aplikace takového standardu IPSAS byla složitá vzhledem k jedinečným znakům ujednání o poskytování koncesovaných služeb. K zajištění konzistentní implementace tohoto standardu, IPSASB poskytla konkrétní návod na to, jak by měly být použity zásady uvedené v ostatních standardech IPSAS.

**Přechodné ustanovení**

- BC42. Tento standard požaduje, aby účetní jednotka, která předtím již uznala aktiva související s poskytováním koncesovaných služeb a s tím související závazky, výnosy a náklady, použila tento standard retrospektivně v souladu s IPSAS 3. Tento standard zároveň požaduje, aby účetní jednotka, která předtím již uznala aktiva související s poskytováním koncesovaných služeb a s tím související závazky, výnosy a náklady a používá aktuální účetnictví, použila tento standard buď retrospektivně, nebo prospektivně za použití domnělých pořizovacích nákladů od samého počátku co možná nejstaršího období, za které je srovnávací informace vykázána v účetní závěrce.
- BC43. Obecným požadavkem v IPSAS 3 je, že by se o změnách mělo účtovat retrospektivně, s výjimkou toho, kdyby bylo retrospektivní použití neproveditelné. IPSASB poznamenala, že existují dva pohledy na retrospektivní ustanovení: přetřídění a přecenění. IPSASB došla k závěru, že bude obvykle realizovatelné určit retrospektivně vhodné třídění všech částek již dříve zahrnutých do výkazu finanční situace zadavatele, ale že retrospektivní ocenění aktiv souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb nemusí být vždy proveditelné, obzvláště v případě, jestliže účetní jednotka již dříve neuznala aktiva související s poskytováním koncesovaných služeb a s tím související závazky, výnosy a náklady.
- BC44. IPSASB poznamenala, že není-li retrospektivní vykázáni proveditelné, IPSAS 3 požaduje prospektivní použití, a to od nestaršího proveditelného dne, který mohl být počátkem běžného účetního období.
- BC45. Přechodná ustanovení tohoto standardu pro účetní jednotky, které již dříve uznaly aktiva související s poskytováním koncesovaných služeb, byla ED 43 změněna, protože někteří respondenti ED 43 pochybovali o tom, že obecný požadavek uvedený v IPSAS 3 není vhodný pro účetní jednotku, která dříve neuznala ujednání o poskytování koncesovaných služeb. ED 43 požadovalo v těchto případech prospektivní použití, ale povolovalo retrospektivní aplikaci.
- BC46. Během práce na ED 43 měla IPSASB obavy týkající se proveditelnosti stanovení ocenění aktiv souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb a vzala v úvahu, že by to vedlo k nekonzistentní úpravě v minulosti uzavřených ujednání. Jednalo se o podobný problém jako ten, který vznikl při finalizaci IPSAS 31 *Nehmotná aktiva*. Z tohoto důvodu IPSASB vyhodnotila jako vhodné navrhnout přechodná ustanovení v ED 43, která byla konzistentní s ustanoveními v IPSAS 31.
- BC47. IPSASB nicméně poznamenala, že se okolnosti kolem nehmotných aktiv liší od těch uvedených v ujednání o poskytování koncesovaných služeb. Ujednání o poskytování koncesovaných služeb obvykle zahrnují dlouhodobá ujednání, u kterých požadované informace o tvorbě reálné hodnoty a informace o nákladech jsou k dispozici snadněji, než je tomu u nehmotných

aktiv pořízených či vyvinutých v minulosti, dokonce i v případech, kdy účetní jednotka předtím neuznala aktiva související s poskytováním koncesovaných služeb.

- BC48. IPSASB nicméně uznala, že protože mnoho těchto úmluv bylo uzavřeno k některému okamžiku v minulosti, může být obtížné použít plně retrospektivní aplikaci. Nakonec IPSASB usoudila, že “domnělé pořizovací náklady” by mohly být použity k uznání a ocenění aktiv souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb.

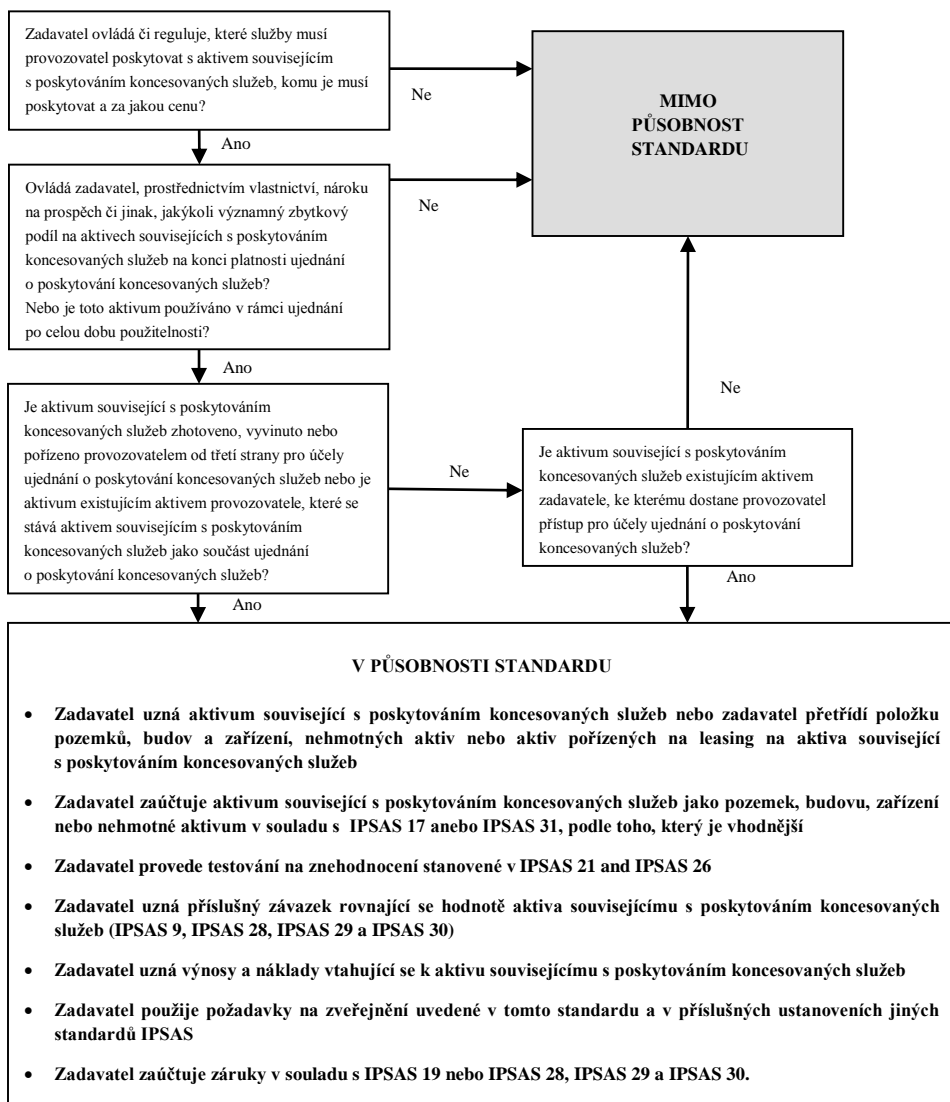
## Implementační příručka

*Tato příručka doprovází IPSAS 32, ale není jeho součástí.*

IG1. Cílem této implementační příručky je objasnit určité aspekty požadavků uvedených v IPSAS 32.

### Účetní rámec pro ujednání o poskytování koncesovaných služeb

IG2. Diagram uvedený níže shrnuje účtování o ujednáních o poskytování koncesovaných služeb uvedených v IPSAS 32.



**Odkazy na standardy IPSAS, které se týkají typických druhů ujednání zahrnující aktivum kombinované s poskytnutím služby**

- IG3. Tabulka uvádí typické druhy ujednání pro účast soukromého sektoru při poskytování služeb ve veřejném sektoru a poskytuje odkazy na standardy IPSAS, které se týkají těchto ujednání. Seznam druhů ujednání není vyčerpávající. Cílem tabulky je zdůraznit spojitost ujednání. Účelem IPSASB není vzbudit dojem, že existuje jasná hranice mezi požadavky na různé druhy ujednání.
- IG4. Vystínovaný text ukazuje ujednání v rámci působnosti IPSAS 32.

Kategorie	Nájemce	Poskytovatel služby			Vlastník	
Typický druh ujednání	Smlouva o pronájmu (např. provozovatel najímá aktivum od zadavatele)	Smlouva na službu nebo údržbu (specifické úkoly např. inkaso dluhu a správa zařízení)	Renovatovat a modernizovat -provozovat- převést	Zhotovit- provozovat- převést	Zhotovit- vlastnit- provozovat	100% zavit se/ privatizovat/ společnost
Vlastnictví aktiva	Zadavatel			Provozovatel		
Kapitálová investice	Zadavatel		Provozovatel			
Riziko poptávky	Sdílené	Zadavatel	Zadavatel nebo provozovatel		Provozovatel	
Typická doba trvání	8–20 let	1–5 let	25–30 let		Neomezená (nebo může být omezena závazným ujednáním nebo licencí)	
Zbytkový podíl	Zadavatel			Provozovatel		
Příslušné standardy IPSAS	IPSAS 13	IPSAS 1	Tento standard IPSAS/ IPSAS 17/ IPSAS 31		IPSAS 17/IPSAS 31 (oduznění) IPSAS 9 (uznání výnosu)	



## Ilustrativní příklady

*Tyto příklady doprovázejí IPSAS 32, ale nejsou jeho součástí,*

IE1. Tyto příklady se zabývají pouze třemi z mnoha možných druhů ujednání o poskytování koncesovaných služeb. Jejich účelem je objasnit na příkladech účetní řešení v několika případech, které se obvykle vyskytují v praxi. Pro lepší znázornění se vycházelo z předpokladu, že doba ujednání o poskytování koncesovaných služeb trvá pouze 10 let a že roční příjmy provozovatele jsou během této doby neměnné. V praxi mohou být doby trvání mnohem delší a roční výnosy mohou časem růst.

### Podmínky ujednání (společné všem třem příkladům)

IE2. V těchto příkladech jsou peněžní částky vyjádřeny v “měnových jednotkách” (MJ).

IE3. Tyto podmínky jsou společné třem následujícím příkladům:

IE4. Podmínky ujednání požadují, aby provozovatel zhotovil kompletní vozovku během dvou let – a udržoval a provozoval ji za určitého standardu po dobu 8 let (tj. roky 3-10). Ujednání je v rámci působnosti tohoto standardu a vozovka splňuje podmínky pro uznání aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb uvedených v odstavci 9 (nebo v odstavci 10 pro aktiva na celou dobu použitelnosti).

IE5. Podmínky ujednání také vyžadují, aby provozovatel obnovil kryt vozovky, zhorší-li se kryt pod určitou úroveň. Provozovatel odhadne, že bude muset kryt obnovit na konci osmého roku za reálnou hodnotu MJ 110. Náhrada provozovateli za tuto službu je zahrnuta v předem stanovené řadě plateb anebo ve výnosech, které má provozovatel právo získat z aktiv souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb anebo z jiných aktiv přinášejících výnos, které zadavatel poskytl provozovateli.

IE6. Předpokládá se, že původní kryt vozovky je samostatnou komponentou aktiv souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb a splňuje kritéria pro uznání uvedená v IPSAS 17 v okamžiku, kdy je aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb prvotně uznáno. Dále se předpokládá, že existuje dostatečná jistota o načasování a částce za obnovení krytu proto, aby obnovení krytu mohlo být uznáno jako samostatná komponenta, až bude provedeno.<sup>2</sup> Předpokládá se, že očekávané náklady na obnovení krytu mohou být použity pro učinění odhadu prvotních

---

<sup>2</sup> Pokud by to nebyl tento případ (např. pokud by mohl provozovatel v budoucnu opět obnovit kryt vozovky, nebo by bylo nutné provést dodatečnou údržbu vozovky během doby ujednání o poskytování koncesovaných služeb), nemuselo by být vhodné účtovat o komponentě.

nákladů na vrstvy krytu jako samostatné komponenty aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb. Kryt vozovky je proto uznán jako samostatná komponenta původní reálné hodnoty aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb, oceněna odhadovanou reálnou hodnotou obnovy krytu vozovky a odpisována během 3–8 let. Tato doba odpisování je kratší než doba pro podklad vozovky a bere v úvahu, že obnova krytu vozovky by obvykle mělo proběhnout raději během 6 let než 25 let. Během fáze zhotovení se předpokládá, že za 1 rok se zhotoví pouze podklad vozovky a že vozovku bude možné využívat až na konci druhého roku.

- IE7. Uznání nahrazení složky krytu vozovky jako samostatné komponenty aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb v roce 8 povede zároveň k nárůstu závazku uznaného zadavatelem. Pokud závazek souvisí s modelem poskytnutí práva provozovateli, bude v tomto ohledu uznán dodatečný výnos, který se rozloží rovnoměrně na celou dobu platnosti tohoto ujednání. Nicméně pokud výdaje představovaly zlepšení využitelného potenciálu, jako např. nový dopravní pruh, spíše než obnovu původní kapacity služby, pak by bylo vhodnější místo toho uznat výnos týkající se tohoto zlepšení pouze jednou v okamžiku vzniku.
- IE8. Na začátku třetího roku je celková reálná hodnota vozovky MJ 1,050, včetně MJ 940 týkající se zhotovení podkladových vrstev vozovky a MJ 110 týkající se vrstev krytu vozovky. Reálná hodnota vrstev krytu vozovky se použije pro odhad reálné hodnoty obnovy krytu (se kterou se bude nakládat jako s nahrazením komponenty v souladu s IPSAS 17). Odhadovaná doba použitelnosti vrstev krytu (např. šest let) se také používá k odhadu odpisů nahrazené komponenty v devátém a desátém roce. Celková počáteční reálná hodnota vozovky je nižší než současná hodnota řady předem stanovených plateb patřících k tomuto aktivu.
- IE9. Podkladová vrstva vozovky má ekonomickou životnost 25 let. Zadavatel si stanovil roční odpisy na rovnoměrném základě, které proto činí MJ 38 (940/25) pro podkladové vrstvy. Vrstvy krytu se odpisují 6 let (3. až 8. rok pro původní komponentu a na začátku devátého roku pro nahrazující komponenty). Roční odpisy vztahující se k vrstvám krytu jsou MJ 18 (MJ 110/6). Během platnosti ujednání o poskytování koncesovaných služeb nedojde ke znehodnocení hodnoty vozovky.
- IE10. Náklady kapitálu provozovatele není proveditelné vyčíslit. Úroková míra vyplývající z ujednání o poskytování koncesovaných služeb vztahující se k aktivu je 6,18 %.
- IE11. Předpokládá se, že k veškerému toku peněžních prostředků dochází na konci roku.

- IE12. Předpokládá se, že časová hodnota peněz není významná. Odstavec AG59 poskytuje návod k metodám, které mohou být vhodné, pokud je časová hodnota peněz významná.
- IE13. Ke konci desátého roku ujednání skončí. Na konci ujednání převede provozovatel provoz vozovky na zadavatele.
- IE14. Celková náhrada poskytnutá provozovateli v každém ze tří příkladů zahrnuje každou z komponent ujednání o poskytování koncesovaných služeb a odráží reálné hodnoty každé služby uvedené v tabulce č. 1.
- IE15. Podle zadavatelových účetních pravidel pro pozemky, budovy a zařízení se tato aktiva uznají za použití modelu pořizovacích nákladů popsaného v IPSAS 17.

**Tabulka 1: Reálná hodnota komponent ujednání (měnová jednotka)**

Komponenty	Reálná hodnota
Vozovka – podkladové vrstvy	940
Vozovka – původní vrstvy krytu	110
Celkem RH vozovky	1 050
Roční komponenta služby	12
Efektivní úroková míra	6,18 %

**Příklad 1: Zadavatel poskytuje provozovateli předem stanovenou řadu plateb**

*Dodatečné podmínky*

- IE16. Podmínky ujednání požadují, aby zadavatel zaplatil operátorovi každý rok MJ 200, a to během 3–10 let za údržbu vozovky pro veřejnost. Celková protihodnota (platba MJ 200 v každém roce v letech 3–10) odráží reálnou hodnotu za každou službu uvedenou v tabulce č. 1. Tyto platby mají za cíl pokrýt náklady na zhotovení vozovky, roční provozní náklady ve výši MJ 12 a refundaci provozovateli za náklady při obnovení krytu vozovky v osmém roce MJ 110.

*Dopad na účetní závěrku*

- IE17. Zadavatel prvotně uzná aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb jako pozemek, budovy a zařízení v reálné hodnotě (celkem MJ 1,050, včetně MJ 940 vztahujících se ke zhotovení podkladových vrstev a MJ110 týkajících se zhotovení původních vrstev krytu). Aktivum se uzná během zhotovování (MJ 525 v prvním roce a MJ 525 v druhém roce). Odpisuje se ročně (MJ 56, včetně MJ 38 za podkladové vrstvy a MJ 18 za vrstvy krytu) počínajíc třetím rokem.

- IE18. Zadavatel prvotně uzná finanční závazek v reálné hodnotě rovnající se reálné hodnotě zhotovovaného aktiva v prvním roce (MJ 525). Závazek vzroste na konci druhého roku, aby odrážel jak reálnou hodnotu dodatečného zhotovení (MJ 525), tak finanční náklady nesplacených finančních závazků. Protože částka předem stanovené platby vztahující se k části služeb v rámci ujednání o poskytování koncesovaných služeb je známa, zadavatel je schopen určit částku platby, která sníží závazek. Finanční náklad při úrokové míře 6,18 % je uznáván ročně. Závazek je následně oceněn v naběhlých nákladech, tj. v původně uznané částce plus finanční náklady z této částky vypočítané při použití metody efektivní úrokové míry snížené o splátky.
- IE19. Náhrada za obnovení krytu vozovky je již zahrnuta do předem stanovené řady plateb. Neexistuje žádný dopad na přímé peněžní toky související s obnovením krytu vozovky; avšak zadavatel zaúčtuje obnovení krytu vozovky jako aktivum, až když je práce provedena a počínaje devátým rokem účtuje o odpisech MJ 110/6 = MJ 18.
- IE20. Náhrada za údržbu a provoz vozovky (MJ 12) je zahrnuta do předem stanovené řady plateb. Neexistuje žádný dopad na přímé peněžní toky související s náklady na služby; avšak zadavatel ročně účtuje o nákladech období.
- IE21. O nákladech na služby se účtuje v souladu s IPSAS 1.

*Přehled peněžních toků, výkaz finanční výkonnosti a výkaz finanční situace*

- IE22. Peněžní toky zadavatele, výkaz finanční výkonnosti a výkaz finanční situace během doby platnosti ujednání budou takové, jak je zobrazeno v tabulkách 1.1 až 1.3. Tabulka 1.4 dále ukazuje změny finančního závazku.

**Tabulka 1.1 Peněžní toky (měnové jednotky)**

Rok	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Celkem
Předem stanovená řada plateb	–	–	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1 600)
Čistý přítoky/ (odtoky)	–	–	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1 600)

**Tabulka 1.2 Výkaz finanční výkonnosti (měnové jednotky)**

Rok	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Celkem
Náklady na služby	–	–	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(96)
Finanční náklady	–	(32)	(67)	(59)	(51)	(43)	(34)	(25)	(22)	(11)	(344)
Odpisování – podkladové vrstvy	–	–	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Odpisování – původní vrstva krytu	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)
Odpisování – obnovení vrstvy krytu	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)
Odpis celkem	–	–	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Roční přebytek/ (schodek)	–	(32)	(135)	(128)	(119)	(111)	(103)	(93)	(90)	(80)	(891)

**POZNÁMKY:**

- Odpisování v letech 3–8 odráží odpisování původně zhotoveného krytu vozovky, který je během této doby plně odepsán. Odpisování v letech 9–10 odráží odpisování nové komponenty aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb (krytu) uznaného v osmém roce.
- Ačkoli tyto ilustrativní příklady používají metodu rovnoměrného odpisování, nemusí být tato metoda použita ve všech případech. Odstavec 76 IPSAS 17 požaduje, aby “odpisová metoda i odrážela očekávaný způsob, jakým bude budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál aktiva spotřebován účetní jednotkou.” Rovněž pokud jde o nehmotná aktiva, odstavec 96 IPSAS 31 požaduje, aby “odpisovaná částka nehmotného aktiva s omezenou dobou použitelnosti byla přiřazována systematicky během doby jeho použitelnosti.”

**Tabulka 1.3 Výkaz finanční situace (měnové jednotky)**

Rok	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb – podkladové vrstvy	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb – původní vrstva krytu	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb – obnovená vrstva krytu	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Celkem aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb	525	1,050	994	937	881	825	768	822	766	709
Peněžní prostředky	–	–	(200)	(400)	(600)	(800)	(1 000)	(1 200)	(1 400)	(1 600)
Finanční závazek	(525)	(1 082)	(961)	(832)	(695)	(550)	(396)	(343)	(177)	–
Kumulovaný přebytek/schodek	–	32	167	295	414	525	628	721	811	891

**POZNÁMKY:**

1. V tomto případě obnova krytu vozovky nastane podle očekávání v osmém roce, až bude původně zhotovený kryt vozovky plně odepsán. Kdyby došlo k obnově krytu dříve, původně zhotovený kryt vozovky by nebyl plně odepsán a musel by se odúčtovat v souladu IPSAS 17 předtím, než bude uznána nová komponenta aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb týkající se obnovy krytu.
2. Nová komponenta aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb týkající se obnovy krytu vozovky se uzná v osmém roce. Roky 9–10 odrážejí odpisování této dodatečné komponenty (tabulka 1.2).
3. Finanční závazek se zvýší v osmém roce vzhledem k uznání nové komponenty aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb.

**Tabulka 1.4 Změny ve finančních závazcích (měnové jednotky)**

Rok	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Zůstatek přenesený z minulého období	–	525	1,082	961	832	695	550	396	343	177
Závazek uznaný společně s původním aktivem souvisejícím s poskytováním koncesovaných služeb	525	525	–	–	–	–	–	–	–	–
Finanční náklady přiřazené k závazku před provedením plateb	–	32	–	–	–	–	–	–	–	–
Část předem stanovené řady plateb, které snižují závazek	–	–	(121)	(129)	(137)	(145)	(154)	(163)	(166)	(177)
Závazek uznaný společně s obnovou vrstvy krytu vozovky	–	–	–	–	–	–	–	110	–	–
Zůstatek přenesený do dalšího období	525	1 082	961	832	695	550	396	343	177	–

**Příklad 2: Zadavatel poskytuje provozovateli právo vybírat od uživatelů mýtné za používání vozovky**

*Dodatečné podmínky ujednání*

IE23. Podmínky uvedené v ujednání umožňují, aby provozovatel vybíral poplatky od řidičů za použití vozovky. Provozovatel odhaduje, že počet vozidel zůstane neměnný během doby platnosti a že vybere každý rok po dobu 3-10 let mýtné ve výši MJ 200. Celková protihodnota (mýtné MJ 200 každý rok v letech 3-10) odráží reálnou hodnotu každé služby uvedené v tabulce č. 1 a má za cíl pokrýt náklady vynaložené na zhotovení vozovky, roční provozní náklady MJ 12 a refundaci provozovateli za náklady vynaložené na obnovu krytu vozovky MJ 110 v osmém roce.

*Dopad na účetní závěrku*

IE24. Zadavatel prvotně zaúčtuje aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb jako pozemek, budovy a zařízení v reálné hodnotě (celkem MJ 1,050, včetně MJ 940 vztahujících se ke zhotovení podkladových vrstev a MJ 110 týkajících se zhotovení původních vrstev krytu vozovky). O aktivu se účtuje během zhotovování (MJ 525 v prvním roce a MJ 525 v druhém roce). Odpisuje se ročně (MJ 56, včetně MJ 38 za podkladové vrstvy a MJ 18 za vrstvy krytu) počínajíc třetím rokem.

IE25. Jako protihodnotu za aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb zadavatel zaúčtuje závazek podle modelu poskytnutí práva provozovateli, za poskytnutí práva provozovateli vybírat mýtné MJ 200 během let 3–10. Závazek se uzná zároveň s uznáním aktiva.

IE26. Závazek se sníží v letech 3–10 a zadavatel zaúčtuje na tomto základě výnos, protože se očekává, že přístup k aktivu souvisejícímu s poskytováním koncesovaných služeb bude poskytován rovnoměrně po dobu platnosti ujednání o poskytování koncesovaných služeb od okamžiku, kdy je aktivum schopné poskytovat ekonomický prospěch.

IE27. Náhrada za obnovení krytu vozovky je zahrnuta do mýtného, které provozovatel očekává, že vydělá během doby platnosti ujednání o poskytování koncesovaných služeb. Neexistuje žádný dopad na přímé peněžní toky vztahující se k obnovení krytu vozovky; avšak zadavatel zaúčtuje obnovení krytu vozovky jako aktivum, až když bude práce provedena a počínaje devátým rokem zaúčtuje odpisy MJ 110/6 = MJ 18.

IE28. Náhrada za údržbu a provoz vozovky (MJ 12) je zahrnuta do mýtného, které provozovatel očekává, že vydělá během doby platnosti ujednání o poskytování koncesovaných služeb. Neexistuje žádný dopad na přímé peněžní toky související s náklady na služby; Tato náhrada neovlivní ani peněžní toky, protože u zadavatele nedojde k peněžnímu odtoku. Náhrada nebude uznána jako provozní náklad, protože reálná hodnota aktiva



a závazku prvotně uznaných neobsahuje žádné náklady na služby, které mohou provozovateli vzniknout.

*Přehled toků peněžních prostředků, výkaz finanční výkonnosti a výkaz finanční situace*

IE29. Peněžní toky zadavatele, výkaz finanční výkonnosti a výkaz finanční situace během doby platnosti ujednání budou takové, jak je zobrazeno v tabulkách 2.1 až 2.3. Tabulka 2.4 dále zobrazuje změny závazku.

**Peněžní toky**

IE30. Protože provozovatelem nebyly provedeny žádné platby, neexistují v tomto příkladu ani dopady peněžních toků.

**Tabulka 2.2 Výkaz finanční výkonnosti (měnové jednotky)**

Rok	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Celkem
Výnos (snížení závazku)	–	–	145	145	145	145	145	145	145	145	1160
Odpisování – podkladové vrstvy	–	–	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Odpisování – původní vrstva krytu vozovky	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)
Odpisování – obnova vrstvy krytu vozovky	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)
Celkový odpis	–	–	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Roční přebytek/schodek	–	–	89	88	89	89	88	89	89	88	709

**POZNÁMKY:**

- Odpisování v letech 3–8 odráží odpisování původně zhotoveného krytu vozovky, který je během této doby plně odepsán.
- Odpisování v letech 9–10 odráží odpisování nové komponenty aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb (krytu) uznaného v osmém roce.
- Výnos (snížení závazku) zahrnuje výnos z dodatečného závazku (tabulka 2.3).
- Všechny výnosy jsou uznány rovnoměrně během celé doby platnosti ujednání.

**Tabulka 2.3 Výkaz finanční situace (měnové jednotky)**

Rok	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb – podkladové vrstvy	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb – původní vrstva krytu	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb – obnovená vrstva krytu	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Celkem aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb	525	1,050	994	937	881	825	768	822	766	709
Hotovost	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Závazek	(525)	(1 050)	(905)	(760)	(615)	(470)	(325)	(290)	(145)	–
Kumulativní přebytek/schodek	–	–	(89)	(177)	(266)	(355)	(443)	(532)	(621)	(709)

**POZNÁMKY:**

1. V tomto případě nastane obnova krytu vozovky podle očekávání v osmém roce, až bude původně zhotovený kryt vozovky plně odepsán. Kdyby došlo k obnově krytu dříve, původně zhotovený kryt vozovky by nebyl plně odepsán a musel by se odúčtovat v souladu IPSAS 17 předtím, než se uzná nová komponenta aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb týkající se obnovy krytu.
2. Nová komponenta aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb a týkající se obnovy krytu vozovky se zaúčtuje v osmém roce. Leta 9–10 odrážejí odpisování této dodatečné komponenty (tabulka 1.2).
3. Finanční závazek se zvýší v osmém roce vzhledem k uznání nové komponenty aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb.

**Tabulka 2.4 Změny v závazcích (měnové jednotky)**

Rok	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Zůstatek přenesený z minulého období	–	525	1,050	905	760	615	470	325	290	145
Závazek uznaný společně s původním aktivem souvisejícím s poskytováním koncesovaných služeb	525	525	–	–	–	–	–	–	–	–
Výnos (snížení závazku)	–	–	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)
Závazek uznaný společně s obnovou vrstvy krytu vozovky	–	–	–	–	–	–	–	110	–	–
Zůstatek přenesený do dalšího období	525	1 050	905	760	615	470	325	290	145	–

**Příklad 3: Zadavatel poskytuje provozovateli předem stanovenou řadu plateb a zároveň mu poskytuje právo vybírat od uživatelů mýtné za požívání vozovky**

*Dodatečné podmínky ujednání*

IE31. Podmínky uvedené v ujednání umožňují, aby provozovatel vybíral poplatky od řidičů za použití vozovky. Provozovatel odhaduje, že počet vozidel zůstane neměnný během doby platnosti a že vybere každý rok po dobu 3-10 let mýtné ve výši MJ 100. Ujednání také vyžaduje, aby zadavatel provedl provozovateli předem stanovenou řadu plateb MJ 100 ročně. Reálná hodnota práva vybírat mýtné a předem stanovené řady plateb mají poskytnout provozovateli náhradu stejným dílem (tj. 50 % od každé formy náhrady poskytnuté provozovateli).

*Dopad na účetní závěrku*

IE32. Zadavatel prvotně zaúčtuje aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb jako pozemek, budovy a zařízení v reálné hodnotě (celkem MJ 1,050, včetně MJ 940 vztahujících se ke zhotovení podkladových vrstev a MJ 110 týkajících se zhotovení původních vrstev krytu vozovky). O aktivu se účtuje během zhotovování (MJ 525 v prvním roce a MJ 525 v druhém roce). Odpisuje se ročně (MJ 56, včetně MJ 38 za podkladové vrstvy a MJ 18 za vrstvy krytu) počínajíc třetím rokem.

- IE33. Jako protihodnotu za použití aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb zadavatel zaúčtuje jak závazek podle modelu poskytnutí práva provozovateli udělením práva provozovateli vybírat mýtné MJ 100 v letech 3-10, tak finanční závazek zaplatit MJ 100 v letech 3-10. Závazek a finanční závazek se uznají po uznání aktiva na konci prvního roku (MJ 525). Závazek a finanční závazek se zvýší na konci druhého roku, aby vyjádřily jak reálnou hodnotu dodatečného zhotovení (MJ 525), tak finančních nákladů souvisejících s nesplaceným finančním závazkem.
- IE34. Povinnost zadavatele týkající se práva provozovatele vybírat mýtné a provádět předem stanovené platby se pokládají za dvě samostatné položky. Proto je v rámci tohoto ujednání nezbytné rozdělit protihodnotu poskytnutou zadavatelem provozovateli na dvě části – závazek a finanční závazek.
- IE35. Závazek MJ 525 (uznáván rovnoměrně ke konci roků 1 a 2) je snížen v letech 3–10 a zadavatel uzná ze stejného důvodu výnos, protože se očekává, že mýtné bude vybíráno rovnoměrně během platnosti ujednání o poskytování koncesovaných služeb od okamžiku, kdy bude aktivum schopné poskytovat využitelný prospěch.
- IE36. Zadavatel prvotně zaúčtuje finanční závazek v reálné hodnotě rovnající se polovině reálné hodnoty aktiva (MJ 525) uznané rovnoměrně ke konci prvního a druhého roku; závazek se zaúčtuje podle modelu poskytnutí práva provozovateli v částce rovnající se druhé půlce reálné hodnoty aktiva. Finanční závazek se také zvýší na konci druhého roku o finanční náklady související s nesplaceným finančním závazkem. Protože částka předem stanovené platby vztahující se k části služeb v rámci ujednání o poskytování koncesovaných služeb je známa, zadavatel je schopen určit částku platby, která sníží závazek. Finanční náklad při úrokové míře 6,18 % je uznán ročně. Závazek je následně oceněn v naběhlých nákladech, tj. prvotně uznané částce plus finanční náklady z této částky vypočítané při použití metody efektivní úrokové míry snížené o splátky.
- IE37. Provozovateli je poskytnuta náhrada za obnovení krytu vozovky (MJ 110) stejnou měrou prostřednictvím mýtného, které provozovatel očekává vydělat během doby platnosti ujednání o poskytování koncesovaných služeb a prostřednictvím řady předem stanovených plateb (tj. 50 % od každého). Neexistuje žádný dopad na přímé peněžní toky vztahující se obnovení krytu vozovky; zadavatel však zaúčtuje obnovení krytu vozovky jako aktivum, až bude práce provedena, a počínaje devátým rokem zaúčtuje odpisy MJ 110/6 = MJ 18.
- IE38. Provozovateli je poskytnuta náhrada za údržbu a provoz vozovky (MJ 12) stejnou měrou prostřednictvím mýtného, které provozovatel očekává vydělat během doby platnosti ujednání o poskytování koncesovaných služeb a prostřednictvím předem stanovené platby (tj. 50 % od každého).

Neexistuje žádný přímý dopad na peněžní toky vztahující se k těmto nákladům za vynaložené služby, protože zadavatel nerealizoval žádný peněžní odtok. Nicméně zadavatel ročně účtuje o nákladech za část poskytnuté náhrady týkající se řady předem stanovených plateb (MJ 6). Zbývajících MJ 6 z těchto nákladů vynaložených na služby nemá dopad na účetní závěrku a nebudou uznány jako provozní náklad, protože reálná hodnota prvotně uznaného aktiva a závazku nezahrnuje náklady vynaložené na služby, které mohou vzniknout provozovateli.

- IE39. Peněžní toky zadavatele, výkaz finanční výkonnosti a výkaz finanční situace během doby platnosti tohoto ujednání budou takové, jak ukazují tabulky 3.1 to 3.3. Tabulka 3.4 dále zobrazuje změny v závazcích a tabulka 3.5 ukazuje změny ve finančních závazcích.

*Přehled peněžních toků, výkaz finanční výkonnosti, výkaz finanční situace*

**Tabulka 3.1 Peněžní toky (měnové jednotky)**

Rok	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Celkem
Předem stanovená řada plateb	–	–	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)
Čistý přítok/ (odtok)	–	–	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)

**Tabulka 3.2 Výkaz finanční výkonnosti (měnové jednotky)**

Rok	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Celkem
Výnos (snížení závazku)	-	-	73	72	73	72	73	72	73	72	580
Náklady na služby	-	-	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(48)
Finanční náklady	-	(16)	(33)	(30)	(26)	(22)	(17)	(12)	(11)	(5)	(172)
Odpisování – podkladové vrstvy	-	-	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Odpisování – původní vrstva krytu	-	-	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	-	-	(110)
Odpisování – obnovení vrstvy krytu	-	-	-	-	-	-	-	-	(18)	(19)	(37)
Celkem odpisování	-	-	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Roční přebytek/schodek	-	(16)	(22)	(21)	(15)	(12)	(7)	(2)	-	4	(91)

**POZNÁMKY:**

- Odpisování v letech 3–8 odráží odpisování původně zhotoveného krytu vozovky, který je během této doby plně odepsán.
- Odpisování v letech 9–10 odráží odpisování nové komponenty aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb (krytu) uznaného v osmém roce.
- Výnos (snížení závazku) zahrnuje výnos z dodatečného závazku (tabulka 3.3).
- Všechny výnosy jsou uznány rovnoměrně během celé doby platnosti ujednání.

**Tabulka 3.3 Výkaz finanční situace (měnové jednotky)**

Rok	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb – podkladové vrstvy	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb – vrstva krytu	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb – obnovená vrstva krytu	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Celkem aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb	525	1,050	994	937	881	825	768	822	766	709
Peněžní prostředky	–	–	(100)	(200)	(300)	(400)	(500)	(600)	(700)	(800)
Závazek	(262)	(525)	(452)	(380)	(307)	(235)	(162)	(145)	(72)	–
Finanční závazek	(263)	(541)	(480)	(416)	(348)	(276)	(199)	(172)	(89)	–
Kumulovaný přebytek/schodek	–	16	38	59	74	86	93	95	95	91
<b>POZNÁMKY:</b>										
1. V tomto případě nastane obnova krytu vozovky podle očekávání v osmém roce, až bude původně zhotovený kryt vozovky plně odepsán. Kdyby došlo k obnově krytu dříve, původně zhotovený kryt vozovky by nebyl plně odepsán a musel by se odúčtovat v souladu IPSAS 17 předtím, než bude uznána nová komponenta aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb týkající se obnovy krytu.										
2. Nová komponenta aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb týkající se obnovy krytu vozovky se zaučtuje v osmém roce. Roky 9–10 odrážejí odpisování této dodatečné komponenty (tabulka 3.2).										
3. Závazek se zvýší v osmém roce vzhledem k uznání 50 % nové komponenty aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb.										
4. Finanční závazek se zvýší v osmém roce vzhledem k uznání 50 % nové komponenty aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb.										

**Tabulka 3.4 Změny v závazcích (měnové jednotky)**

<b>Rok</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>
Zůstatek přenesený z minulého období	–	262	525	452	380	307	235	162	145	72
Závazek uznaný společně s původním aktivem souvisejícím s poskytováním koncesovaných služeb	262	263	–	–	–	–	–	–	–	–
Výnos (snížení závazku)	–	–	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)
Závazek uznaný společně s obnovou vrstvy krytu vozovky	–	–	–	–	–	–	–	55	–	–
Zůstatek přenesený do dalšího období	262	525	452	380	307	235	162	145	72	–



**Tabulka 3.5 Změny ve finančních závazcích (měnové jednotky)**

Rok	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Zůstatek přenesený z minulého období	–	263	541	480	416	348	276	199	172	89
Závazek uznaný společně s původním aktivem souvisejícím s poskytováním koncesovaných služeb	263	262	–	–	–	–	–	–	–	–
Finanční náklady přidány k závazkům před provedením plateb	–	16	–	–	–	–	–	–	–	–
Část předem stanovené řady plateb, která snižuje závazek	–	–	(61)	(64)	(68)	(72)	(77)	(82)	(83)	(89)
Závazek uznaný společně s obnovou vrstvy krytu vozovky	–	–	–	–	–	–	–	55	–	–
Zůstatek přenesený do dalšího období	263	541	480	416	348	276	199	172	89	–

**IPSAS 33 — PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH  
ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR  
(IPSAS) NA AKRUÁLNÍ BÁZI**

**Historie standardu**

*Tato verze zahrnuje dodatky vyplývající ze standardů IPSAS vydaných do 31. ledna 2016.*

*IPSAS 33 První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi byl vydán v lednu 2015.*

**IPSAS 33 — PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH  
STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR (IPSAS)  
NA AKRUÁLNÍ BÁZI**

**OBSAH**

	Odstavec
Cíl .....	1
Rozsah .....	2–8
Definice .....	9–14
Datum přijetí standardů IPSAS.....	10
První účetní závěrka dle standardů IPSAS .....	11
Předchozí účetní báze .....	12
Přechodová účetní závěrka dle standardů IPSAS .....	13–14
Uznávání a oceňování .....	15–22
Otevírací výkaz finanční situace pro první přijetí standardů IPSAS ....	15
Účetní pravidla .....	16–22
Výjimky z retrospektivní aplikace standardů IPSAS.....	17–26
Věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS .....	27–32
Výjimky ovlivňující věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi během období přechodu .....	33–35
Třileté přechodné období úlev v případě uznávání a/nebo oceňování aktiv a/nebo závazků.....	36–62
Výjimky neovlivňující věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi během období přijetí .....	63–134
Použití domnělých pořizovacích nákladů k oceňování aktiv a/nebo závazků .....	64–70
Použití domnělých pořizovacích nákladů k oceňování aktiv pořízených v rámci nesměnné transakce .....	71
Použití domnělých pořizovacích nákladů pro investice do ovládaných účetních jednotek, společných podnikání a přidružených jednotek (IPSAS 34) .....	72–73
Datum, ke kterému mohou být stanoveny domnělé pořizovací náklady	74–76
IPSAS 1 Předkládání účetní závěrky .....	77–84
IPSAS 4 Dopady změn měnových kurzů cizích měn .....	85–87

IPSAS 5 Výpůjční náklady .....	88–90
IPSAS 10 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách .....	91–94
IPSAS 13 Leasingy .....	95–96
IPSAS 18 Vykazování podle segmentů .....	97
IPSAS 21 Znehodnocení nepeněžotvorných aktiv .....	98–100
IPSAS 25 Zaměstnanecké požitky .....	101–107
IPSAS 26 Znehodnocení peněžotvorných aktiv .....	108–110
IPSAS 28 Finanční nástroje: vykazování .....	111–112
IPSAS 29 Finanční nástroje: uznávání a oceňování .....	113–122
IPSAS 30 Finanční nástroje: zveřejňování .....	123–124
IPSAS 31 Nehmotná aktiva .....	125–126
IPSAS 32 Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: zadavatel..	127–128
IPSAS 34 Samostatná účetní závěrka, IPSAS 35 Konsolidovaná účetní závěrka a IPSAS 36 Investice do přidružených jednotek a společných podnikání .....	129–130
IPSAS 35 Konsolidovaná účetní závěrka .....	131
IPSAS 37 Společná ujednání .....	132–134
Zveřejňování .....	135–152
Vysvětlení k přechodu na standardy IPSAS.....	141
Odsouhlasení .....	142–147
Zveřejnění v případech použití domnělých pořizovacích nákladů pro zásoby, investice do nemovitosti, pozemky, budovy a zařízení, nehmotná aktiva, finanční nástroje nebo aktiva související s poskytováním koncesovaných služeb .....	148
Zveřejnění v případech použití domnělých pořizovacích nákladů pro investice do ovládaných účetních jednotek, společných podnikání a přidružených jednotek.....	149–150
Výjimky z požadavků na zveřejnění ve standardech IPSAS během období přechodu.....	151–152
Přechodná ustanovení .....	153
Datum účinnosti .....	154
Dodatek A: Změny jiných standardů IPSAS	
Zdůvodnění závěrů	
Implementační příručka	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* je obsažen v odstavcích 1-154. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 33 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, Zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel standard IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

## Cíl

1. Cílem tohoto standardu je poskytnout návod prvopředkladateli, který sestavuje a předkládá účetní závěrku a sleduje přitom přijetí standardů IPSAS na akruální bázi, a to za účelem předložení vysoce kvalitní informace:
  - (a) která představuje transparentní zobrazení přechodu prvopředkladatele na standardy IPSAS na akruální bázi;
  - (b) která nabízí vhodný výchozí bod pro účtování v souladu se standardy IPSAS na akruální bázi bez ohledu na účetní bázi, kterou prvopředkladatel používal před datem přijetí standardů IPSAS; a
  - (c) kde se očekává, že přínosy převýší náklady.

## Rozsah působnosti

2. **Účetní jednotka použije tento standard IPSAS pro sestavení a předložení roční účetní závěrky při přijetí standardů IPSAS na akruální bázi a během přechodu na tyto standardy.**
3. Tento standard IPSAS se použije, když účetní jednotka poprvé přijímá standardy IPSAS na akruální bázi a během období přechodu povoleného tímto standardem IPSAS. Nepoužije se, když například prvopředkladatel:
  - (a) ukončí předkládání účetních výkazů v souladu s předepsanými požadavky, poté, co je předtím předložil jakožto další sadu účetních výkazů, která obsahovala přímé a bezvýhradné prohlášení o souladu se standardy IPSAS na akruální bázi;
  - (b) předložil účetní závěrku v předchozím účetním období v souladu s předepsanými požadavky, přičemž tato účetní závěrka obsahovala přímé a bezvýhradné prohlášení o souladu se standardy IPSAS na akruální bázi nebo;
  - (c) předložil v předchozím účetním období účetní závěrku, která obsahovala přímé a bezvýhradné prohlášení o souladu se standardy IPSAS na akruální bázi, i když auditor modifikoval svůj výrok ve zprávě auditora k této účetní závěrce.
4. Tento standard se použije ode dne, od kterého prvopředkladatel přijímá standardy IPSAS na akruální bázi a během období přechodu. Tento standard dovoluje prvopředkladateli použití přechodných výjimek a opatření, která mohou ovlivnit věrné zobrazení. V případech, ve kterých je použito těchto přechodných výjimek a opatření, požaduje se po prvopředkladateli zveřejnění informace o přijetí těchto přechodných výjimek a opatření a další směřování k věrnému zobrazení a k souladu se standardy IPSAS na akruální bázi.
5. Ke konci přechodného období musí být prvopředkladatel v souladu s požadavky v oblasti uznávání, oceňování, předkládání a zveřejňování obsaženými

v ostatních standardech IPSAS na akruální bázi za účelem dosažení souladu se standardy IPSAS na akruální bázi, jak je požadováno v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.

6. Tento standard IPSAS se nepoužije v případech změn účetních pravidel provedených účetní jednotkou, která již aplikuje standardy IPSAS. Takové změny jsou předmětem:
  - (a) požadavků na změny v účetních pravidlech v IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*; a
  - (b) zvláštních přechodných požadavků v ostatních standardech IPSAS. Přechodná opatření v ostatních standardech IPSAS se použijí výhradně pro změny účetních pravidel provedené účetní jednotkou, která již aplikuje standardy IPSAS na akruální bázi; nepožijí se pro přechod prvopředkladatele na standardy IPSAS, kromě případů upravených v tomto standardu IPSAS.
7. **Tento standard se vztahuje na všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
8. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávané Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.

## Definice

9. Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:

**Datum přijetí standardů IPSAS** je datum, ke kterému účetní jednotka poprvé přijímá standardy IPSAS na akruální bázi a které je začátkem účetního období, kdy prvopředkladatel poprvé přijímá standardy IPSAS na akruální bázi a za které předkládá svou první přechodovou účetní závěrku dle standardů IPSAS nebo první účetní závěrku dle standardů IPSAS.

**Domnělé pořizovací náklady** jsou částkou použitou jako náhrada za akviziční náklady nebo za zůstatkovou hodnotu k určitému datu.

**První účetní závěrka dle standardů IPSAS** je první roční účetní závěrka, která je v souladu se standardy IPSAS na akruální bázi a o které může účetní jednotka přímo a bez výhrad prohlásit, že je ve shodě s těmito standardy IPSAS, protože přijala jednu nebo více přechodných výjimek uvedených v tomto standardu, které neovlivní věrné zobrazení v účetní závěrce a způsobilost účetní jednotky prohlásit shodu s akruálními standardy IPSAS.

**Prvopředkladatel** je účetní jednotka, která poprvé přijímá standardy IPSAS na akruální bázi a předkládá svoji první přechodovou účetní závěrku dle standardů IPSAS či svoji první účetní závěrku dle standardů IPSAS.

**Otevírací výkaz finanční situace** je prvopředkladatelův výkaz o finanční situaci k datu přijetí standardů IPSAS.

**Období přechodu** je období, během něž prvopředkladatel použije jednu či více výjimek z tohoto standardu IPSAS před dosažením souladu se standardy IPSAS na akruální bázi a předtím, než bude způsobilý přímo a bezvýhradně prohlásit tuto shodu se standardy IPSAS.

**Předchozí účetní báze** je účetní báze, kterou prvopředkladatel používal bezprostředně před přijetím standardů IPSAS na akruální bázi.

**Přechodová účetní závěrka dle standardů IPSAS** je účetní závěrkou sestavenou v souladu s tímto standardem IPSAS, přičemž prvopředkladatel není způsobilý vydat přímé a bezvýhradně prohlášení o souladu s ostatními standardy IPSAS, neboť přijal jednu či více přechodných výjimek z tohoto standardu IPSAS, které ovlivňují věrné zobrazení v účetní závěrce a jeho schopnost zajistit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi.

Termíny definované jinými standardy IPSAS jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném *Významovém slovníku termínů*.

## **Datum přijetí standardů IPSAS**

10. Datum přijetí standardů IPSAS je den, kdy účetní jednotka poprvé přijme standardy IPSAS na akruální bázi. Je to začátek účetního období, ve kterém prvopředkladatel přijme standardy IPSAS na akruální bázi a za které předloží jeho první přechodovou účetní závěrku dle standardů IPSAS nebo první účetní závěrku podle standardů IPSAS. Pokud prvopředkladatel využije možnosti výjimek z tohoto standardu IPSAS, které ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi (viz odstavce 36-62) při přípravě jeho první přechodové účetní závěrky dle standardů IPSAS, může přímo a bezvýhradně prohlásit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi pouze tehdy, jestliže již výjimky představující úlevu pozbyly platnosti a/nebo pokud dotčené položky jsou již uznány, oceněny a/nebo relevantní informace již je předložena a/nebo zveřejněna v účetní závěrce v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve). Účetní závěrku není možné označit jako v souladu se standardy IPSAS, dokud není v souladu se všemi požadavky všech příslušných standardů IPSAS.



### **První účetní závěrka dle standardů IPSAS**

11. První účetní závěrka dle standardů IPSAS je ta účetní závěrka, o níž může prvopředkladatel výslovně a bezvýhradně v této účetní závěrce prohlásit, že je v souladu se standardy IPSAS. Pokud prvopředkladatel nepřijme výjimky v tomto standardu IPSAS, které ovlivňují věrné zobrazení a soulad s akruálními standardy IPSAS (viz odstavce 36-62), jeho první účetní závěrka přijímající standardy IPSAS na akruální bázi bude zároveň jeho první účetní závěrkou dle standardů IPSAS.

### **Předchozí účetní báze**

12. Předchozí účetní báze je účetní bázi, kterou prvopředkladatel používal bezprostředně předtím, než přijal standardy IPSAS na akruální bázi. Může to být peněžní báze, akruální báze, modifikovaná verze buď peněžní báze nebo akruální báze nebo jiná předepsaná báze.

### **Přechodová účetní závěrka dle standardů IPSAS**

13. Přechodová účetní závěrka dle standardů IPSAS je roční účetní závěrka, v níž účetní jednotka přechází na standardy IPSAS na akruální bázi a přijímá určité výjimky z tohoto standardu IPSAS, které ovlivňují věrné zobrazení v účetní závěrce, a její způsobilost zajistit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi. Pokud prvopředkladatel přijme výjimky z tohoto standardu IPSAS, které ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi (viz odstavce 36-62), může přímo a bezvýhradně prohlásit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi pouze tehdy, jestliže již výjimky představující úlevu pozbyly platnosti a/nebo pokud dotčené položky jsou již uznány, oceněny a/nebo relevantní informace již je předložena a/nebo zveřejněna v účetní závěrce v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve). Účetní závěrku není možné označit jako v souladu se standardy IPSAS, dokud není v souladu se všemi požadavky všech příslušných standardů IPSAS.
14. Přechodová účetní závěrka dle standardů IPSAS je taková účetní závěrka, v níž účetní jednotka přechází z jiné účetní báze, tedy například, když účetní jednotka:
- (a) sestavila její poslední účetní závěrku v souladu se standardem IPSAS *Účetní výkaznictví na peněžní bázi*;
  - (b) předložila její poslední účetní závěrku:
    - (i) v souladu se stanovenými požadavky, které nejsou ve všech ohledech konzistentní se standardy IPSAS;
    - (ii) ve shodě se standardy IPSAS ve všech ohledech, kromě skutečnosti, že účetní závěrka neobsahovala přímé a bezvýhradné prohlášení, že vyhovuje standardům IPSAS;

- (iii) obsahující přímé prohlášení o shodě s některými, nikoliv však všemi standardy IPSAS, včetně přijetí výjimek obsažených v tomto standardu IPSAS, které ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi (viz odstavce 36-62);
  - (iv) v souladu se stanovenými požadavky, které nejsou konzistentní se standardy IPSAS, s využitím některých jednotlivých standardů IPSAS k účtování o položkách, k nimž žádné stanovené požadavky neexistují; nebo
  - (v) v souladu se stanovenými požadavky, s odsouhlasením rozdílů mezi některými částkami a částkami stanovenými v souladu se standardy IPSAS;
- (c) sestavila účetní závěrku v souladu se standardy IPSAS pouze pro interní potřeby, aniž by je zpřístupnila externím uživatelům;
  - (d) sestavila sadu výkazů v souladu se standardy IPSAS pro potřeby konsolidace, aniž by sestavila kompletní sadu účetních výkazů, jak je definována v IPSAS 1;
  - (e) nepředložila účetní závěrku za předchozí období.

## Uznávání a oceňování

### Otevírací výkaz finanční situace pro první přijetí standardů IPSAS

15. **Prvopředkladatel sestaví a předloží otevírací výkaz finanční situace k datu přijetí standardů IPSAS. Toto je první okamžik, od kterého již účtuje v souladu se standardy IPSAS na akruální bázi.**

### Účetní pravidla

16. **K datu přijetí standardů IPSAS na akruální bázi aplikuje prvopředkladatel požadavky standardů IPSAS retrospektivně, s výjimkou případů, které jsou vyžadovány nebo povoleny v tomto standardu IPSAS.**
17. **Prvopředkladatel použije tatáž účetní pravidla v jeho otevíracím výkazu finanční situace a napříč všemi předkládanými účetními obdobími, s výjimkou případů uvedených v odstavcích 36-134. Účetní pravidla musejí být v souladu s každým standardem IPSAS s účinností k datu přijetí standardů IPSAS, s výjimkou případů uvedených v odstavcích 36-134.**
18. Prvopředkladatel využívající výjimek uvedených v odstavcích 36-134 bude povinen upravit jeho účetní pravidla, jestliže již výjimky představující úlevu pozbyly platnosti a/nebo pokud dotčené položky jsou již uznány, oceněny a/nebo relevantní informace již je předložena a/nebo zveřejněna v účetní závěrce v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve).

19. Prvopředkladatel použije ty verze standardů IPSAS na akruální bázi, které jsou účinné k datu přijetí standardů IPSAS. Prvopředkladatel může použít nové verze standardů IPSAS, které ještě nejsou závazné, pokud takový standard IPSAS dovoluje dřívější použití. Jakýkoliv nový standard IPSAS, který se stal účinným během období přechodu, použije prvopředkladatel od data nabytí jeho účinnosti.
20. Kromě případů popsaných v odstavcích 36-134 prvopředkladatel ve svém otevíracím výkazu finanční situace:
  - (a) uzná veškerá aktiva a závazky, jejich uznání je požadováno standardy IPSAS;
  - (b) neuzná položky jako aktiva a závazky, pokud standardy IPSAS nedovolují takové uznání;
  - (c) překlasifikuje položky, které uznal v souladu s předchozí účetní bází jako určitý typ aktiva, závazku nebo součást čistých aktiv/jmění, nicméně jsou odlišným typem aktiva, závazku nebo součásti čistých aktiv/jmění v souladu se standardy IPSAS; a
  - (d) použije standardy IPSAS pro ocenění všech uznaných aktiv a závazků.
21. Účetní pravidla, která prvopředkladatel použije v účetní závěrce, se mohou lišit od těch, která použil ke konci jeho srovnávacího období v souladu s předchozí účetní bází. Související úpravy vyplývají z transakcí, jiných událostí nebo podmínek před datem přijetí standardů IPSAS. Proto prvopředkladatel vykáže tyto úpravy v rámci počátečního stavu kumulovaných přebytků a schodků v období, ve kterém jsou příslušné položky uznány a/nebo oceněny (nebo pokud je to vhodné, v jiné části čistých aktiv/jmění). Prvopředkladatel uzná tyto úpravy v rámci nejbližšího období, které je předkládáno.
22. Přechnodné výjimky a opatření v jiných standardech IPSAS se vztahují na změny v účetních pravidlech, které provedla účetní jednotka již používající standardy IPSAS na akruální bázi. Přechnodné výjimky a opatření v tomto standardu IPSAS se vztahují na prvopředkladatele, který sestavuje a předkládá svoji roční účetní závěrku přijímající nebo přecházející na standardy IPSAS na akruální bázi.

## **Výjimky z retrospektivní aplikace standardů IPSAS**

23. **Odhady prvopředkladatele v souladu se standardy IPSAS k datu přijetí standardů IPSAS musejí být konzistentní s odhady provedenými v souladu s předchozí účetní bází (po zohlednění jakýchkoliv rozdílů v účetních pravidlech), ledaže by existoval objektivní důkaz, že tyto odhady by byly nekonzistentní s požadavky standardů IPSAS.**

24. Tento standard IPSAS zakazuje retrospektivní použití některých aspektů standardů IPSAS na akruální bázi. Prvopředkladatel může přijmout informaci po datu přijetí standardů IPSAS ohledně odhadů, které provedl v souladu s předchozí účetní bází. V souladu s odstavcem 23 přistupuje prvopředkladatel k přijetí této informace stejným způsobem jako k neupravujícím událostem po skončení účetního období v souladu s IPSAS 14 *Události po datu vykázání*.
25. Prvopředkladatel může požadovat provedení odhadu v souladu se standardy IPSAS ke dni přijetí standardů IPSAS nebo během období přechodu, který nebyl k tomu datu vyžadován v rámci předchozí účetní báze. Za účelem dosažení konzistence s IPSAS 14 zohlední tyto odhady v souladu se standardy IPSAS podmínky, které existovaly k datu přejetí standardů IPSAS nebo k datu během období přechodu. Zejména odhady stanovené k datu přijetí nebo během období přijetí pracující s tržními cenami, úrokovými měrami a směnnými kurzy musejí zohlednit tržní podmínky platné k tomuto datu. V případě nefinančních aktiv, jako jsou budovy, pozemky a zařízení zohledňují odhady doby životnosti, zůstatkové hodnoty nebo stav očekávání vedení a jeho úsudky k datu přijetí standardů IPSAS nebo k datu během období přechodu.
26. Odstavce 23-25 se vztahují na otevírací výkaz finanční situace. Vztahují se také na srovnávací období, jestliže si účetní jednotka zvolila předložení srovnávacích informací v souladu s odstavcem 78, přičemž se v tomto případě odkazy na datum přijetí standardů IPSAS nahrazují odkazy na konec tohoto srovnávacího období.

## **Věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS**

27. **První účetní závěrka prvopředkladatele věrně zobrazuje finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky. Věrné zobrazení vyžaduje věrohodné zobrazování důsledků transakcí, jiných událostí a podmínek v souladu s definicemi a podmínkami uznávání aktiv, závazků, výnosů a nákladů uvedených ve standardech IPSAS. Pokud prvopředkladatel využije výjimek v odstavcích 36-62, tyto výjimky ovlivní věrné zobrazení v účetní závěrce a schopnost prvopředkladatele prohlásit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi, dokud výjimky představující úlevu nepřestanou platit a/nebo dokud dotčené položky již nejsou uznány a/nebo oceněny v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve).**
28. Prvopředkladatel může prohlásit plnou shodu se standardy IPSAS pouze tehdy, je-li v souladu se všemi aplikovatelnými požadavky standardů IPSAS účinných k danému dni, v souladu s odstavcem 11. Pokud prvopředkladatel přijme jednu nebo více výjimek v odstavcích 36-62, bude dotčeno věrné zobrazení v účetní závěrce a jeho schopnost zajistit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi. Účetní jednotka, jejíž účetní závěrka je v souladu se standardy IPSAS, uvede informaci o výslovném

**a bezvýhradném souladu v komentáři k účetním výkazům. Účetní závěrku není možné označit za sestavenou v souladu se standardy IPSAS, dokud není v souladu se všemi požadavky standardů IPSAS a není možné ji kvalifikovat jako účetní závěrku v souladu se standardy IPSAS na akruální bázi.**

29. V souladu s odstavcem 29 IPSAS 1 je věrného zobrazení dosaženo za teoreticky všech podmínek souladu s příslušnými standardy IPSAS. Pro prvopředkladatele prohlašujícího plný soulad se standardy IPSAS platí, že je nezbytné vyhovět všem požadavkům příslušných standardů IPSAS, aby bylo možné zajistit, že informace je předkládána způsobem, který splňuje kvalitativní charakteristiky, a to s výhradou odstavce 11.
30. Výjimky v odstavcích 36-62 poskytují úlevu od požadavků na uznávání, oceňování, předkládání a/nebo zveřejňování ve standardech IPSAS k datu přijetí standardů IPSAS a během období přechodu. Prvopředkladatel si může zvolit přijetí těchto výjimek, avšak zváží, jestli jejich použití ovlivní věrné zobrazení v účetní závěrce a jeho schopnost prohlásit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi v souladu s odstavci 27 a 28, dokud výjimky představující úlevu nepřestanou platit a/nebo dokud dotčené položky již nejsou uznány, oceněny a/nebo relevantní informace již nejsou předloženy a/nebo zveřejněny v účetní závěrce v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve). Před samotným použitím těchto výjimek zváží prvopředkladatel všechna relevantní fakta a podmínky, jakož i potenciální dopad na jeho účetní závěrku.
31. **Prvopředkladatel vyhodnotí, zdali přijaté přechodné výjimky ovlivňují věrné zobrazení v účetní závěrce a jeho schopnost prohlásit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi.**
32. Například prvopředkladatel využije tříletého přechodného období úlev pro případy uznávání a oceňování pokut z dopravních přestupků, a to z důvodu nedostatku informací o hodnotě těchto vydaných pokut, jejich odpisech nebo smírech uzavřených se subjekty, které dané přestupky provedly. Tříleté přechodné období úlev není aplikováno na jakékoliv další třídy výnosů z nesměnných transakcí. Výnos přijatý z pokut je nevýznamný ve vztahu k účetní závěrce jako celku. Účetní jednotka dochází k závěru, že přijetím přechodných výjimek a opatření nebude ovlivněno věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS. Návasně na to bude prvopředkladatel stále schopen dosáhnout věrného zobrazení a prohlásit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi k datu přijetí standardů IPSAS na akruální bázi nebo během období přechodu.

## Výjimky ovlivňující věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi během období přechodu

33. Prvopředkladatel může přijmout výjimky v odstavcích 36-62. Tyto výjimky ovlivní věrné zobrazení v účetní závěrce prvopředkladatele a jeho schopnost prezentovat soulad se standardy IPSAS na akruální bázi během období přechodu v souladu s odstavci 27 a 28, dokud budou aplikovány. Prvopředkladatel nepoužije tyto výjimky obdobně na ostatní položky.
34. Nehledě na výjimky uvedené v odstavcích 36-62 se prvopředkladateli důrazně doporučuje zajistit plný soulad se všemi požadavky příslušných standardů IPSAS, jakmile to bude možné.
35. V rozsahu, v jakém prvopředkladatel použije výjimku v odstavcích 36-62, se nedoporučuje použít jakýchkoliv souvisejících požadavků příslušných standardů IPSAS v oblasti předkládání a zveřejňování, dokud výjimky představující úlevu nepřestanou platit a/nebo dokud dotčené položky již nejsou uznány a/nebo oceněny v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve).

### Třileté přechodné období úlev v případě uznávání a/nebo oceňování aktiv a/nebo závazků

#### *Uznávání a/nebo oceňování aktiv a/nebo závazků*

36. Tam, kde prvopředkladatel neuznal aktiva a/nebo závazky v rámci předchozí účetní báze, nepožaduje se uznání a/nebo ocenění následujících aktiv a/nebo závazků pro účetní období počínající dnem v rámci tří let následujících po datu přijetí standardů IPSAS:
  - (a) zásoby (viz IPSAS 12 *Zásoby*);
  - (b) investice do nemovitostí (viz IPSAS 16 *Investice do nemovitostí*);
  - (c) budovy, stroje a zařízení (viz IPSAS 17 *Pozemky, budovy a zařízení*);
  - (d) plány definovaných požitků a další dlouhodobé zaměstnanecké požitky (viz IPSAS 25 *Zaměstnanecké požitky*);
  - (e) biologická aktiva a zemědělská produkce (viz IPSAS 27 *Zemědělství*);
  - (f) nehmotná aktiva (viz IPSAS 31 *Nehmotná aktiva*);
  - (g) aktiva související s poskytováním koncesovaných služeb a související závazky, buď podle modelu finančních závazků, nebo podle modelu poskytnutí práva používat aktivum (viz IPSAS 32 *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb; zadavatel*); a
  - (h) finanční nástroje (viz IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*).

37. **Použije-li prvopředkladatel výjimku v paragrafu 36(d), uzná závazek i jakékoliv související aktivum plánu ke stejnému okamžiku.**
38. **Uznal-li prvopředkladatel aktivum a/nebo závazek zahrnutý v odstavci 36 v rámci své předcházející účetní báze, nepožaduje se po něm změnit jeho účetní pravidlo (pravidla) pokud se týká oceňování těchto aktiv a/nebo závazků pro účetní období počínající dnem v rámci tří let následujících po datu přijetí standardů IPSAS.**
39. S výhradou odstavců 36 a 38 se po prvopředkladateli nepožaduje změna účetních pravidel, pokud se týká uznávání a/nebo oceňování aktiv a/nebo závazků pro účetní období počínající dnem v rámci tří let následujících po datu přijetí standardů IPSAS. Smyslem přechodných výjimek v odstavcích 36 a 38 je dovolit prvopředkladateli období k přípravě spolehlivých modelů pro uznávání a/nebo oceňování svých aktiv a/nebo závazků během období přechodu. Prvopředkladatel může použít účetních pravidel pro uznání a/nebo ocenění takových aktiv a/nebo závazků, které nejsou v souladu s ustanoveními jiných standardů IPSAS.
40. **S výhradou ustanovení v odstavcích 36 a 38 může prvopředkladatel změnit svá účetní pravidla během období přechodu pouze za účelem vyšší míry sladění s pravidly pro standardy IPSAS na akruální bázi, a může si ponechat svá stávající účetní pravidla, dokud výjimky představující úlevu nepřestanou platit a/nebo dokud dotčené položky již nejsou uznány, oceněny a/nebo relevantní informace již nejsou předloženy a/nebo zveřejněny v účetní závěrce v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve). Prvopředkladatel může změnit svá účetní pravidla týkající se uznávání a/nebo oceňování aktiv a/nebo závazků pouze třídu po třídě nebo kategorii po kategorii, je-li využití těchto tříd a kategorií dovoleno příslušným standardem IPSAS.**
41. **V rozsahu, v jakém prvopředkladatel použije výjimek v odstavcích 36 a 38, které umožňují tříleté přechodné období úlev k tomu, aby neuznal a/nebo neocení finanční aktiva, se nepožaduje ani uznání a/nebo ocenění příslušných výnosů ve smyslu IPSAS 9 *Výnosy ze směnných transakcí*, nebo jiných pohledávek vypořádaných peněžně nebo jiných finančních aktiv ve smyslu IPSAS 23 *Výnosy z nesměnných transakcí (Daně a transfery)*.**

*Uznávání a/nebo oceňování výnosů z nesměnných transakcí*

42. **Po prvopředkladateli se nepožaduje změna účetních pravidel, pokud se týká uznávání a oceňování výnosů z nesměnných transakcí za účetní období počínající dnem v rámci tří let následujících po datu přijetí standardů IPSAS. Prvopředkladatel může změnit svá účetní pravidla týkající se výnosů z nesměnných transakcí pouze třídu po třídě.**

43. Smyslem přechodného opatření v odstavci 42 je zajistit prvopředkladateli období k přípravě spolehlivých modelů pro uznávání a oceňování výnosů z nesměnných transakcí v souladu s IPSAS 23 *Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)* během období přechodu. Prvopředkladatel může použít svá účetní pravidla pro uznávání a/nebo oceňování výnosů z nesměnných transakcí, která nejsou v souladu s IPSAS 23. Přechodné opatření v odstavci 42 dovoluje prvopředkladateli aplikovat IPSAS 23 po částech pro různé třídy výnosů z nesměnných transakcí. Například prvopředkladatel může být schopen uznat a ocenit daně z nemovitých věcí a některé jiné třídy transferů v souladu s IPSAS 23 od data přijetí standardů IPSAS, avšak může požadovat tříleté období k přípravě spolehlivého modelu pro uznávání a oceňování výnosů z daně z příjmů.

#### *Jiné výjimky*

##### IPSAS 5 Výpůjční náklady

44. **Pokud prvopředkladatel použije výjimku v odstavci 36, která dovoluje tříleté přechodné období úlev k tomu, aby neuznal a/nebo neoceníl aktivum, a zvolí účtování o výpůjčních nákladech ve smyslu povoleného alternativního postupu, nepožaduje se po něm ani kapitalizace jakýchkoliv výpůjčních nákladů kvalifikovaného aktiva, jehož počáteční datum pro kapitalizaci je před datem přijetí standardů IPSAS na akruální bázi, dokud výjimky představující úlevu nepřestanou platit a/nebo dokud dotčené položky již nejsou uznány a oceněny v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve).**
45. Odstavec 36 umožňuje prvopředkladateli neuznat a/nebo neoceníl aktiva v souladu se standardy IPSAS 16, 17, 27, 31 a 32 pro období až tří let od data přijetí standardů IPSAS. Během tohoto období může prvopředkladatel mít potřebu zvážit požadavky těchto uvedených standardů IPSAS ke stejnému okamžiku jako v případě kapitalizace výpůjčních nákladů, pakliže je povoleno použití alternativní metody. Tam, kde prvopředkladatel využil období přechodné výjimky pro uznání a/nebo oceňování aktiv v souladu se standardy IPSAS 16, 17, 27, 31 a 32, se po něm ani nepožaduje kapitalizace výpůjčních nákladů, která nastala v případě kvalifikovaného aktiva před nebo během období přechodu. Pouze tehdy, když výjimky představující úlevu přestaly platit a/nebo když dotčená aktiva jsou uznána a/nebo oceněna v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve), bude prvopředkladateli dovoleno kapitalizovat výpůjční nákladů vzniklé v případě kvalifikovaného aktiva v souladu s povolenou alternativní metodou.

##### IPSAS 13 Leasingy

46. **Pokud prvopředkladatel využije výjimku v odstavci 36, která dovoluje tříleté přechodné období úlev k tomu, aby neuznal aktiva, nepožaduje se po něm ani použití požadavků souvisejících s finančními leasingy, dokud**



**výjimky představující úlevu nepřestanou platit a/nebo dokud dotčené položky již nejsou uznány a oceněny v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve).**

47. Tento standard IPSAS umožňuje prvopředkladateli období až tři let od data přijetí standardů IPSAS, po které není třeba uznat aktiva v souladu se standardy IPSAS 16, 17, 27, 31 a 32. Během tohoto období může prvopředkladatel mít potřebu zvážit požadavky těchto uvedených standardů IPSAS ke stejnému okamžiku jako v případě uznání finančních leasingů v tomto standardu IPSAS. Tam, kde prvopředkladatel využil období přechodné výjimky pro uznání a/nebo oceňování aktiv v souladu s IPSAS 16, 17, 27, 31 a 32, se po něm ani nepožaduje uznání aktiv z finančních leasingů a/nebo závazků, dokud dotčené položky již nejsou uznány a oceněny v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve).

IPSAS 19 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

48. **Pokud prvopředkladatel využije výjimku v odstavci 36, která dovoluje tříleté přechodné období úlev k tomu, aby neuznal a/nebo neocenil budovy, stroje a zařízení, nepožaduje se po něm ani uznání a ocenění závazků souvisejících s původním odhadem nákladů na demontáž a odstranění dané položky a uvedení daného místa do původního stavu, dokud výjimka pro IPSAS 17 nepřestala platit a/nebo související aktivum již není uznáno a/nebo oceněno v souladu s IPSAS 17 (podle toho, co nastane dříve).**
49. Tento standard IPSAS umožňuje prvopředkladateli období až tři let od data přijetí standardů IPSAS, po které není třeba uznat a/nebo ocenit budovy, stroje a zařízení. IPSAS 17 požaduje po účetní jednotce zahrnutí coby části prvotního odhadu pořizovacích nákladů také nákladů na demontáž a odstranění položky a uvedení daného místa do původního stavu. Tam, kde prvopředkladatel využil přechodné výjimky umožňující tříleté přechodné období úlev pro uznávání a/nebo oceňování budov, strojů a zařízení, se po prvopředkladateli ani nepožaduje použití požadavků souvisejících s prvotním odhadem nákladů na demontáž a odstranění položky a uvedení daného místa do původního stavu, dokud výjimky představující úlevu nepřestanou platit a/nebo dokud dotčené položky již nejsou uznány a oceněny v souladu s IPSAS 17 (podle toho, co nastane dříve). Závazek je oceněn k datu přijetí standardů IPSAS, nebo tam, kde prvopředkladatel využil přechodné výjimky umožňující tříleté přechodné období úlev pro uznávání a/nebo oceňování aktiv, k datu, ke kterému výjimka umožňující úlevu pozbyla platnost a/nebo aktivum bylo uznáno a/nebo oceněno v souladu s příslušnými standardy IPSAS.
50. **Využil-li prvopředkladatel výjimku v odstavci 48, uzná a/nebo ocení závazek a související aktivum k témuž okamžiku.**

IPSAS 20 Zveřejňování spřízněných stran

51. **Prvopředkladatel není povinen zveřejnit vztahy mezi spřízněnými stranami, transakce mezi spřízněnými stranami a informace o klíčových řídicích pracovnících za účetní období začínající dnem v rámci tří let následujících po datu přijetí standardů IPSAS.**
52. **Nehledě na přechodné opatření v odstavci 51 se prvopředkladateli doporučuje zveřejnit informace o vztazích mezi spřízněnými stranami, transakcích mezi spřízněnými stranami a o klíčových řídicích pracovnících, které jsou známe k datu přijetí standardů IPSAS.**

IPSAS 34 Samostatná účetní závěrka, IPSAS 35 Konsolidovaná účetní závěrka a IPSAS 36 Investice do přidružených jednotek a společných podnikání

53. **Neuznal-li prvopředkladatel své účasti v ovládaných jednotkách, přidružených jednotkách a společných podnikáních v rámci své předchozí účetní báze, nepožaduje se po něm ani uznání a/nebo ocenění jeho účasti v jiných jednotkách coby ovládaných jednotkách, přidružených jednotkách nebo společných podnikáních v účetních obdobích začínajících dnem v rámci tří let následujících po datu přijetí standardů IPSAS na akruální bázi.**
54. S výjimkou odstavce 53 se po prvopředkladateli nepožaduje změna jeho účetních pravidel s ohledem na uznávání a/nebo oceňování jeho účasti v ovládaných jednotkách, přidružených jednotkách nebo společných podnikáních v účetních obdobích začínajících dnem v rámci tří let následujících po datu přijetí standardů IPSAS. Smyslem přechodné výjimky v odstavci 53 je zajistit prvopředkladateli období, během něž identifikuje a příslušným způsobem klasifikuje účasti v jiných jednotkách, tedy buď jako ovládané jednotky, přidružené jednotky nebo společná podnikání, a to během období přechodu. Prvopředkladatel může použít účetních pravidel pro uznání a/nebo ocenění svých účasti v ovládaných jednotkách, přidružených jednotkách nebo společných podnikáních, která nejsou v souladu s ustanoveními jiných standardů IPSAS.

IPSAS 35 Konsolidovaná účetní závěrka

55. **S výjimkou odstavce 53 předloží prvopředkladatel konsolidovanou účetní závěrku v souladu s přijímanými standardy IPSAS na akruální bázi. Po prvopředkladateli předkládajícím konsolidovanou účetní závěrku se však nepožaduje eliminace všech stavů, transakcí, výnosů a nákladů vzniklých mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky v účetních obdobích začínajících dnem v rámci tří let následujících po datu přijetí standardů IPSAS.**
56. Při přijetí standardů IPSAS může mít účetní jednotka ovládané jednotky s významným počtem transakcí mezi ovládanými jednotkami. Tím pádem může být obtížné identifikovat některé transakce a stavy, které by bylo třeba eliminovat pro potřeby sestavení konsolidované účetní závěrky za ekonomickou

jednotku. Z toho důvodu nabízí odstavec 55 úlevu pro období až tří let k plné eliminaci stavů, transakcí, výnosů a nákladů mezi účetními jednotkami v rámci ekonomické jednotky.

57. **Nehledě na přechodnou výjimku v odstavci 55, prvopředkladateli se doporučuje eliminovat ty stavy, transakce, výnosy a náklady, které jsou známé k datu přijetí standardů IPSAS, za účelem dosažení plného souladu s ustanoveními IPSAS 35, a to co nejdříve.**
58. **Využil-li prvopředkladatel přechodné výjimky v odstavci 53 a/nebo odstavci 55, nepředkládá účetní závěrku jako konsolidovanou účetní závěrku, dokud**
  - (a) **výjimky umožňující úlevu neukončily platnost; a**
  - (b) **jeho podíly v ostatních jednotkách nebyly řádně uznány a/nebo oceněny jako ovládané jednotky, přidružené jednotky nebo společná podnikání; nebo**
  - (c) **stavy, transakce, výnosy a náklady mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky nejsou eliminovány (podle toho, co nastane dříve).**

IPSAS 36 Investice do přidružených jednotek a společných podnikání

59. **Pokud prvopředkladatel použije ekvivalenční metodu při přijetí IPSAS 36, po investorovi se nepožaduje eliminace jeho podílu v přebytku nebo schodku vyplývající z transakcí po vlastnické ose směrem nahoru a po vlastnické ose směrem dolů mezi investorem a jeho přidruženou jednotkou nebo společným podnikáním v účetních obdobích začínajících dnem v rámci tří let následujících po datu přijetí standardů IPSAS.**
60. Při přijímání standardů IPSAS může být prvopředkladatel v postavení investora do jedné či více přidružených jednotek nebo společných podnikání s významným počtem transakcí po vlastnické ose směrem nahoru a po vlastnické ose směrem dolů mezi investorem a příjemcem investice. Tím pádem může být obtížné identifikovat některé transakce po vlastnické ose směrem nahoru a po vlastnické ose směrem dolů, v nichž podíl investora na přebytku nebo schodku přidružené jednotky nebo společných podnikání musí být eliminován s využitím ekvivalenční metody. Z toho důvodu poskytuje odstavec 59 investorovi úlevu po období až tří let k plné eliminaci jeho podílu na přebytku nebo schodku přidružené jednotky nebo společného podnikání vyplývajícím z transakcí po vlastnické ose směrem nahoru a po vlastnické ose směrem dolů.
61. **Nehledě na přechodnou výjimku v odstavci 59 se prvopředkladateli doporučuje eliminovat jeho podíl na přebytku nebo schodku přidružené jednotky nebo společného podnikání vyplývající z transakcí po vlastnické ose směrem nahoru a po vlastnické ose směrem dolů, který je**

známý k datu přijetí standardů IPSAS, za účelem zajištění plného souladu s ustanoveními IPSAS 36, a to co nejdříve.

62. Pokud prvopředkladatel využil přechodné výjimky v odstavci 53 a/nebo v odstavci 59, nepředkládá účetní závěrku, v níž investice do přidružených jednotek nebo společných podnikání je vykázána s využitím ekvivalenční metody, dokud
- (a) výjimky umožňující úlevu neukončily platnost; a
  - (b) podíl v ostatních jednotkách nebyl řádně uznán a/nebo vykázán jako přidružená jednotka nebo společné podnikání; nebo
  - (c) jeho podíl na přebytku nebo schodku přidružené jednotky vyplývajícím z transakcí po vlastnické ose směrem nahoru a po vlastnické ose směrem dolů mezi investorem a příjemcem investice není eliminován (podle toho, co nastane dříve).

### **Výjimky neovlivňující věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akuální bázi během období přijetí**

63. Po prvopředkladateli se požaduje, respektive si může zvolit přijetí výjimek v odstavcích 64-134. Tyto výjimky neovlivní věrné zobrazení v účetní závěrce prvopředkladatele ani jeho schopnost prezentovat soulad se standardy IPSAS na akuální bázi během období přechodu v souladu s odstavci 27 a 28, zatímco jsou tyto aplikovány. Prvopředkladatel nepoužije tyto výjimky obdobným způsobem u jiných položek.

### **Použití domnělých pořizovacích nákladů k oceňování aktiv a/nebo závazků**

64. Prvopředkladatel si může zvolit ocenění následujících aktiv a/nebo závazků reálnou hodnotou, pokud není k dispozici spolehlivá informace o pořizovacích nákladech těchto aktiv a/nebo závazků, a použití této reálné hodnoty coby domnělých pořizovacích nákladů v případech:
- (a) Zásoby (viz IPSAS 12);
  - (b) Investice do nemovitostí, pokud prvopředkladatel zvolí model pořizovacích nákladů podle IPSAS 16;
  - (c) Budovy, stroje a zařízení (viz IPSAS 17);
  - (d) Nehmotná aktiva, jiná než nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností (viz IPSAS 31), která splňují tato kritéria:
    - (i) podmínky uznání v IPSAS 31 (s výjimkou kritéria spolehlivého ocenění); a
    - (ii) kritéria v IPSAS 31 pro přecenění (včetně existence aktivního trhu);
  - (e) finanční nástroje (viz IPSAS 29); nebo
  - (f) aktiva související s poskytováním koncesovaných služeb (viz IPSAS 32).

65. Domnělé pořizovací náklady mohou být stanoveny pouze tehdy, když akviziční náklady aktiva a/nebo závazku nejsou k dispozici. Domnělé pořizovací náklady předpokládají, že účetní jednotka původně uznala aktivum a/nebo závazek k danému okamžiku. Následné odpisování vyplývá z těchto domnělých pořizovacích nákladů na základě předpokladu, že akviziční náklady jsou totožné s domnělými pořizovacími náklady. Například prvopředkladatel může zvolit ocenění budov, strojů a zařízení na úrovni domnělých pořizovacích nákladů k datu přijetí standardů IPSAS, protože informace o pořizovacích nákladech položky budov, strojů a zařízení k danému okamžiku nebyla k dispozici a k danému okamžiku použije reálné hodnoty coby jejich domnělých pořizovacích nákladů. Jakékoliv následné odpisování probíhá z reálné hodnoty stanovené k tomuto okamžiku a začíná dnem, ke kterému byly domnělé pořizovací náklady stanoveny.
66. Použití domnělých pořizovacích nákladů se nepovažuje za přecenění nebo aplikaci modelu reálné hodnoty pro následné oceňování v souladu s jinými standardy IPSAS.
67. **Prvopředkladatel může zvolit použití částky přecenění budovy, strojů a zařízení použité v rámci jeho předchozí účetní báze coby domnělých pořizovacích nákladů, pokud přecenění bylo k datu tohoto přecenění víceméně srovnatelné s:**
- (a) **reálnou hodnotou; nebo**
  - (b) **pořizovacími náklady nebo zůstatkovou hodnotu, a to tam, kde je to vhodné, v souladu se standardy IPSAS, upravenými za účelem zohlednění například obecných nebo specifických cenových indexů.**
68. Prvopředkladatel mohl stanovit domnělé pořizovací náklady v souladu s jeho předchozí účetní bází pro budovy, stroje a zařízení tak, že je ocenil reálnou hodnotou k jedinému konkrétnímu dni kvůli specifické události:
- (a) Pokud datum ocenění je k nebo před datem přijetí standardů IPSAS, prvopředkladatel může použít tuto ocenění reálnou hodnotou určená touto událostí coby domnělé pořizovací náklady pro standardy IPSAS k datu takového ocenění.
  - (b) Pokud datum ocenění je po datu přijetí standardů IPSAS, avšak během období přechodu, přičemž prvopředkladatel využije možnosti výjimky umožňující tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neocenil určitá aktiva, ocenění reálnou hodnotou určená touto událostí mohou být použita coby domnělé pořizovací náklady, když tato událost nastane. Prvopředkladatel vykáže vyplývající úpravy přímo v kumulovaných přebytcích nebo schodcích v okamžiku, kdy je dané aktivum uznáno a/nebo oceněno.
69. Při stanovení reálné hodnoty v souladu s odstavcem 67 použije prvopředkladatel definici reálné hodnoty a příručku v jiných aplikovatelných

standardech IPSAS při stanovení reálné hodnoty aktiva, o něž jde. Reálná hodnota zohlední podmínky, které existovaly k datu, ke kterému byla stanovena.

70. **Pokud v případě zásob nebo investic do nemovitostí, které jsou zvláštního charakteru, neexistuje spolehlivé doložení reálné hodnoty na základě informací z trhu, může prvopředkladatel pro potřeby stanovení domnělých pořizovacích nákladů zvážit následující alternativní ocenění:**
- (a) **v případě zásob běžné reprodukční náklady; a**
  - (b) **v případě investic do nemovitostí, které jsou zvláštního charakteru, reprodukční náklady zohledňující oprávk.**

**Použití domnělých pořizovacích nákladů k oceňování aktiv pořízených v rámci nesměnné transakce**

71. **Prvopředkladatel může zvolit ocenění aktiva získaného v rámci nesměnné transakce reálnou hodnotou, když není k dispozici spolehlivá informace o pořizovacích nákladech, a použije tuto reálnou hodnotu coby domnělé pořizovací náklady.**

**Použití domnělých pořizovacích nákladů pro investice do ovládaných účetních jednotek, společných podnikání a přidružených jednotek (IPSAS 34)**

72. **Pokud prvopředkladatel oceňuje investice do ovládaných jednotek, přidružených jednotek a společných podnikání pořizovacími náklady v jeho samostatné účetní závěrce, může k datu přijetí standardů IPSAS zvolit v rámci jeho otevíracího výkazu finanční situace ocenění této investice jednou z následujících částek:**
- (a) **pořizovací náklady; nebo**
  - (b) **domnělé pořizovací náklady. Domnělé pořizovací náklady takové investice budou její reálnou hodnotou (stanovenou v souladu s IPSAS 29) k datu prvopředkladatelova přijetí standardů IPSAS v jeho samostatné účetní závěrce.**
73. Prvopředkladatel mohl stanovit domnělé pořizovací náklady v souladu s jeho předchozí účetní bází pro investice do ovládaných jednotek, přidružených jednotek a společných podnikání tak, že je ocenil jejich reálnou hodnotou k jedinému konkrétnímu datu kvůli zvláštní události. V takových případech použije prvopředkladatel odstavce 72(a) a (b).

**Datum, ke kterému mohou být stanoveny domnělé pořizovací náklady**

74. **Datum, ke kterému mohou být stanoveny domnělé pořizovací náklady, se může měnit v závislosti na tom, zda prvopředkladatel využil možnosti výjimek umožňujících tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neoceňoval určitá aktiva nebo závazky. Pokud prvopředkladatel této**

možnosti využil, domnělé pořizovací náklady mohou být stanoveny k jakémukoliv okamžiku během tohoto období, nebo k datu, ke kterému tyto možnosti přestávají platit (podle toho, co nastane dříve), a uzná je v souladu s odstavcem 76. Pokud prvopředkladatel nevyužije možnosti této výjimky, domnělé pořizovací náklady se stanoví k počátku nejbližšího období, za které prvopředkladatel předkládá účetní závěrku dle standardů IPSAS.

75. Využil-li prvopředkladatel možnosti výjimky umožňující tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neocení určitá aktiva a/nebo závazky, může stanovit domnělé pořizovací náklady aktiva a/nebo závazku k jakémukoliv okamžiku v rámci tohoto tříletého přechodného období.
76. Jsou-li domnělé pořizovací náklady stanoveny během období, v němž prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neocení aktivum a/nebo závazek, vykáže prvopředkladatel příslušné rozdíly v rámci počátečního stavu kumulovaných přebytků nebo schodků v roce, ve kterém domnělé pořizovací náklady aktiva a/nebo závazku jsou uznány a/nebo oceněny.

## IPSAS 1 Předkládání účetní závěrky

### *Srovnávací informace*

77. Prvopředkladateli se doporučuje, avšak nepřikazuje, předložit srovnávací informace v rámci jeho první přechodové účetní závěrky dle standardů IPSAS nebo jeho první účetní závěrky dle standardů IPSAS předložené v souladu s tímto standardem IPSAS. Pokud prvopředkladatel předkládá srovnávací informace, předkládají se v souladu s požadavky IPSAS 1.
78. Pokud prvopředkladatel zvolí předložení srovnávacích informací, přechodová účetní závěrka dle standardů IPSAS nebo první účetní závěrka dle standardů IPSAS předložená v souladu se standardem IPSAS zahrnuje:
- (a) jeden výkaz finanční situace se srovnávacími informacemi za bezprostředně předcházející období, a otevírací výkaz finanční situace k počátku účetního období předcházejícího účetnímu období přijetí standardů IPSAS na akruální bázi;
  - (b) jeden výkaz finanční výkonnosti se srovnávacími informacemi za bezprostředně předcházející účetní období;
  - (c) jeden výkaz změn čistých aktiv/jmění se srovnávacími informacemi za bezprostředně předcházející účetní období;
  - (d) jeden výkaz peněžních toků se srovnávacími informacemi za bezprostředně předcházející účetní období;

- (e) **porovnání rozpočtovaných a skutečných částek za běžný rok coby samostatný doplňkový účetní výkaz nebo coby rozpočtový sloupec v účetní závěrce, pokud prvopředkladatel zveřejňuje svůj schválený rozpočet; a**
  - (f) **související komentář zahrnující srovnávací informace a zveřejnění popisných informací o významných úpravách požadovaných v odstavci 142.**
79. **Zvolí-li prvopředkladatel možnost nepředložení srovnávacích informací, jeho přechodová účetní závěrka dle standardů IPSAS aplikující standardy IPSAS na akruální bázi nebo jeho první účetní závěrka v souladu s tímto standardem IPSAS zahrnuje:**
- (a) **jeden výkaz finanční situace a otevírací výkaz finanční situace k datu přijetí standardů IPSAS na akruální bázi;**
  - (b) **jeden výkaz finanční výkonnosti;**
  - (c) **jeden výkaz změn čistých aktiv/jmění;**
  - (d) **jeden výkaz peněžních toků;**
  - (e) **porovnání rozpočtovaných a skutečných částek za běžný rok coby samostatný doplňkový účetní výkaz nebo coby rozpočtový sloupec v účetní závěrce, pokud prvopředkladatel zveřejňuje svůj schválený rozpočet; a**
  - (f) **související komentář a zveřejnění popisných informací o významných úpravách požadovaných v odstavci 142.**
80. **Využije-li prvopředkladatel možnosti výjimek v odstavcích 36-62 umožňujících tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neocení položku, srovnávací informace za účetní období následující po období přijetí standardů IPSAS se upraví pouze tehdy, pokud je k dispozici informace o položkách v souladu s jejich pravidly jejich uznání a ocenění během období úlev.**
81. **IPSAS 1 požaduje po účetní jednotce, aby předložila srovnávací informace beroucí v potaz veškeré částky vykázané v účetní závěrce za bezprostředně předcházející účetní období. Využije-li prvopředkladatel možnosti výjimek umožňujících tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neocení položku, předloží během období přechodu srovnávací informace o položce uznané a/nebo oceněné během tohoto období pouze tehdy, pokud je k dispozici srovnatelný údaj za srovnávací období. Prvopředkladatel použije požadavky IPSAS 1 poté, co upravil svou první účetní závěrku dle standardů IPSAS.**

*Informace, které není možné srovnávat se standardy IPSAS*

82. **Prvopředkladatel může předložit srovnávací informace v souladu s jeho předchozí účetní bázi. Obsahuje-li jakýkoliv finanční výkaz srovnávací**



informace v souladu s předchozí účetní bází, musí prvopředkladatel tyto informace předložené dle předchozí účetní báze označit jako předkládané nikoliv v souladu se standardy IPSAS a zveřejnit povahu hlavních úprav, které by bylo nezbytné provést k dosažení souladu se standardy IPSAS.

83. Předloží-li prvopředkladatel informace, které není možné srovnávat se standardy IPSAS, v jeho první účetní závěrce dle standardů IPSAS nebo v jeho první přechodové účetní závěrce dle standardů IPSAS s cílem přijetí standardů IPSAS na akruální bázi, neuplatní se přechodné výjimky a opatření obsažené v tomto standardu na tyto informace předkládané v rámci první účetní závěrky dle standardů IPSAS nebo v první přechodové účetní závěrce dle standardů IPSAS.

*Historické komentáře, které nejsou v souladu se standardy IPSAS*

84. Prvopředkladatel se může rozhodnout předložit historické komentáře k vybraným datům za účetní období před prvním účetním obdobím, za které předkládá účetní závěrku v souladu se standardy IPSAS. Tento standard IPSAS nevyžaduje, aby tyto komentáře byly v souladu s požadavky na uznávání a oceňování ve standardech IPSAS. Obsahuje-li jakýkoliv finanční výkaz historické komentáře vztahující se k předchozí účetní bázi, musí prvopředkladatel informace vztahující se k předchozí účetní bázi jasně označit jako informace, které nebyly sestaveny v souladu se standardy IPSAS a zveřejnit povahu hlavních úprav, které by bylo nezbytné provést k dosažení souladu se standardy IPSAS. Prvopředkladatel tyto úprav nemusí vyčíslovat.

#### **IPSAS 4 Dopady změn měnových kurzů cizích měn**

85. **K datu přijetí standardů IPSAS není prvopředkladatel povinen zajistit soulad s požadavky na kumulativní rozdíl z převodu, které existují k tomuto datu. Pokud prvopředkladatel využijte této výjimky, pak:**
- (a) **kumulativní rozdíl z převodu pro všechny zahraniční jednotky se k datu přijetí standardů IPSAS považují za nulové; a**
  - (b) **přínos nebo újma z následného zbavení se jakékoliv zahraniční jednotky nezahrnují rozdíl z převodu, které vznikly před datem přijetí standardů IPSAS, a zahrnují rozdíl z převodu vzniklé následně.**
86. Prvopředkladatel použije pravidlo pro goodwill (viz související mezinárodní nebo národní standard upravující oblast podnikových kombinací) vzniklý z akvizice zahraniční jednotky, jakož i pravidlo pro úpravy reálných hodnot na účetní hodnoty aktiv nebo závazků, které vznikly akvizicí této zahraniční jednotky, a vykáže je jako aktivum nebo závazek ze zahraniční jednotky, a to prospektivně od data přijetí standardů IPSAS.

87. Použije-li prvopředkladatel přechodné výjimky v odstavci 85, neupravuje retrospektivně předchozí období zohledňující akvizici zahraniční jednotky získané před datem přijetí standardů IPSAS, a tím pádem považuje, kde je to vhodné, goodwill a úpravy reálných hodnot vzniklých z akvizic za aktivum nebo závazek účetní jednotky, namísto aktiva nebo závazku zahraniční jednotky. Tento goodwill a úpravy reálných hodnot jsou tedy buď již vyjádřeny ve funkční měně účetní jednotky, nebo jsou nepeněžními cizoměnovými jednotkami vykazovanými s použitím směnného kurzu k datu akvizice.

### **IPSAS 5 Výpůjční náklady**

88. **Prvopředkladateli se doporučuje, avšak nepřikazuje, použít retrospektivně požadavky IPSAS 5 na relevantní případy nebo upravit svá účetní pravidla dle vzorového řešení.**
89. **Tam, kde prvopředkladatel přijme IPSAS 5 nebo tam, kde upraví svá účetní pravidla dle vzorového řešení, se mu dovoluje stanovit jakýkoliv datum před datem přijetí standardů IPSAS a použít IPSAS 5 prospektivně k tomuto datu nebo od tohoto data.**
90. **Pokud prvopředkladatel upraví svá účetní pravidla na povolené alternativní řešení, všechny výpůjční náklady vzniklé jak před, tak po datu přijetí standardů IPSAS v případě způsobilého aktiva, jehož počáteční datum pro kapitalizaci je před datem přijetí standardů IPSAS, se uznají retrospektivně v souladu s povoleným alternativním řešením.**

### **IPSAS 10 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách**

#### *Závažná hyperinflace*

91. **Pokud má prvopředkladatel funkční měnu, která byla nebo je měnou hyperinflační ekonomiky, rozhodne, jestli byla dotčena závažnou hyperinflací před datem přijetí standardů IPSAS.**
92. Měna hyperinflační ekonomiky je dotčena závažnou hyperinflací, splňuje-li obě následující podmínky:
- (a) spolehlivý všeobecný cenový index není k dispozici všem účetním jednotkám, které mají transakce nebo stavy vyjádřené v dané měně; a
  - (b) neexistuje směnitelnost dané měny s jinou relativně stabilní cizí měnou.
93. Funkční měna prvopředkladatele přestane být dotčena závažnou hyperinflací k datu přechodu funkční měny do normálního stavu. Tímto datem je datum, ke kterému již funkční měna nemá vlastnosti uvedené v odstavci 94 nebo kdy dojde ke změně ve funkční měně prvopředkladatele na měnu, která není předmětem závažné hyperinflace.

94. Pokud je datum přijetí standardů IPSAS u prvopředkladatele stanoven k nebo po datu, ke kterému funkční měna přešla do normálního stavu, může prvopředkladatel zvolit ocenění všech aktiv a závazků, které držel před datem, ke kterému přešla funkční měna do normálního stavu, reálnou hodnotou k datu přijetí standardů IPSAS. Prvopředkladatel může tuto reálnou hodnotu použít coby domnělé pořizovací náklady těch aktiv a závazků, které jsou vykázány v otevíracím výkazu finanční situace.

#### IPSAS 13 Leasingy

95. Prvopředkladatel klasifikuje k datu přijetí standardů IPSAS všechny jeho existující leasingy buď jako operativní, nebo finanční, a to v souladu s podmínkami, které existovaly při zahájení leasingu, do té míry, do které jsou známy k datu přijetí standardů IPSAS.
96. Kdyby se však nájemce a pronajímatel dohodli na změnách podmínek leasingu mezi datem vzniku leasingu a datem přijetí standardů IPSAS ve smyslu, v jakém by to znamenalo odlišnou klasifikaci leasingu k datu přijetí, tato upravená dohoda se považuje za dohodu novou. Prvopředkladatel zvaží podmínky této nové dohody k datu přijetí standardů IPSAS na akruální bázi pro účely klasifikace leasingu jako operativního, nebo finančního.

#### IPSAS 18 Vykazování podle segmentů

97. Po prvopředkladateli se nepožaduje předložení informací o segmentech za účetní období začínající dnem, který je v rámci tří let následujících po přijetí standardů IPSAS.

#### IPSAS 21 Znehodnocení nepeněžotvorných aktiv

98. Prvopředkladatel použije požadavky v IPSAS 21 prospektivně od data přijetí standardů IPSAS, kromě případů aktiv, u nichž prvopředkladatel využil možnosti výjimky v odstavci 36, která dovoluje tříleté přechodné období úlev, a neuznal a/nebo neocenil je. Pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky, která dovoluje tříleté přechodné období úlev pro IPSAS 16, 17, 27, 31 a 32, použije IPSAS 21 až poté, co výjimky představující úlevu přestanou platit a/nebo až jsou dotčená aktiva uznána a/nebo oceněna v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve).
99. K datu, ke kterému přechodná výjimka představující úlevu přestala platit, a/nebo jsou-li již dotčená aktiva uznána a/nebo oceněna v účetní závěrce (podle toho, co nastane dříve), vyhodnotí prvopředkladatel, zdali není vykázané a/nebo oceněné nepeněžotvorné aktivum znehodnoceno. Jakákoliv ztráta ze znehodnocení se vykáže v rámci počátečního stavu kumulovaných přebytků a schodků k datu přijetí standardů IPSAS nebo

**v rámci počátečního stavu kumulovaných přebytků a schodků v účetním období, ve kterém již přechodné výjimky přestaly platit a/nebo již jsou dotčená aktiva uznána a/nebo oceněna (podle toho, co nastane dříve).**

100. Prvopředkladatel použije požadavky IPSAS 21 prospektivně. To znamená, že bude muset prvopředkladatel vyhodnotit, jestli neexistuje náznak znehodnocení jakéhokoliv nepenězotvorného aktiva zahrnutého v otevíracím výkazu finanční situace, a to buď k datu přijetí standardů IPSAS na akruální bázi, nebo k datu, ke kterému přijal přechodnou úlevu vztahující se k uznání a/nebo ocenění aktiva a tato přechodná úleva již přestala platit a/nebo již je dotčené aktivum uznáno a/nebo oceněno v účetní závěrce (podle toho, co nastane dříve).

### **IPSAS 25 Zaměstnanecké požitky**

101. Prvopředkladatel uzná a/nebo ocení všechny zaměstnanecké požitky k datu přijetí standardů IPSAS, kromě plánů definovaných požitků a jiných dlouhodobých zaměstnaneckých požitků, pro něž uplatnil výjimku podle odstavce 36.

*Plány definovaných požitků a jiné dlouhodobé zaměstnanecké požitky*

102. **K datu přijetí standardů IPSAS nebo pokud prvopředkladatel využije možnosti tříletého přechodného období úlev, k datu, ke kterému tato výjimka přestane platit, nebo když jsou příslušné závazky uznány a/nebo oceněny v účetní závěrce (podle toho, co nastane dříve), stanoví prvopředkladatel svůj primární závazek pro plány definovaných požitků a jiné dlouhodobé zaměstnanecké požitky k danému dni takto:**
- (a) **současná hodnota povinnosti k datu přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využije možnosti tříletého přechodného období úlev, k datu, ke kterému tato výjimka přestane platit, nebo když jsou příslušné závazky uznány a/nebo oceněny v účetní závěrce (podle toho, co nastane dříve) využití přírůstkové metody;**
  - (b) **minus reálná hodnota k datu přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využije možnosti tříletého přechodného období úlev, k datu, ke kterému tato výjimka přestane platit, nebo když jsou příslušné závazky uznány a/nebo oceněny v účetní závěrce (podle toho, co nastane dříve) dle aktiv plánu (pokud existují), kromě závazků, které budou přímo vypořádány; a**
  - (c) **minus veškeré náklady na minulé služby, které se v dalších účetních obdobích uznají jako náklad na rovnoměrné bázi po dobu průměrného období, dokud se tyto zaměstnanecké požitky nestanou nepodmíněnými.**
103. **Pokud je výše původního závazku v souladu s odstavcem 102 vyšší nebo nižší než závazek uznáný a/nebo oceněný ke konci srovnávacího období**

**na základě předchozí účetní báze prvpředkladatele, vykáže prvpředkladatel daný přírůstek/úbytek v rámci počátečního stavu kumulovaných přebytků nebo schodků v účetním období, ve kterém jsou tyto položky uznány a/nebo oceněny.**

104. Dopad změny účetních pravidel na IPSAS 25 zahrnuje všechny přínosy a újmy z titulu pojistně matematických odhadů, které vznikly (pokud vůbec vznikly) během předchozích účetních období, přestože jsou mimo koridor specifikovaný v IPSAS 25. Prvpředkladatel nemusel v rámci své předchozí účetní báze uznat a/nebo ocenit jakýkoliv závazek, v kterémžto případě bude zvýšení závazku představovat plnou částku závazku minus reálná hodnota k datu přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvpředkladatel využije možnosti tříletého přechodného období úlev, k datu, ke kterému tato výjimka přestane platit, nebo když jsou příslušné závazky uznány a/nebo oceněny v účetní závěrce (podle toho, co nastane dříve) všech aktiv plánu v souladu s odstavcem 102(b) a veškeré náklady na minulé služby, které budou uznány v budoucích účetních obdobích v souladu s odstavcem 102(c). Toto zvýšení závazku je vykázáno v rámci počátečního stavu kumulovaných přebytků nebo schodků v účetním období, ve kterém jsou tyto položky uznány a/nebo oceněny.
105. **Prvpředkladatel nerozděluje kumulované přínosy a újmy z pojistně matematických odhadů od počátku plánu(-ů) definovaných požitků až do okamžiku přijetí standardů IPSAS na uznanou a neuznanou část. Všechny kumulované přínosy a újmy z pojistně matematických odhadů se vykážou v rámci počátečního stavu kumulovaných přebytků nebo schodků v účetním období, ve kterém jsou tyto položky uznány a/nebo oceněny.**
106. Prvpředkladateli není dovoleno rozdělovat kumulované přínosy a újmy z pojistně matematických odhadů na uznanou a neuznanou část při přijetí IPSAS 25. Všechny kumulované přínosy a újmy z pojistně matematických odhadů se vykážou v rámci počátečního stavu kumulovaných přebytků nebo schodků v účetním období, ve kterém jsou tyto položky uznány a/nebo oceněny. Tento požadavek však nevylučuje, aby prvpředkladatel zvolil uznání pouze části jeho přínosů a újem z pojistně matematických odhadů v souladu s odstavci 105-107 IPSAS 25 v následujících účetních obdobích.
107. **Prvpředkladatel zveřejní informace o kvalifikovaných úpravách v souladu s odstavcem 141(p) IPSAS 25 prospektivně od data přijetí standardů IPSAS.**

#### **IPSAS 26 Znehodnocení peněžotvorných aktiv**

108. **Prvpředkladatel použije požadavky IPSAS 26 prospektivně od data přijetí standardů IPSAS, s výjimkou vztahu k těm aktivům, pro něž prvpředkladatel uplatnil výhody z výjimky v odstavci 36, která**

umožňuje využití možnosti tříletého přechodného období úlev, k tomu, aby neuznal a neocenil aktiva (podle toho, co nastane dříve). Pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky, která dovoluje tříleté přechodné období úlev pro IPSAS 16, 17, 27, 31 a 32, použije IPSAS 26 až poté, co výjimky představující úlevu přestanou platit a/nebo až jsou dotčená aktiva uznána a/nebo oceněna v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve).

109. **K datu, ke kterému přechodná výjimka představující úlevu přestala platit, a/nebo jsou-li již dotčená aktiva uznána a/nebo oceněna v účetní závěrce (podle toho, co nastane dříve), vyhodnotí prvopředkladatel, zdali není vykázané a/nebo oceněné peněžotvorné aktivum znehodnoceno. Jakákoliv ztráta ze znehodnocení se vykáže v rámci počátečního stavu kumulovaných přebytků a schodků k datu přijetí standardů IPSAS nebo v rámci počátečního stavu kumulovaných přebytků a schodků v účetním období, ve kterém již přechodné výjimky přestaly platit a/nebo již jsou dotčená aktiva uznána a/nebo oceněna (podle toho, co nastane dříve).**
110. Prvopředkladatel použije požadavky IPSAS 26 prospektivně. To znamená, že bude muset prvopředkladatel vyhodnotit, jestli neexistuje náznak znehodnocení jakéhokoliv peněžotvorného aktiva zahrnutého v otevíracím výkazu finanční situace, a to buď k datu přijetí standardů IPSAS na akruální bázi, nebo k datu, ke kterému přijal přechodnou úlevu vztahující se k uznání a/nebo ocenění aktiva a tato úleva již přestala platit a/nebo již je dotčené aktivum uznáno a/nebo oceněno v účetní závěrce (podle toho, co nastane dříve).

### **IPSAS 28 Finanční nástroje: vykazování**

111. **K datu přijetí standardů IPSAS vyhodnotí prvopředkladatel podmínky finančních nástrojů a rozhodne, jestli obsahují jak závazkovou složku, tak složku čistých aktiv/jmění. Pokud již závazková část k okamžiku přijetí standardů IPSAS nezbyvá, prvopředkladatel nemusí rozdělovat složený finanční nástroj na závazkovou složku a složku čistých aktiv/jmění.**
112. IPSAS 28 požaduje po účetní jednotce rozdělovat složený finanční nástroj na jeho počátku na oddělenou závazkovou složku a složku čistých aktiv/jmění. Pokud již závazková složka nezbyvá, retrospektivní použití IPSAS 28 zahrnuje rozdělení dvou složek čistých aktiv/jmění. První složka je v kumulovaných přebytcích a schodcích a představuje kumulativní úrok přirostlý k závazkové složce. Druhá složka představuje původní složku čistých aktiv/jmění. Avšak tento standard IPSAS dovoluje prvopředkladateli nerozdělovat tyto dvě složky, pokud závazková složka již k datu přijetí standardů IPSAS nezbyvá.

## **IPSAS 29 Finanční nástroje: uznávání a oceňování**

*Určení finančních nástrojů k datu přijetí standardů IPSAS nebo během období přechodu*

113. Prvopředkladatel může určit finanční aktiva a finanční závazky za finanční aktiva a finanční závazky oceňované reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku, která splňují podmínky určení v IPSAS 29, v souladu s odstavcem 114. Prvopředkladatel zveřejní reálnou hodnotu finančních aktiv a finančních závazků určenou pro každou kategorii k datu určení, jakož i jejich klasifikaci a účetní hodnotu.
114. IPSAS 29 umožňuje, aby byla finanční aktiva určena při prvotním uznání jako realizovatelná nebo jako finanční nástroj (za podmínky splnění určitých kritérií), který bude určen za finanční aktivum nebo finanční závazek přeceňovaný reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku. Navzdory tomuto požadavku se v následujících případech uplatní výjimky:
- (a) Prvopředkladateli se umožňuje provést určení za realizovatelné k datu přijetí standardů IPSAS.
  - (b) Prvopředkladateli se umožňuje určit, k datu přijetí standardů IPSAS, jakékoliv finanční aktivum a finanční závazek za přeceňovaný reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku pod podmínkou, jestliže aktivum nebo závazek k danému datu splňuje kritéria v odstavcích 10(b)(i), 10(b)(ii) nebo 13 IPSAS 29.

*Odúčtování finančních aktiv a finančních závazků*

115. S výjimkou uvedenou v odstavci 116 použije prvopředkladatel podmínky odúčtování v IPSAS 29 prospektivně pro transakci nastávající k nebo po datu přijetí standardů IPSAS, nebo tam, kde prvopředkladatel využije možnosti výjimky a neuzná finanční nástroj, k datu, ke kterému výjimka umožňující úlevu přestala platit a/nebo finanční nástroje jsou vykázány (podle toho, co nastane dříve). Například když prvopředkladatel odúčtuje nederivátové finanční aktivum nebo nederivátový finanční závazek, které neměly povahu derivátu v souladu s jeho předchozí účetní bází coby důsledek transakce, která nastala před datem přijetí standardů IPSAS, neuzná tato aktiva a závazky v souladu s IPSAS 29, dokud nesplní podmínky pro uznání coby výsledek minulé transakce nebo události.
116. Nehledě na ustanovení odstavce 115 může prvopředkladatel použít podmínky odúčtování v IPSAS 29 retrospektivně od data, od kterého si prvopředkladatel zvolí, pod podmínkou, že informace potřebná k použití IPSAS 29 na finanční aktiva a finanční závazky odúčtované coby důsledek minulých transakcí byla získána k datu původního účtování o těchto transakcích.

*Zajišťovací účetnictví*

117. V souladu s požadavky IPSAS 29, prvopředkladatel k datu přijetí standardů IPSAS nebo pokud prvopředkladatel využije možnosti tříletého přechodného období úlev k tomu, aby neuznal a/nebo neocení finanční nástroje, k datu, ke kterému tato výjimka přestane platit, a/nebo když jsou příslušné finanční nástroje uznány a/nebo oceněny v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve):
- (a) ocení veškeré deriváty reálnou hodnotou; a
  - (b) eliminuje veškeré odložené újmy a přínosy vzniklé v souvislosti s deriváty, které byly vykázány v souladu s prvopředkladatelovou předchozí účetní bází, jako by byly aktivy nebo závazky.
118. Prvopředkladatel ve svém otevíracím výkazu finanční situace nezohlední zajišťovací vztah takového typu, který nespňuje podmínky pro zajišťovací účetnictví v souladu s IPSAS 29 (například mnoho zajišťovacích vztahů, kde zajišťovacím nástrojem je peněžní nástroj nebo opce; nebo kde zajištěnou položkou je čistá pozice). Avšak pokud prvopředkladatel určil čistou pozici jako zajištěnou položku v souladu s jeho předchozí účetní bází, může určit jednotlivou položku v rámci této čisté pozice jako zajištěnou položku v souladu se standardy IPSAS, za předpokladu, že tak neučiní později než k datu přijetí standardů IPSAS nebo pokud prvopředkladatel využije možnosti tříletého přechodného období úlev k tomu, aby neuznal a/nebo neocení finanční nástroje, k datu, ke kterému tato výjimka přestane platit, a/nebo když jsou příslušné finanční nástroje uznány a/nebo oceněny v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve).
119. Když, před datem přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využije možnosti tříletého přechodného období úlev k tomu, aby neuznal a/nebo neocení finanční nástroje, k datu, ke kterému tato výjimka přestane platit, a/nebo když jsou příslušné finanční nástroje uznány a/nebo oceněny v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve), prvopředkladatel určil transakci za zajišťovací, avšak toto zajištění nespňuje podmínky pro zajišťovací účetnictví v IPSAS 29, použije prvopředkladatel odstavce 102 a 112 IPSAS 29 pro ukončení zajišťovacího účetnictví. Transakce, které již stihly proběhnout před datem přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využije možnosti tříletého přechodného období úlev k tomu, aby neuznal a/nebo neocení finanční nástroje, k datu, ke kterému tato výjimka přestane platit, a/nebo když jsou příslušné finanční nástroje uznány a/nebo oceněny v souladu s IPSAS 29 (podle toho, co nastane dříve), nejsou zpětně určeny jako zajišťovací.



*Snížení hodnoty finančních aktiv*

120. Prvopředkladatel použije požadavky v případě snížení hodnoty prospektivně od data přijetí standardů IPSAS, s výjimkou vztahu k těm finančním nástrojům, pro něž prvopředkladatel uplatnil výhody z výjimky v odstavcích 36, 38 a 42, které umožňují využití možnosti tříletého přechodného období úlev, k tomu, aby neuznal a neocenil finanční nástroje (podle toho, co nastane dříve). Pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky, která dovoluje tříleté přechodné období úlev, použije ustanovení pro snížení hodnoty až poté, co výjimky představující úlevu přestanou platit a/nebo až jsou dotčené finanční nástroje uznány a/nebo oceněny v souladu s IPSAS 29 (podle toho, co nastane dříve).
121. K datu, ke kterému přechodná výjimka představující úlevu přestala platit, a/nebo jsou-li již dotčená aktiva uznána a/nebo oceněna v účetní závěrce v souladu s příslušným standardem IPSAS (podle toho, co nastane dříve), vyhodnotí prvopředkladatel, zdali neexistuje náznak, že je finanční nástroj vykázán a/nebo oceněn ve výkazu finanční situace znehodnocen. Jakákoliv vzniklá ztráta ze znehodnocení se vykáže v rámci počátečního stavu kumulovaných přebytků a schodků v účetním období, ve kterém je finanční nástroj uznán a/nebo oceněn.
122. Prvopředkladatel použije požadavky v případě snížení hodnoty prospektivně. To znamená, že bude muset prvopředkladatel vyhodnotit, jestli neexistuje náznak znehodnocení finančního nástroje, a to buď k datu přijetí IPSAS 29, nebo k datu, ke kterému přijal přechodnou úlevu a tato přechodná úleva již přestala platit a/nebo již je finanční nástroj uznán a/nebo oceněn (podle toho, co nastane dříve). Jakákoliv vzniklá ztráta ze znehodnocení se vykáže v rámci počátečního stavu kumulovaných přebytků a schodků k datu přijetí standardů IPSAS nebo v rámci počátečního stavu kumulovaných přebytků v účetním období, ve kterém výjimky umožňující úlevu přestaly platit a/nebo příslušné finanční nástroje jsou uznány a/nebo oceněny (podle toho, co nastane dříve).

**IPSAS 30 Finanční nástroje: zveřejňování**

123. Pokud si prvopředkladatel zvolí předložit srovnávací informace v souladu s odstavcem 78, nepožaduje se po něm ve srovnávacím období v jeho přechodové účetní závěrce dle standardů IPSAS nebo v jeho první účetní závěrce dle standardů IPSAS předložení informací o povaze a rozsahu rizik vznikajících z finančních nástrojů.
124. Prvopředkladatel použije požadavky v IPSAS 30 prospektivně od data přijetí standardů IPSAS nebo když výjimky představující úlevu přestaly platit a/nebo když související finanční nástroj je uznán a/nebo oceněn v souladu s IPSAS 29 (podle toho, co nastane dříve).

## **IPSAS 31 Nehmotná aktiva**

125. **Prvopředkladatel uzná a/nebo ocení nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností, pokud splní definici nehmotného aktiva a podmínky uznávání v IPSAS 31, a to i kdyby v rámci jeho předchozí účetní báze prvopředkladatel vykázal příslušné částky jako náklady. Domnělé pořizovací náklady nemusejí být v případě nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností stanoveny.**
126. V souladu s požadavkem odstavce 20 se po prvopředkladateli vyžaduje uznat veškerá aktiva, jejichž uznání je vyžadováno standardy IPSAS. Prvopředkladatel proto uzná veškerá nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností, pokud splní definici nehmotného aktiva a podmínky uznávání v IPSAS 31, bez ohledu na to, jestli byly příslušné částky v rámci jeho předchozí účetní báze vykázány jako náklady.

## **IPSAS 32 Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: zadavatel**

### *Prvotní ocenění souvisejícího závazku*

127. **Pokud prvopředkladatel zvolí ocenění aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb pomocí domnělých pořizovacích nákladů, související závazky se ocení následujícím způsobem:**
- (a) **v případě závazků v rámci modelu finančního závazku se použije zbývajících smluvních peněžních toků specifikovaných v závazném ujednání a míra předepsaná v IPSAS 32; nebo**
  - (b) **v případě závazků v rámci modelu poskytnutí práva provozovateli se použije reálná hodnota aktiva snížená o veškeré finanční závazky upravená tak, aby zohlednila zbývajících období ujednání o poskytování koncesovaných služeb.**
128. **Prvopředkladatel uzná a/nebo ocení veškeré rozdíly mezi hodnotou aktiva souvisejícího s poskytováním koncesovaných služeb a finančního závazku v rámci modelu finančního závazku v odstavci 127 v rámci počátečního stavu kumulovaných přebytků nebo schodků v účetním období, ve kterém tyto položky uznal a/nebo ocenil.**

## **IPSAS 34 Samostatná účetní závěrka, IPSAS 35 Konsolidovaná účetní závěrka a IPSAS 36 Investice do přidružených jednotek a společných podnikání**

129. **Pokud se ovládaná jednotka stane prvopředkladatelem později než její ovládající jednotka, s výjimkou jednotek ovládaných investiční jednotkou, ocení ovládaná jednotka ve své účetní závěrce její aktiva a závazky ve výši buď:**
- (a) **účetní hodnoty stanovené v souladu s tímto standardem IPSAS, která bude zahrnuta v konsolidované účetní závěrce ovládající jednotky, na základě data přijetí standardů IPSAS u ovládající**

**jednotky, pokud nebyly provedeny žádné úpravy konsolidačních procedur a pro dopady kombinace jednotek, v nichž ovládající jednotka získala ovládanou jednotku; nebo**

- (b) **účetní hodnoty vyžadované ve zbylých částech tohoto standardu IPSAS, na základě data přijetí standardů IPSAS u ovládané jednotky. Tyto účetní hodnoty se mohou lišit od těch, které byly uvedené:**
- (i) **Když výjimky v tomto standardu IPSAS vedou k oceněním, která závisejí na dni přijetí standardů IPSAS.**
  - (ii) **Když se účetní pravidla použitá v účetní závěrce ovládané jednotky odlišují od pravidel pro konsolidovanou účetní závěrku. Například ovládaná jednotka může použít coby její účetní pravidlo model pořizovacích nákladů v IPSAS 17, zatímco ekonomická jednotka může použít model přecenění.**

**Obdobná volba je k dispozici přidružené jednotce nebo společným podnikáním, které se stanou prvopředkladatelem později než jednotka, která má významný vliv nebo je společně ovládá.**

130. **Avšak pokud se ovládající jednotka stane prvopředkladatelem později než její ovládaná jednotka (nebo přidružená jednotka nebo společné podnikání), ovládající jednotka ocení pro svoji konsolidovanou účetní závěrku aktiva a závazky ovládané jednotky (nebo přidružené jednotky nebo společného podnikání) toutéž účetní hodnotou, jaká je použita v účetní závěrce ovládané jednotky (nebo přidružené jednotky nebo společného podnikání), po úpravách pro konsolidaci a úpravách v oblasti jmění a pro dopady kombinace jednotek, v nichž ovládající jednotka získala ovládanou jednotku (nebo přidruženou jednotku nebo společné podnikání), s výjimkami, které mohou být přijaty ve smyslu tohoto IPSAS. Obdobně pokud se ovládaná jednotka stane prvopředkladatelem pro svou samostatnou účetní závěrku dříve nebo později než pro její konsolidovanou účetní závěrku, ocení svá aktiva a závazky stejnými částkami v obou účetních závěrkách, s výjimkami, které mohou být přijaty v tomto IPSAS, kromě konsolidačních úprav.**

### **IPSAS 35 Konsolidovaná účetní závěrka**

131. **Prvopředkladatel, který je ovládanou jednotkou, vyhodnotí, jestli je investiční jednotkou, a to na základě skutečností a podmínek, které existují k datu přijetí standardů IPSAS na akruální bázi, a přecení svoji investici v každé ovládané jednotce reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku k datu přijetí standardů IPSAS na akruální bázi.**

## IPSAS 37 Společná ujednání

132. Pokud prvopředkladatel zaúčtoval jeho investici do společných podnikání v rámci své předchozí účetní báze s využitím poměrné konsolidace, investice do společných podnikání se ocení k datu přijetí jako agregace účetní hodnoty aktiv a závazků, které jednotka předtím konsolidovala poměrně, včetně veškerých pořízených goodwillů vzniklých z akvizičních transakcí (viz příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard upravující podnikové kombinace).
133. Počáteční stav investice stanovený v souladu s odstavcem 132 se považuje za domnělé pořizovací náklady investice při prvotním uznání. Prvopředkladatel otestuje investici na její znehodnocení k datu přijetí bez ohledu na existenci nebo neexistenci jakéhokoliv indikátoru znehodnocení. O veškeré ztráty ze znehodnocení se upraví kumulované přebytky nebo schodky k datu přijetí.
134. Pokud agregace veškerých předchozích aktiv a závazků konsolidovaných poměrně povede k záporným čistým aktivům, vyhodnotí prvopředkladatel, jestli má smluvní nebo jinak než právně závazné povinnosti ve vztahu k záporným čistým aktivům, a pokud je má, prvopředkladatel vykáže příslušný závazek. Pokud prvopředkladatel vyhodnotí, že nemá smluvní ani jinak než právně závazné povinnosti ve vztahu k záporným čistým aktivům, nevykáže příslušný závazek, nýbrž upraví kumulované přebytky nebo schodky k datu přijetí. Prvopředkladatel zveřejní tuto skutečnost spolu s jeho kumulovaným nevykázaným podílem na ztrátách na jeho společných podnikáních k datu přijetí standardů IPSAS na akuální bázi.

## Zveřejňování

135. Prvopředkladatel s účetní závěrkou, která je v souladu s požadavky tohoto standardu IPSAS využívající možnosti přechodných výjimek a opatření ovlivňujících věrné zobrazení a jeho schopnost prohlásit soulad se standardy IPSAS na akuální bázi, prohlásí výslovně a bezvýhradně soulad s tímto standardem IPSAS v komentáři k účetním výkazům. Toto prohlášení se zde doprovodí výrokem, že účetní závěrka není plně v souladu se standardy IPSAS na akuální bázi.
136. Pokud prvopředkladatel využívá přechodných výjimek v tomto standardu IPSAS, zveřejní:
- (a) rozsah, ve kterém využil možnosti přechodných výjimek, které ovlivňují věrné zobrazení v účetní závěrce a jeho schopnost prohlásit soulad se standardy IPSAS na akuální bázi; a

- (b) rozsah, ve kterém využil možnosti přechodných výjimek, které neovlivňují věrné zobrazení v účetní závěrce a jeho schopnost prohlásit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi.
137. V rozsahu, ve kterém prvopředkladatel využil možnosti přechodných výjimek a opatření v tomto standardu IPSAS, které ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi ve vztahu k aktivům, závazkům, výnosům a/nebo nákladům zveřejní:
- (a) zlepšení, která provedl směrem k uznání, ocenění, předložení a/nebo zveřejnění aktiv, závazků, výnosů a/nebo nákladů v souladu s požadavky příslušného standardu IPSAS;
  - (b) aktiva, závazky, výnosy a/nebo náklady, které byly uznány a oceněny podle účetních pravidel, která nejsou konzistentní s požadavky příslušného standardu IPSAS;
  - (c) aktiva, závazky, výnosy a/nebo náklady, které nebyly oceněny, předloženy a/nebo zveřejněny v předchozím účetním období, avšak která jsou uznána a/nebo oceněna a/nebo předložena a/nebo zveřejněna nyní;
  - (d) povahu a částku veškerých úprav vykázaných během účetního období; a
  - (e) náznak toho, jak a kdy zamýšlí dosáhnout plného souladu s požadavky příslušného standardu IPSAS.
138. Pokud prvopředkladatel využije přechodných výjimek, aby neprovedl eliminaci některých stavů, transakcí, výnosů a nákladů a/nebo pokud využije tříleté přechodné období úlev v případech uznání a/nebo ocenění jeho podílů v ovládaných jednotkách, přidružených jednotkách nebo společných podnikáních v odstavci 55, zveřejní povahu těchto stavů, transakcí, výnosů nebo nákladů a/nebo transakcí po vlastnické ose směrem nahoru a po vlastnické ose směrem dolů, které byly eliminovány během účetního období.
139. Pokud není prvopředkladatel schopen předložit konsolidovanou účetní závěrku kvůli přechodným výjimkám a opatřením přijatým dle odstavců 58 nebo 62, zveřejní:
- (a) důvod proč účetní závěrku, investice do přidružených jednotek nebo podíly na společných podnikáních nebylo možné předložit jako konsolidovanou účetní závěrku; a
  - (b) náznak toho, kdy bude prvopředkladatel schopen předložit konsolidovanou účetní závěrku.

140. Zveřejnění požadavků odstavců 135 a 139 poskytne uživatelům možnost sledovat pokrok prvopředkladatele v oblasti sladování jeho účetních pravidel s požadavky příslušného standardu IPSAS během období přechodu.

### Vysvětlení k přechodu na standardy IPSAS

#### 141. Prvopředkladatel zveřejní:

- (a) **datum přijetí standardů IPSAS; a**
- (b) **informace a vysvětlení toho, jak přechod z předchozí účetní báze na standardy IPSAS ovlivnil jeho vykazovanou finanční situaci, a tam, kde je to vhodné, také jeho vykazovanou finanční výkonnost a peněžní toky.**

### Odsouhlasení

142. Prvopředkladatel zveřejní v komentáři k účetním výkazům jeho přechodné účetní závěrky dle standardů IPSAS nebo jeho první účetní závěrky dle standardů IPSAS:

- (a) **odsouhlasení mezi jeho čistými aktivy/jměním v souladu s jeho předchozí účetní bázi a počátečním stavem čistých aktiv/jmění k datu přijetí standardů IPSAS; a**
- (b) **odsouhlasení mezi jeho přebytkem nebo schodkem v souladu s jeho předchozí účetní bázi a počátečním stavem přebytku nebo schodku k datu přijetí standardů IPSAS.**

**Prvopředkladatel, který použil peněžní účetní bázi pro jeho předchozí účetní závěrku, nemusí tato odsouhlasení předkládat.**

143. Odsouhlasení předložené v souladu s odstavcem 142 by měly poskytnout dostatečný detail jak kvantitativního, tak kvalitativního charakteru, aby umožnil uživatelům porozumět významným úpravám v otevíracím výkazu finanční situace a tam, kde je to vhodné, v retrospektivně upraveném srovnávacím výkazu finanční výkonnosti předloženém v souladu se standardy IPSAS na akruální bázi. Tam, kde jsou popisná vysvětlení již zahrnuta v ostatních veřejných dokumentech vydaných současně s účetní závěrkou, měl by komentář obsahovat křížový odkaz na tyto dokumenty.
144. Je-li si účetní jednotka vědoma chyb provedených v rámci své předchozí účetní báze, odsouhlasení dle odstavce 142 musí rozlišit mezi opravami těchto chyb a změnami v účetních pravidlech.
145. **Pokud účetní jednotka nepředložila účetní závěrky za předcházející období, její přechodová účetní závěrka dle standardů IPSAS nebo první účetní závěrka dle standardů IPSAS na tuto skutečnost upozorní.**

146. **Pokud prvopředkladatel využije možnosti výjimek v odstavcích 36-43, které umožňují tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neocenil položky, předloží coby část komentáře k účetním výkazům odsouhlasení u položek, které byly uznány a/nebo oceněny během účetního období, kdy tyto položky nebyly zahrnuty v předchozích účetních závěrkách. Odsouhlasení se předloží v každém účetním období, ve kterém jsou nové položky uznány a/nebo oceněny v souladu s tímto standardem IPSAS.**
147. Odsouhlasení předložené v souladu s odstavcem 146 poskytne dostatečný detail, aby bylo uživatelům umožněno porozumět tomu, které položky byly uznány a/nebo oceněny během účetního období, kdy prvopředkladatel přijal jednu z více výjimek umožňujících tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neocenil určitou položku. Odsouhlasení vysvětluje úpravy předcházejících výkazů finanční situace a tam, kde je to vhodné, také předcházejících výkazů finanční výkonnosti v každém účetním období, ve kterém jsou nové položky uznány a/nebo oceněny v souladu s tímto standardem IPSAS.

**Zveřejnění v případech použití domnělých pořizovacích nákladů pro zásoby, investice do nemovitostí, pozemky, budovy a zařízení, nehmotná aktiva, finanční nástroje nebo aktiva související s poskytováním koncesovaných služeb**

148. **Pokud používá prvopředkladatel reálnou hodnotu nebo alternativního postupu podle odstavce 64, 67 nebo 70, coby domnělé pořizovací náklady pro zásoby, investice do nemovitostí, pozemky, budovy a zařízení, nehmotná aktiva, finanční nástroje nebo aktiva související s poskytováním koncesovaných služeb, zveřejní:**
- (a) **agregaci těch reálných hodnot nebo jiných alternativních ocenění, které byly brány v potaz při stanovování domnělých pořizovacích nákladů;**
  - (b) **agregaci úprav účetních hodnot vykázaných v souladu s předchozí účetní bází; a**
  - (c) **zda-li domnělé pořizovací náklady byly stanoveny k datu přijetí standardů IPSAS nebo během období přechodu.**

**Zveřejnění v případech použití domnělých pořizovacích nákladů pro investice do ovládaných účetních jednotek, společných podnikání a přidružených jednotek**

149. **Pokud prvopředkladatel použije reálnou hodnotu coby domnělé pořizovací náklady v jeho otevíracím výkazu finanční situace pro investice do ovládaných jednotek, společných podnikání nebo**

**přidružených jednotek v rámci jeho samostatné účetní závěrky, v rámci jeho samostatné účetní závěrky zveřejní:**

- (a) **agregaci domnělých pořizovacích nákladů těchto investic, pro něž domnělými pořizovacími náklady je reálná hodnota; a**
- (b) **agregaci úprav účetních hodnot vykázaných v souladu s předchozí účetní bázi.**

150. **Požadavky na zveřejnění vyžadované v odstavcích 148 a 149 se týkají každého účetního období, ve kterém jsou uznány a/nebo oceněny nové položky, dokud výjimky poskytující úlevu nepřestanou platit a/nebo dokud není příslušné aktivum uznáno a/nebo oceněno v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve).**

**Výjimky z požadavků na zveřejnění ve standardech IPSAS během období přechodu**

151. **V rozsahu, v jakém prvopředkladatel využil možnosti tříletého přechodného období úlev, aby neuznal a/nebo neocenil položky, se nepožaduje, aby použil jakýkoliv související požadavek na předložení a/nebo zveřejnění, který se týká těchto položek, jak je vyžadováno v IPSAS 1, IPSAS 18 a/nebo příslušných standardů IPSAS, dokud toto období coby tříleté přechodné období úlev nepřestalo platit a/nebo příslušné položky již nebyly uznány a/nebo oceněny v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve).**
152. **Nehledě na přechodná opatření v odstavci 151 se prvopředkladateli doporučuje zveřejnit informace vyžadované IPSAS 1, IPSAS 18 a/nebo příslušným standardem IPSAS co nejdříve.**

## **Přechodná ustanovení**

153. **Pokud prvopředkladatel přijal stávající přechodná opatření v jiném standardu IPSAS na akruální bázi, bude pokračovat v aplikaci těchto přechodných opatření, dokud tato nepozbydou platnost a/nebo dokud nejsou příslušné položky uznány a/nebo oceněny v souladu s příslušným standardem IPSAS (podle toho, co nastane dříve). Zvolí-li si prvopředkladatel přijetí přechodných výjimek v tomto standardu IPSAS, období úlev použité pro přijetí standardů IPSAS na akruální bázi nesmí být delší než období úlev poskytované tímto standardem IPSAS.**

## **Datum účinnosti**

154. **Účetní jednotka použije tento standard pro své účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 nebo později. Dřívější použití je doporučeno.**



## **Dodatek A**

### **Změny jiných standardů IPSAS**

*Originální znění příručky v anglickém jazyce obsahuje u tohoto standardu část Změny jiných standardů IPSAS, která podává přehled změn provedených v jiných standardech. Se souhlasem organizace IFAC není tato část v tomto vydání příručky do českého jazyka přeložena.*

## Zdůvodnění závěrů

*Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 33, ale nejsou jeho součástí.*

### Východiska

- BC1. Před vznikem IPSAS 33 neexistoval standard pokrývající problematiku související s prvním přijetím standardů IPSAS. V důsledku toho schválil IPSASB v červnu 2011 projekt vzniku obsáhlé sady principů, které by účetní jednotky mohly použít při přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi.
- BC2. Přestože má tento standard IPSAS Implementační příručku, je nad rámec tohoto projektu vyvíjet detailnější praktické příručky pro první přijetí standardů IPSAS. IPSASB je názoru, že jelikož se specifické problémy spojené s prvním přijetím mění v závislosti na konkrétní jurisdikci a jelikož jsou prvopředkladatelé na různých počátečních úrovních v závislosti na jejich předchozí účetní bázi, jednotlivé jurisdikce musejí být zapojeny do přípravy dodatečných implementačních příruček, aby pomohly prvopředkladatelům v jejich přechodu na standardy IPSAS na akruální bázi.
- BC3. Tento standard IPSAS pokrývá přechod buď z peněžní účetní báze, nebo z akruální účetní báze v rámci jiného účetně výkaznického rámce, případně z modifikované verze buď peněžní, nebo akruální účetní báze. V důsledku toho IPSASB souhlasil, že v tomto projektu nepůjde o projekt konvergence s IFRS.
- BC4. IPSASB však při přípravě tohoto standardu IPSAS rozhodně zvážil přechodné výjimky zahrnuté v IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, jakož i přechodná ustanovení zahrnutá ve stávající sadě standardů IPSAS.
- BC5. Při přípravě tohoto standardu IPSAS souhlasil IPSASB, že vzhledem k tomu, že u tohoto standardu nejde o projekt konvergence s IFRS, všechna přechodná ustanovení a výjimky by měly být zahrnuty v jediném jeho výstupu. Ve srovnání s IFRS 1 souhlasil IPSASB, že žádné přechodné ustanovení ani výjimky nebudou zahrnuty jako přílohy, neboť by mohlo být matoucí pro předkladatele účetních závěrek, pokud by ustanovení a výjimky byly rozmístěny napříč celým textem standardu.
- BC6. Přechodné výjimky poskytované tímto standardem IPSAS nahradí mnoho přechodných ustanovení v jednotlivých standardech IPSAS, jakmile se uplatní.
- BC7. Když IPSASB vydá nový výstup, zváží doplnění speciálních přechodných ustanovení, která by poskytla úlevu prvopředkladatelům, do tohoto standardu IPSAS. Přechodná ustanovení pro účetní jednotky, které již používají standardy IPSAS na akruální bázi, budou zahrnuta v nových výstupech IPSASB, které se připravují.

## Rozsah

- BC8. Tento standard IPSAS se použije, když účetní jednotka poprvé přijímá standardy IPSAS na akruální bázi, a také během období přechodu na standardy IPSAS na akruální bázi v rozsahu, ve kterém přijala jednu nebo více přechodných výjimek nebo ustanovení z tohoto standardu IPSAS. Tento standard IPSAS poskytuje úlevu prvopředkladateli při přípravě jeho účetní závěrky a umožňuje prvopředkladateli určité dobrovolné výjimky během období přechodu.
- BC9. Tento standard IPSAS vyžaduje po účetních jednotkách k datu přijetí dosáhnout souladu s každým účinným standardem IPSAS, avšak poskytuje omezené výjimky z požadavků pro určité oblasti, kde přínos pro uživatele účetních závěrek je nižší než náklady na dosažení souladu s těmito ustanoveními. Retrospektivní použití některých standardů IPSAS se zakazuje, a to zvláště v těch případech, kde je vyžadován úsudek řídicích pracovníků ohledně podmínek v minulosti.
- BC10. Výjimky poskytnuté v tomto standardu IPSAS mohou převážit nad některými požadavky v existujících standardech IPSAS na akruální bázi během přechodu na standardy IPSAS na akruální bázi.
- BC11. Datem přijetí standardů IPSAS na akruální bázi je začátek účetního období, v němž prvopředkladatel zvolí přijetí standardů IPSAS na akruální bázi. Pokud k datu přijetí standardů IPSAS na akruální bázi zvolí prvopředkladatel použití jedné či více volitelných výjimek nebo ustanovení, které ovlivňují věrné zobrazení a schopnost prvopředkladatele prohlásit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi, bude prvopředkladatel během období přechodu předkládat přechodovou účetní závěrku dle standardů IPSAS. Ke konci přechodného období musí prvopředkladatel zajistit soulad s požadavky na uznávání, oceňování, předkládání a zveřejňování v ostatních standardech IPSAS na akruální bázi, aby tím zajistil soulad se standardy IPSAS na akruální bázi, jak je požadováno v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*, přestože datum přijetí standardů IPSAS na akruální bázi mohl být již dříve.
- BC12. Pokud si však prvopředkladatel zvolí k datu přijetí standardů IPSAS možnost nepoužít jednu či více výjimek nebo ustanovení, které ovlivňují věrné zobrazení a schopnost prohlásit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi, může prvopředkladatel předložit účetní závěrku dle standardů IPSAS během období přechodu. Účetní závěrka dle standardů IPSAS je účetní závěrkou, v níž může předkladatel výslovně a bezvýhradně prohlásit, že je v souladu se standardy IPSAS na akruální bázi. Pokud prvopředkladatel nepřijme výjimky v tomto standardu IPSAS, které ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi, jeho první účetní závěrka dle pravidel přijetí standardů IPSAS na akruální bázi může současně být jeho první účetní závěrkou dle standardů IPSAS.

### **Příprava kritérií pro vznik a vyhodnocování přechodných výjimek**

- BC13. Při vzniku přechodných výjimek v tomto standardu IPSAS připravil IPSASB sadu kritérií na bázi toho, jaké informační potřeby by uživatelé zhruba mohli mít v případě přijetí a přechodu na standardy IPSAS na akruální bázi, jak je uvedeno v Kapitole 2 *Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití (Koncepční rámec)*. Tato kritéria byla využita při uvažování o těchto přechodných ustanoveních, současně s vyhodnocením kvalitativních charakteristik a omezení informací zahrnovaných do finančních výkazů pro všeobecné použití (GPFrs), jak je uvedeno v kapitole 3 *Koncepčního rámce*. Výsledky těchto úvah jsou zahrnuty v odstavcích BC14 až BC19.
- BC14. Při vzniku požadavků na otevírací výkaz finanční situace prvopředkladatele a při uvažování o přechodných výjimkách se IPSASB odkazoval na cíle finančního výkaznictví, jak jsou uvedené v kapitole 2 *Koncepčního rámce*.
- BC15. Kapitola 2 *Koncepčního rámce* uvádí, že cílem finančních výkazů je poskytování informací o finanční situaci, výkonnosti a změnách ve finanční situaci účetní jednotky, které jsou užitečné širokému spektru uživatelů, poskytnutím informací pro účely skládání účtů a pro rozhodování.
- BC16. Kapitola 3 *Koncepčního rámce* také identifikuje kvalitativní charakteristiky informací zahrnovaných ve finančních výkazech pro všeobecné použití (GPFrs) účetních jednotek veřejného sektoru. Těmito kvalitativními charakteristikami jsou relevance, věrné zobrazení, srozumitelnost, včasnost, srovnatelnost a ověřitelnost. Omezení informací zahrnovaných v GPFrs jsou významnost a poměr nákladů a přínosů.

### **Kritéria použitá pro vznik přechodných výjimek**

#### *Věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS*

- BC17. IPSAS 1 požaduje, aby účetní jednotka, jejíž účetní závěrka je v souladu se standardy IPSAS, uvedla výslovný a bezvýhradný výrok o takovém souladu v komentáři k účetním výkazům. Účetní závěrku nelze označit jako v souladu se standardy IPSAS, dokud není v souladu se všemi požadavky standardů IPSAS. Z důvodu komplexnosti problematik souvisejících s prvním přijetím standardů IPSAS souhlasil IPSASB s tím, že v určitých případech budou umožněny úlevy. IPSASB však také konstatoval, že některé tyto úlevy ovlivní věrné zobrazení v účetní závěrce prvopředkladatele, jakož i jeho schopnost prohlásit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi.
- BC18. IPSASB se shodnul, že je nezbytné rozlišovat mezi těmi přechodnými výjimkami, které neovlivňují věrné zobrazení v účetní závěrce prvopředkladatele, a těmi, které ovlivňují. IPSASB se také dohodnul, že strukturování standardu tímto způsobem umožní předkladatelům lépe

porozumět dopadům, které různá přechodná ustanovení a výjimky budou mít na jejich účetní závěrky během období přechodu. Sledujícíce potřebu takového rozlišování také IPSASB rozhodl, že prvopředkladatelé mají být upozorněni na skutečnost, že nebudou schopni vyjádřit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi, jak je vyžadováno v IPSAS 1, pokud přijmou určité výjimky poskytnuté tímto standardem IPSAS.

- BC19. IPSASB se shodnul, že pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimek, které ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi, nebude prvopředkladatel schopen bezvýhradně konstatovat soulad se standardy IPSAS na akruální bázi, dokud toto období poskytnutí úlev nepřestane platit, nebo dokud nejsou příslušné položky uznány, oceněny a/nebo relevantní informace předloženy a/nebo zveřejněny v účetní závěrce v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve).
- BC20. V souladu s komentářem přijatým k návrhu standardu IPSAS na téma První přijetí standardů IPSAS na akruální bázi IPSASB souhlasil s vyjasněním, že prvopředkladatel použije úsudku při vyhodnocení, v jakém rozsahu přijaté přechodné výjimky a ustanovení ovlivňují věrné zobrazení v účetní závěrce a prvopředkdatelovu schopnost prohlásit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi. Pokud prvopředkladatel zvolí použití jedné nebo více přechodných výjimek a ustanovení ovlivňujících věrné zobrazení v účetní závěrce a schopnost prohlásit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi, může prvopředkladatel dojít stále k závěru, že věrného zobrazení dosáhl, neboť uznání a/nebo ocenění příslušné položky, transakce nebo události, které jsou předmětem výjimky, není významné ve vztahu k účetní závěrce jako celku. Použití úsudku k vyhodnocení významnosti přechodné výjimky nebo ustanovení přijatého ve vztahu k účetní závěrce jako celku si vyžaduje, aby bylo vyhodnoceno berouc v potaz specifické podmínky u prvopředkdatatele.
- BC21. IPSASB se shodnul, že na účetní závěrku předloženou ke konci prvního účetního období, v níž prvopředkladatel využije jedné či více přechodných výjimek ovlivňujících věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi, se má odkazovat jako na přechodovou účetní závěrku dle standardů IPSAS. A to proto, že prvopředkladatel nebude s to provést výslovný a bezvýhradný výrok o souladu se standardy IPSAS, pokud aplikuje výjimky v tomto standardu IPSAS ovlivňující věrné zobrazení v účetní závěrce a prvopředkdatelovu schopnost vyjádřit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi.
- BC22. Aby poskytl relevantní informace o přechodu na standardy IPSAS na akruální bázi, zveřejní prvopředkladatel informace uživatelům o přechodných výjimkách, které přijal, a o tom, jak přecházel z jeho předchozí účetní báze na standardy IPSAS na akruální bázi.

BC23. IPSASB poznamenal, že by bylo vhodné, aby prvopředkladatel v rámci svého přechodu na akuální účetnictví připravil také plán přechodu, aby bylo možné vyhodnocovat míru jeho pokroku v oblasti vykazování dle standardů IPSAS na akuální bázi. Zveřejněné informace o tomto pokroku směrem k uznávání, oceňování, předkládání a/nebo zveřejňování aktiv, závazků, výnosů a/nebo nákladů v souladu s jeho plánem přechodu poskytnou užitečnou informaci uživatelům účetní závěrky ve smyslu pochopení, jak a kdy zhruba zamýšlí prvopředkladatel dosáhnout plného souladu s požadavky všech příslušných standardů IPSAS.

### **Předkládání informací o prvním přijetí**

#### *Předkládání srovnávacích informací podle pravidel přijetí standardů IPSAS na akuální bázi*

BC24. IPSASB uvažoval, zdali mají být vyžadovány srovnávací informace o přijetí standardů IPSAS, jelikož stávající přechodná ustanovení v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky* nepožadují srovnávací informace s ohledem na účetní závěrku, v níž je poprvé použito akuálního účetnictví v souladu se standardy IPSAS.

BC25. Při uvažování o přínosech a nákladech IPSASB potvrdil, že stávající přístup v IPSAS 1 pro případy předkládání srovnávacích informací by měl být zachován, aby pomohl přijetí akuálních standardů IPSAS. Tento standard IPSAS proto tedy pouze zdůrazňuje ustanovení o srovnávacích informacích, aniž by vyžadoval po prvopředkladateli poskytnutí srovnávacích informací v jeho přechodové účetní závěrce dle standardů IPSAS nebo jeho první účetní závěrce dle standardů IPSAS.

BC26. Když prvopředkladatel zvolí možnost nepředkládat srovnávací informace, IPSASB dochází ke shodě, že by prvopředkadelova přechodová účetní závěrka dle standardů IPSAS měla obsahovat jeden výkaz finanční situace a otevírací výkaz finanční situace k datu přijetí standardů IPSAS na akuální bázi.

BC27. Pokud si účetní jednotka zvolí možnost předkládání srovnávacích informací, IPSASB dochází ke shodě, že by měl prvopředkladatel předložit jeden výkaz finanční situace se srovnávacími informacemi za bezprostředně předcházející účetní období a otevírací výkaz finanční situace k počátku účetního období předcházejícího datu přijetí standardů IPSAS na akuální bázi.

BC28. Jelikož přijetí tříletého přechodného období úlev současně ovlivňuje předkládání srovnávacích informací, IPSASB souhlasil, že tam, kde prvopředkladatel využije možnosti jakéhokoliv přechodného období úlev, které je dovoleno, měl by pouze upravit srovnávací informace za účetní období následující datum přijetí standardů IPSAS na akuální bázi, když je k dispozici informace o položkách, které byly uznány a/nebo oceněny

během tohoto období. Srovnávací informace budou pak tedy pouze upraveny retrospektivně, a to v rozsahu, v jakém jsou k dispozici příslušné informace.

- BC29. Prvopředkladatel použije požadavky v IPSAS 1 vztahující se ke zveřejňování srovnávacích informací poté, co předložil jeho první účetní závěrku dle standardů IPSAS.

*Předkládání odsouhlasení podle pravidel přijetí standardů IPSAS na akruální bázi*

- BC30. Při zvažování toho, jaké informace by byly užitečné uživatelům účetních závěrek ve vztahu k prvnímu přijetí standardů IPSAS, IPSASB souhlasil, že odsouhlasení by mělo být předloženo v komentáři k účetním výkazům přechodové účetní závěrky dle standardů IPSAS nebo první účetní závěrky dle standardů IPSAS. Předkládání odsouhlasení poskytuje důležité propojení mezi informacemi předloženými dříve v rámci prvopředkladatelovy předchozí účetní báze a informacemi sestavenými s použitím standardů IPSAS. Smysl odsouhlasení je naznačit úpravy, které jsou nezbytné k dosažení souladu s požadavky standardů IPSAS na akruální bázi, a jak přechod od předchozí účetní báze na standardy IPSAS ovlivnila prvopředkladatelovu vykazovanou finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky. Taková informace bude užitečná uživatelům účetních závěrek.
- BC31. IPSASB zvažoval dva typy odsouhlasení, které by mohly být předkládány – první vysvětluje rozdíly vzhledem k počátečním stavům k datu přijetí standardů IPSAS, a druhé odsouhlasení vzhledem ke konci posledního účetního období předloženého v rámci prvopředkladatelovy nejaktuálnější účetní závěrky v souladu s jeho předchozí účetní bázi.
- BC32. IPSASB došel k závěru, že druhá zmíněná možnost by byla příliš obtížná a náklady na předložení odsouhlasení by pak převážily nad přínosy. Také došel k závěru, že by spíše nevyužili těchto odsouhlasení, takže tyto informace nebudou mít prediktivní hodnotu.
- BC33. Ve výsledku bylo dosaženo závěru, že prvopředkladatel by měl pouze předložit odsouhlasení jeho konečných stavů vykázaných v rámci jeho předchozí účetní báze ve vztahu k jeho čistým aktivům/jmění v souladu se standardy IPSAS v případě otevíracího výkazu finanční situace. Informace by měly být předloženy v komentáři k účetním výkazům přechodové účetní závěrky dle standardů IPSAS nebo první účetní závěrky dle standardů IPSAS.
- BC34. Pokud by prvopředkladatel dříve použil peněžní účetní bázi, nepředkládal by čistá aktiva/jmění. IPSASB proto souhlasil, že pokud je prvopředkladatelovou předchozí účetní bázi peněžní báze, nepožaduje se po něm předložení odsouhlasení.

- BC35. IPSASB kvůli vyhovění kvalitativním charakteristikám relevance, srozumitelnosti a srovnatelnosti během období přechodu, kdy prvopředkladatel využil možnosti výjimek umožňujících úlevy v případě uznávání a/nebo oceňování aktiv a/nebo závazků, zvažoval, jestli má být prvopředkladatel povinen předložit odsouhlasení k různým okamžikům během jeho přechodu na standardy IPSAS na akuální bázi.
- BC36. IPSASB souhlasil, že pokud prvopředkladatel využívá možnosti jakéhokoliv přechodného období úlev, které je dovoleno, měl by předložit odsouhlasení pro položky, které byly uznány a/nebo oceněny během účetního období, když tyto položky nebyly uznány a/nebo oceněny v předchozích vykázaných účetních výkazech. Toto odsouhlasení se má předložit v dodatku k odsouhlasení, které je předloženo k objasnění rozdílnosti u předchozí prvopředkladatelovy účetní bázi a položkami, které jsou uznány a/nebo oceněny v souladu se standardy IPSAS v otevíracím výkazu finanční situace.

*Předkládání porovnání mezi rozpočtovanými a skutečnými částkami v účetní závěrce prvopředkladatele*

- BC37. IPSASB diskutoval, jestli má mít prvopředkladatel povinnost předložit porovnání mezi rozpočtovanými a skutečnými částkami v souladu s přijetím standardů IPSAS na akuální bázi, a jestli taková informace je užitečná uživatelům účetních závěrek.
- BC38. IPSASB zvažoval, jestli když prvopředkladatel sestavuje svůj rozpočet na peněžní účetní bázi po přijetí standardů IPSAS, by předložení takového srovnání v jeho přechodové účetní závěrce dle standardů IPSAS nebo jeho první účetní závěrce dle standardů IPSAS mohlo být náročné. IPSASB se však shodnul, že takové porovnání má být zahrnuto v účetní závěrce prvopředkladatele, jelikož je unikátní vlastností standardů IPSAS a napomáhá při skládání účtů a rozhodování.

*Předkládání výkazu peněžních toků v účetní závěrce prvopředkladatele*

- BC39. Během období pro zasilání komentářů respondenti požádali IPSASB, aby zvážil poskytnutí přechodných výjimek a ustanovení pro sestavení výkazu peněžních toků, pokud si prvopředkladatel zvolí přijetí tříleté přechodné období úlev v případě uznávání a/nebo oceňování určitých aktiv a/nebo závazků. Respondenti poznamenávali, že se nezdá vhodným předkládat výkaz peněžních toků, pokud je výkaz finanční situace nekompletní.
- BC40. IPSASB potvrdil své předchozí rozhodnutí neposkytovat jakékoliv přechodné úlevy, neboť i během přechodného období uživatelé stále potřebují informace o peněžních tocích, a to: (a) o zdrojích peněžních přítoků; (b) o položkách, za něž byla hotovost vynaložena během účetního období; a (c) o stavu peněžních prostředků ke konci účetního období.



## Srovnání akruálních standardů IPSAS a Výkazů vládní finanční statistiky

BC41. Jelikož cílem tohoto standardu je poskytnout vhodný výchozí bod pro vedení účetnictví v souladu se standardy IPSAS na akruální bázi, neposkytuje zvláštní příručku prvopředkladatelům pro srovnávání výkaznictví pro vládní finanční statistiku se standardy IPSAS na akruální bázi. V jeho Konzultační studii *Srovnání standardů IPSAS a Příručky k Výkazům vládní finanční statistiky: Důsledek rozdílů skrze konvergenci a management*, IPSASB diskutuje, kde by bylo nejlépe vyhovět určitým návodem k možnostem srovnávání s vládní finanční statistikou. Výběrem možností pravidel srovnávání vládní finanční statistiky při prvním použití standardů IPSAS na akruální bázi může prvopředkladatel napomoci vytvoření vysoce kvalitních a včasných dat zahrnutelných do jeho výkazů vládní finanční statistiky.

## Výjimky ovlivňující věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi

*Přechodné výjimky vztahující se k uznávání, oceňování a klasifikaci nefinančních aktiv*

- BC42. Pokud účetní jednotka nejprve přijme standardy IPSAS, nemusí mít celkovou informaci o existenci všech svých aktiv pod svou kontrolou a může požadovat určité období k získání a sestavení vhodných záznamů, aby o takových aktivech mohla účtovat. Protože toto je relevantní zejména pro účetní jednotky, které dříve nepoužívaly akruální účetní bázi, je pravděpodobné, že tyto účetní jednotky budou muset vyvinout značné úsilí k uznání, ocenění a/nebo klasifikaci jejich aktiv v souladu se standardy IPSAS.
- BC43. Při zvažování úlev, které by byly poskytnuty prvopředkladatelům na uznání jejich aktiv IPSASB zvažoval stávající pětileté přechodné období úlev v IPSAS 17. Aby zdůraznil účetním jednotkám nezbytnost připravit se na přijetí standardů IPSAS před sestavením jejich přechodové účetní závěrky dle standardů IPSAS nebo jejich první účetní závěrky dle standardů IPSAS, IPSASB souhlasil, že by mělo být dovoleno období úlev nepřesahující dobu tří let. Protože se účetní jednotky mají na jejich přechod na standardy IPSAS na akruální bázi dobře připravit již předem a nespoléhat pouze na období úlev poskytnuté v tomto standardu IPSAS, je IPSASB názoru, že tříleté přechodné období je lépe říditelné a zkracuje období, během nichž nebudou účetní jednotky schopny prohlásit soulad se standardy IPSAS.
- BC44. IPSASB se shodl, že předepsání období úlev v tomto standardu IPSAS, namísto aby každé jurisdikci povolil stanovit její vlastní období úlev, zmenší nekonzistence mezi jurisdikcemi. Důvěryhodnost a srovnatelnost účetních závěrek během období přechodu tím bude také zvýšena.

- BC45. IPSASB potvrdil, že úlevy poskytnuté tímto standardem IPSAS nelze vnímat jako kompletní cestovní mapu směřující k přijetí standardů IPSAS na akruální bázi, ale spíše jako konec období jejich přijímání. Tříleté období úlev poskytnuté tímto standardem IPSAS má za cíl poskytnout úlevu prvopředkladateli k nápomoci se závěrečným převodem na standardy IPSAS na akruální bázi. Před přijetím tohoto standardu IPSAS by se měl prvopředkladatel řádně připravit na jeho přechod na standardy IPSAS na akruální bázi. Komplexnost a délka přechodu bude záležet na jeho předchozí účetní bázi. Tříleté přechodné období úlev nelze vnímat jako celkový přijímací proces.
- BC46. Příručka ve Studii 14, *Přechod na akruální účetní bázi: Příručka pro vlády a jejich účetní jednotky* vydaná IPSASB může pomoci prvopředkladateli při plánování jeho převodu na standardy IPSAS na akruální bázi před přijetím tohoto standardu IPSAS.
- BC47. IPSASB navrhoval, že tříleté přechodné období úlev by mělo být poskytnuto pro následující aktiva:
- (a) investice do nemovitostí;
  - (b) pozemky, budovy a zařízení;
  - (c) biologická aktiva a zemědělská produkce;
  - (d) nehmotná aktiva; a
  - (e) aktiva související s poskytováním koncesovaných služeb.
- BC48. V souladu s komentářem přijatým k tomuto návrhu standardu IPSAS se IPSASB shodnul, že také dovolí období úlev v případě uznání a/nebo oceňování zásob. IPSASB souhlasil, že byť jsou zásoby oběžným aktivem, které je realizováno, spotřebováno, prodáno nebo použito v rámci provozního cyklu účetní jednotky, prvopředkladatel může potřebovat čas na řádnou identifikaci a klasifikaci svých aktiv mezi zásoby, investice do nemovitostí nebo pozemky, budovy a zařízení, zejména pokud jde o pozemky. Zásoby mohou také zahrnovat specializovaná aktiva nebo velké objemy položek, např. zdravotnické zásoby, pro jejichž řádnou klasifikaci může být potřebný delší čas.
- BC49. Při zvažování, jestli období úlev má být dovoleno pro uznání biologických aktiv a zemědělské produkce, IPSASB poznamenal, že tato aktiva a aktivity mohou být v některých jurisdikcích omezeny, zatímco v jiných mohou být více významné, např. v rozvojových zemích. Celkově IPSASB souhlasil, že tříleté přechodné období úlev by mělo být poskytnuto k uznání biologických aktiv a zemědělské produkce, aby se tím pomohlo těm jurisdikcím, v nichž jde o významnou problematiku.
- BC50. IPSAS 5 dovoluje prvopředkladateli buď přijmout vzorové řešení, nebo povolené alternativní řešení pro účtování o výpůjčních nákladech vzniklých

u způsobilého aktiva. Když si prvopředkladatel zvolí použití povoleného alternativního řešení, může vzniknout časový nesoulad mezi kapitalizací výpůjčních nákladů u způsobilého aktiva, u něhož prvopředkladatel využije možnosti tříletého přechodného období úlev, aby neuznal určité aktivum. V případě tohoto časového nesouladu, a protože nemusí být praktické získávat informace o výpůjčních nákladech vzniklých před uznáním aktiva, u něhož prvopředkladatel využil možnosti tříletého přechodného období úlev, IPSASB souhlasil, že prvopředkladatel nemá mít povinnost kapitalizovat jakékoliv výpůjční náklady u způsobilých aktiv, u nichž je počáteční datum pro kapitalizaci před datem přijetí standardů IPSAS na akruální bázi. V souladu s komentářem respondentů ke Zveřejněnému návrhu IPSASB také souhlasil, že veškeré výpůjční náklady vzniklé během období přechodu také nemají být kapitalizovány, dokud výjimky poskytující úlevu nepřestanou platit a/nebo dokud nejsou příslušná aktiva uznána v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve).

- BC51. Po komentáři přijatém k návrhu standardu IPSAS vyjádřil IPSASB také souhlas s tím, že prvopředkladatel může změnit jeho účetní pravidla s ohledem na uznání a/nebo ocenění aktiv a/nebo závazků třídu po třídě nebo kategorii po kategorii v případech, kdy je použití tříd nebo kategorií dovoleno příslušným standardem IPSAS.

#### *Přechodné výjimky vztahující se k oceňování nefinančních aktiv*

- BC52. IPSASB připustil, že některé účetní jednotky mohly uznat nefinanční aktiva v souladu s jejich předchozí účetní bázi. Proto IPSASB souhlasil, že tříleté přechodné období úlev má být dovoleno pro oceňování všech nefinančních aktiv, které byly uznány prvopředkladatelem v souladu s jeho předchozí účetní bázi. Během tohoto přechodného období bude prvopředkladatel schopen připravit spolehlivé modely pro aplikování principů standardů IPSAS. Během přechodného období nebude po prvopředkladateli požadováno změnit jeho účetní pravidla pokud se týká oceňování těchto aktiv.

#### *Přechodné výjimky vztahující se k uznávání závazků*

#### Interakce mezi standardy pro aktiva a ostatními standardy IPSAS

- BC53. Tam, kde prvopředkladatel využije možnosti jedné nebo více přechodných výjimek vztahujících se k uznávání aktiv, analyzuje v rámci tohoto procesu nabývací listiny, smlouvy a další obdobná ujednání, včetně leasingových smluv, pro stanovení toho, o jakém aktivu má být účtováno a jak jej ocenit. V důsledku toho nemusí být prvopředkladatel v pozici, aby účtoval o závazcích z finančního leasingu souvisejících s aktivy v rámci finančních leasingů, dokud doba odpovídající přechodnému období úlev neskončí a/nebo příslušná aktiva již nejsou uznána v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve).

- BC54. Obdobně tam, kde prvopředkladatel zvolil možnost přechodného období úlev poskytnutého pro uznání aktiv souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb v souladu s IPSAS 32, nemusí být prvopředkladatel v pozici, aby účtoval o souvisejícím závazku buď podle modelu finančního závazku, nebo podle modelu poskytnutí práva provozovateli, dokud doba odpovídající přechodnému období úlev neskončí a/nebo příslušná aktiva již nejsou uznána a/nebo oceněna v souladu s IPSAS 32 (podle toho, co nastane dříve).
- BC55. IPSASB souhlasil, že uznání závazků z finančních leasingů a uznání a/nebo ocenění závazků souvisejících s aktivy souvisejícími s poskytováním koncesovaných služeb by taktéž mělo být odloženo, dokud období úlev vztahující se k souvisejícím aktivům neskončilo a/nebo dokud již příslušná aktiva nebyla uznána a/nebo oceněna.

Uznávání rezerv zahrnutých v prvotních pořizovacích nákladech pozemků, budov a zařízení

- BC56. IPSASB došel k závěru, že nebude poskytnuto žádné přechodné období úlev v případě rezerv v IPSAS 19, a proto prvopředkladatel účtuje o všech svých závazcích k datu přijetí standardů IPSAS. IPSASB však připouští, že zpoždění v uznání a/nebo ocenění pozemků, budov a zařízení ovlivní uznání a/nebo ocenění určitých rezerv, které jsou zahrnuty v prvotních pořizovacích nákladech těchto aktiv.
- BC57. IPSAS 17 požaduje po účetní jednotce zahrnutí jako součásti pořizovacích nákladů položky pozemků, budov a zařízení výši původního odhadu nákladů na demontáž a odstranění položky a uvedení daného místa do původního stavu, povinnost, která účetní jednotce vznikla, buď když položku získala, nebo coby důsledek užívání dané položky během určitého období pro jiný účel než je produkce zásob během tohoto období. IPSAS 17 vyžaduje, aby tato povinnost budoucích výdajů, o které bylo účtováno v souladu s IPSAS 17 byla uznána a oceněna v souladu s IPSAS 19.
- BC58. IPSASB uznal, že by nebylo možné uznat a/nebo ocenit rezervy pro prvotní odhad nákladů na demontáž a odstranění položky a uvedení místa do původního stavu, dokud není uznána a/nebo oceněna příslušná položka pozemků, budov a zařízení v souladu s IPSAS 17. Přechodné období úlev bylo pro účely uznání a/nebo ocenění rezervy také umožněno, aby tím byl respektován popsaný časový nesoulad.

IPSAS 25 Zaměstnanecké požitky

- BC59. IPSASB připustil, že uznání a/nebo ocenění specifických závazků v IPSAS 25 bude výzvou pro mnoho účetních jednotek veřejného sektoru, neboť si může vyžádat pořízení nových systémů nebo upgrade těch stávajících. IPSASB proto souhlasil, že prvopředkladateli by měla být dána možnost tříletého přechodného období úlev pro účely uznání a/nebo ocenění

aktiv a závazků souvisejících s plány definovaných požitků a jinými dlouhodobými zaměstnaneckými požitky. Za účelem vyhnouti se zkresení výkazu finanční situace IPSASB dále souhlasil, aby veškerá aktiva plánu byla uznána a/nebo oceněna ke stejnému okamžiku jako závazky. Veškeré ostatní zaměstnanecké požitky by měly být uznány a/nebo oceněny k datu přijetí standardů IPSAS.

- BC60. IPSASB dále poznamenal, že plnohodnotná retrospektivní aplikace IPSAS 25 by si vyžadovala, aby prvopředkladatel stanovil přínosy a újmy z pojistně matematických odhadů za každý rok od počátku plánu za účelem stanovení čistých kumulovaných nerealizovaných přínosů a újem k datu přijetí standardů IPSAS. Došlo se k závěru, že by to bylo nákladné a bez přínosu pro uživatele. Prvopředkladatel proto není povinen oddělit kumulativní přínosy a újmy z pojistně matematických odhadů na realizovanou a nerealizovanou část. Veškeré kumulované přínosy a újmy z pojistně matematických odhadů se vykáží v počátečním stavu kumulovaných přebytků nebo schodků.

*Přechodné výjimky vztahující se k uznávání a oceňování peněžních aktiv a/nebo závazků*

IPSAS 29 Finanční nástroje: uznávání a oceňování

- BC61. Stávající přechodná ustanovení v IPSAS 29 neposkytují jakékoliv úlevy pro prvopředkladatele v případě uznávání a/nebo oceňování finančních nástrojů. Protože mnoho účetních jednotek veřejného sektoru bude potřebovat určitý čas k identifikaci a řádné klasifikaci jejich finančních nástrojů, IPSASB souhlasil s tím, že přechodné období úlev se prvopředkladateli poskytne pro případy uznávání a/nebo oceňování finančních nástrojů. Přechodné období úlev v délce tří let bylo stanoveno v souladu s obdobími úlev pro účely uznávání a/nebo oceňování pro jiné položky.
- BC62. IPSASB však souhlasil, že je třeba rozlišovat mezi těmi účetními jednotkami, které dříve uznávaly finanční nástroje, a těmi, které nikoliv. IPSASB byl toho názoru, že množství základních finančních nástrojů jako hotovost, dlužníci a věřitelé již jsou účetními jednotkami veřejného sektoru uznávány. Je proto poskytnuto tříleté období úlev pro účely uznání finančních nástrojů, které nebyly uznány v souladu s prvopředkladatelovou předchozí účetní bází.
- BC63. Stejně jako v případě nepeněžních aktiv souhlasil IPSASB s tím, že stejný princip se použije pro uznávání a/nebo oceňování peněžních aktiv a/nebo závazků, tj. v rozsahu, v jakém prvopředkladatel uznal finanční nástroje v souladu s jeho předchozí účetní bází, IPSASB souhlasil, že tříleté období úlev následující po datu přijetí standardů IPSAS by mělo být poskytnuto pro účely ocenění a klasifikace finančních nástrojů. Během tohoto přechodného

období bude prvopředkladatel schopen připravit spolehlivé modely pro aplikaci principů v IPSAS 29. Během období přechodu bude také dovoleno použít účetní pravidla pro oceňování finančních nástrojů, která jsou odlišná od požadavků v IPSAS 29.

*Přechodné výjimky vztahující se k uznávání a oceňování výnosů z nesměnných transakcí*

#### IPSAS 23 Výnosy z nesměnných transakcí (Daně a transfery)

BC64. Stávající přechodná ustanovení v IPSAS 23 dovolují prvopředkladateli nezměnit jeho účetní pravidla pokud se týká uznávání a oceňování výnosů z daní po dobu pěti let. IPSAS 23 také dovoluje prvopředkladateli nezměnit svá účetní pravidla pokud se týká uznání a ocenění výnosů z nesměnných transakcí jiných než výnosů z daní po dobu tří let. Také vyžaduje, aby změny v účetních pravidlech byly provedeny pouze tehdy, aby poté lépe vyhovovaly IPSAS 23.

BC65. IPSASB došel k závěru, že by bylo výzvou pro mnoho účetních jednotek veřejného sektoru, kdyby měly implementovat IPSAS 23, neboť si to může vyžádat pořízení nových systémů nebo upgrade těch stávajících. Kvůli těmto praktickým výzvám IPSASB souhlasil, že by mělo být dovoleno přechodné období úlev. IPSASB však připustil, že prvopředkladatel by měl připravit modely, které by pomohly s přechodem na akruální účetnictví ještě před přijetím akruální účetní báze. Současně s obdobím úlev o délce tří let, které bylo poskytnuto pro uznání aktiv a/nebo závazků v jiných standardech IPSAS, a současně se stávajícím tříletým přechodným obdobím úlev poskytnutým pro jiné výnosy z nesměnných transakcí v IPSAS 23, se došlo k závěru, že prvopředkladateli by mělo být umožněno období úlev o délce tří let k přípravě spolehlivých modelů pro uznávání a oceňování výnosů z nesměnných transakcí. IPSASB souhlasil, že přechodné období o délce tří let je zvládnutelné a zkracuje období, během nichž nebude účetní jednotka schopna prohlásit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi. Během období přechodu bude prvopředkladateli k uznání nesměnných výnosových transakcí dovoleno použití účetních pravidel, která nejsou v souladu s ustanoveními v IPSAS 23.

*Výjimky z požadavků na předkládání a zveřejňování, pokud prvopředkladatel využil výjimek umožňujících tříleté přechodné období úlev*

BC66. IPSASB připustil a souhlasil, že tříletá výjimka poskytnutá pro uznání a/nebo oceňování aktiv a/nebo závazků také způsobí, že nebude třeba být v souladu se souvisejícími požadavky na předkládání a/nebo zveřejnění v příslušných standardech IPSAS, neboť příslušné informace nebudou vůbec k dispozici. IPSASB souhlasil, že tyto informace nemusejí být poskytnuty, dokud výjimky umožňující úlevy nebyly ukončeny nebo dokud

příslušná aktiva a/nebo závazky nebyly uznáno a/nebo oceněny v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve).

- BC67. Ze stejného důvodu IPSASB souhlasil, že prvopředkladatel není povinen vyhovět jakýmkoliv souvisejícím požadavkům na zveřejnění v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky* a IPSAS 18 *Vykazování podle segmentů*.

#### *IPSAS 5 Výpůjční náklady*

- BC68. Stávající přechodná ustanovení v IPSAS 5 doporučují prvopředkladateli upravit účetní závěrku retrospektivně v případě, že neuznal výpůjční náklady v souladu se svojí předchozí účetní bází. IPSASB souhlasil, že nechce poskytnout větší úlevy prvopředkladateli než účetním jednotkám, které již standardy IPSAS aplikují, především pokud si prvopředkladatel zvolí přijetí povoleného alternativního řešení, v rámci kterého výpůjční náklady přímo přiřaditelné akvizici, konstrukci nebo produkci způsobilého aktiva jsou kapitalizovány coby součást pořizovacích nákladů aktiva.
- BC69. V důsledku toho IPSASB souhlasil, že prvopředkladateli lze pouze doporučit použití požadavků IPSAS 5 retrospektivně, a to tam, kde změní svá účetní pravidla na vzorové řešení. Poskytnutí takových úlev bylo považováno za nezbytné, neboť zpětné získávání informací by mohlo být nákladné, respektive by bylo nezbytné vynaložit značné úsilí k získání takových informací.
- BC70. IPSASB však připustil, že některé informace prvopředkladateli k dispozici být mohou v závislosti na jeho předchozí účetní bází. Proto se došlo k závěru, že prvopředkladatel, který přijal nebo změnil svá účetní pravidla ve prospěch vzorového řešení, by měl použít principů v IPSAS 5 prospektivně, avšak pro použití IPSAS 5 může stanovit datum před datem přijetí standardů IPSAS. Taková úleva se připouští pouze v rozsahu, v jakém jsou k dispozici potřebné informace.
- BC71. IPSASB nechce doporučovat prvopředkladatelům přijímání povoleného alternativního řešení. Proto souhlasil, že tam, kde prvopředkladatel změnil svá účetní pravidla na povolené alternativní řešení, jakékoliv výpůjční náklady vzniklé na způsobilém aktivu jak před, tak po datu přijetí standardů IPSAS, k nimž je počáteční datum pro kapitalizaci před dnem přijetí standardů IPSAS, mají být uznány retrospektivně, pokud prvopředkladatel nevyužil možnosti přechodných úlev, aby neuznal a/nebo neocenil aktiva v období tří let.

#### *IPSAS 34 Samostatná účetní závěrka, IPSAS 35 Konsolidovaná účetní závěrka a IPSAS 36 Investice do přidružených jednotek a společných podnikání*

- BC72. IPSASB zvažoval, jestli má poskytnout přechodné úlevy, kterým dovolí prvopředkladateli nepředložit konsolidovanou účetní závěrku při přijetí standardů IPSAS. Při zvažování tohoto návrhu bylo argumentováno,

že poskytnutí takové výjimky by bylo v rozporu s konceptem vykazující jednotky a nemuselo by vést ke věrnému zobrazení.

- BC73. IPSASB proto souhlasil, že poskytnutí období úlev pro možnost nepředložit konsolidovanou účetní závěrku by nemělo být provedeno, nýbrž namísto toho by prvopředkladateli mělo být dáno tříleté přechodné období úlev v případech eliminace stavů, transakcí, výnosů a nákladů mezi účetními jednotkami v rámci téže ekonomické jednotky.
- BC74. Jelikož některé stavy, transakce, výnosy a náklady mohou být známy při přijetí standardů IPSAS, prvopředkladateli se doporučuje eliminovat pouze tyto známé stavy, transakce, výnosy a náklady.
- BC75. Z téhož důvodu IPSASB souhlasil, že obdobná výjimky by také měla být stanovena pro případy, kdy má prvopředkladatel jednu či více společně ovládaných jednotek ve smyslu IPSAS 8 a kdy má jednu či více přidružených jednotek ve smyslu IPSAS 7.

*Poskytnutí tříletého období úlev pro prvotní uznání a/nebo ocenění podílů v ostatních jednotkách*

- BC76. V souladu s komentáři přijatými ke Zveřejněnému návrhu IPSASB souhlasil, že prvopředkladateli bude umožněna úleva pro prvotní uznání a/nebo ocenění jeho podílů v jiných jednotkách. Tato úleva by umožnila těm prvopředkladatelům, kteří neshromáždili nezbytné informace k datu přijetí, více času na řádnou klasifikaci a ocenění jejich podílů v jiných jednotkách. Taková úleva je konzistentní s úlevou poskytnutou v případě finančních nástrojů.

*Předkládání konsolidované účetní závěrky, pokud je využito tříletého období úlev pro prvotní uznání a/nebo ocenění podílů v jiných jednotkách a/nebo k eliminaci stavů, transakcí, výnosů a nákladů mezi účetními jednotkami*

- BC77. Někteří respondenti u Zveřejněného návrhu vyjádřili názor, že by měly být umožněny úlevy v případě sestavení konsolidované účetní závěrky, pokud si prvopředkladatel zvolil možnost neeliminovat některé nebo všechny stavy, transakce, výnosy a náklady mezi jednotkami v rámci téže ekonomické jednotky. IPSASB došel k závěru, že zveřejněné účetní závěrky, u nichž využil prvopředkladatel možnosti tříletého přechodného období úlev v případě prvotního uznání a/nebo ocenění podílů v jiných jednotkách a/nebo si zvolil možnost neeliminovat některé nebo všechny stavy, transakce, výnosy a náklady mezi jednotkami, nemohou být označeny jako konsolidované účetní závěrky, dokud (a) výjimky umožňující úlevy nepřestaly platit, a/nebo (b) stavy, transakce, výnosy a náklady mezi jednotkami nebyly eliminovány a/nebo (c) prvopředkladatelovy podíly v jiných jednotkách nebyly řádně uznány a/nebo oceněny. IPSASB souhlasil, že by mělo být doplněno zveřejnění náležitostí, které by



uživatelům vysvětlily, proč není účetní závěrka předložena jako konsolidovaná účetní závěrka.

- BC78. IPSASB souhlasil, že poskytnutí takového vysvětlení je nezbytné, neboť pokud prvopředkladatel neeliminovat stavy, transakce, výnosy a náklady mezi jednotkami v souladu s IPSAS 35 při sestavování konsolidované účetní závěrky, musí dojít k agregaci stavů, transakcí, výnosů a nákladů mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky. Takové výkazy by nebyly užitečné pro potřeby skládání účtů a rozhodování.
- BC79. Stejně tak eliminace účetní hodnoty investice do ovládané jednotky v souladu s IPSAS 35 nemusí být proveditelná, pokud prvopředkladatel neuznal a/nebo neoceníl jeho podíly v jiných jednotkách dle požadavků příslušných standardů IPSAS.

### **Výjimky neovlivňující věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi**

#### *Domnělé pořizovací náklady*

Domnělé pořizovací náklady aktiv a/nebo závazků

- BC80. Některá ocenění v souladu se standardy IPSAS jsou na bázi akumulace informací o minulých nákladech nebo jiných transakcích. Pokud si prvopředkladatel nezbytné informace dříve nezajistil, jejich zpětné zjišťování nebo odhadování může být nákladné a nepraktické. Aby došlo k vyhnutí se nadměrným nákladům, povoluje tento standard IPSAS prvopředkladateli k datu přijetí standardů IPSAS použití reálné hodnoty coby náhrady za původní pořizovací náklady zásob, investic do nemovitostí, pokud prvopředkladatel zvolí použití modelu pořizovacích nákladů v IPSAS 16, pozemků, budov a zařízení, finančních nástrojů a aktiv souvisejících s poskytováním koncesovaných služeb. Pokud prvopředkladatel využije možnosti výjimky umožňující tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neoceníl určitá aktiva, je k datu uznání a/nebo ocenění aktiva během období přechodu domnělymi pořizovacími náklady reálná hodnota.
- BC81. Zatímco může být argumentováno, že použití reálné hodnoty by mohlo vést k nedostatku srovnatelnosti, IPSASB poznamenává, že pořizovací náklady jsou obecně ekvivalentní reálné hodnotě k datu pořízení. Proto použití reálné hodnoty coby domnělých pořizovacích nákladů aktiva znamená, že prvopředkladatel vykazuje stejnou informaci o pořizovacích nákladech, jako kdyby pořídil aktivum stejné hodnoty nebo se stejným zbývajícím využitelným potenciálem k datu přijetí standardů IPSAS. Pokud existuje nějaký nedostatek srovnatelnosti, vzniká agregací nákladů vzniklých k různým okamžikům, nikoliv použitím reálné hodnoty coby domnělých pořizovacích nákladů pro některá aktiva k danému okamžiku. Dle názoru

IPSASB použití domnělých pořizovacích nákladů napomáhá zavedení standardů IPSAS nákladově efektivním způsobem.

- BC82. V rámci modelu přecenění dle IPSAS 17 platí, že pokud účetní jednotka přecení aktivum, musí přecenit veškerá aktiva v dané třídě aktiv. Toto omezení brání selektivnímu přeceňování pouze těch aktiv, jejichž přecenění by vedlo k žádoucím výsledkům. IPSASB zvažoval, jestli obdobné omezení nastavit i pro stanovení domnělých pořizovacích nákladů. IPSAS 21 *Znehodnocení nepeněžotvorných aktiv* a IPSAS 26 *Znehodnocení peněžotvorných aktiv* vyžadují test na znehodnocení, pokud existuje jakýkoliv náznak znehodnocení aktiva. Tím pádem pokud prvopředkladatel použije reálné hodnoty coby domnělých pořizovacích nákladů pro aktiva, jejichž reálná hodnota bude pravděpodobně vyšší než pořizovací náklady, nemůže ignorovat náznaky, že zpětně získatelná částka nebo zpětně získatelná částka využitelnosti jiných aktiv se mohla snížit pod úroveň jejich účetní hodnoty.
- BC83. IPSASB také zvažoval podmínky, za kterých bude prvopředkladateli dovoleno stanovit domnělé pořizovací nákladů při prvotním přijetí standardů IPSAS, nebo když prvopředkladatel využije možnosti výjimky umožňující tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neocení určitá aktiva. IPSASB zvažoval, jestli použití domnělých pořizovacích nákladů má být omezeno pouze na ty případy, kde informace o pořizovacích nákladech není k dispozici pro daná aktiva, nebo jestli má být dovoleno pro všechny případy, bez ohledu na to, jestli je informace o pořizovacích nákladech k datu přijetí standardů IPSAS k dispozici, či na datum, ke kterému je aktivum uznáno a/nebo oceněno, pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky poskytující tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neocení určitá aktiva.
- BC84. IPSASB souhlasil, že kvůli zamezení selektivního oceňování aktiv, použití domnělých pořizovacích nákladů by mělo být omezeno na ty případy, kde spolehlivá informace o historických pořizovacích nákladech aktiva není k dispozici.

Domnělé pořizovací náklady investic v ovládaných jednotkách, společných podnikáních a přidružených jednotkách

- BC85. IPSASB také souhlasil s tím, aby si prvopředkladatel mohl pro svou samostatnou účetní závěrku sestavenou k datu přijetí standardů IPSAS zvolit ocenění investice do ovládané jednotky, společných podnikání nebo přidružené jednotky na úrovni pořizovacích nákladů, a to buď pořizovacích nákladů stanovených v souladu s IPSAS 6, nebo domnělých pořizovacích nákladů. Domnělé pořizovací náklady se stanoví jako reálná hodnota v souladu s IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*.

### Domnělé pořizovací náklady nehmotných aktiv

- BC86. Při zvažování, zdali má být prvopředkladateli dovoleno stanovit domnělé pořizovací náklady pro nehmotná aktiva, IPSASB zvažoval také stávající přechodná ustanovení v IPSAS 31. IPSAS 31 dovoluje prvopředkladateli použít předchozí přecenění nehmotných aktiv k nebo před datem přechodu coby domnělých pořizovacích nákladů k datu přecenění, pokud toto přecenění je zhruba porovnatelné s reálnou hodnotou nebo pořizovacími náklady nebo zůstatkovou hodnotou upravenou, aby zohlednila například změny všeobecných nebo speciálních cenových indexů. IPSAS 31 však dovoluje prvopředkladateli stanovit domnělé pořizovací náklady pouze tehdy, pokud kritéria uznávání v IPSAS 31 (včetně spolehlivého ocenění původních pořizovacích nákladů) a kritéria pro přecenění (včetně existence aktivního trhu) byla splněna.
- BC87. IPSASB diskutoval o tom, jestli účetní jednotky veřejného sektoru budou s to splnit druhé kritérium prvotního přijetí standardu IPSAS, tj. existence aktivního trhu. IPSASB připustil, že v případě nehmotných aktiv ve veřejném sektoru bude existence aktivního trhu neobvyklá, a tudíž možnost využití domnělých pořizovacích nákladů bude asi dosti omezená. Tím pádem nemusí být prvopředkladatel schopen stanovit domnělé pořizovací náklady u některých nehmotných aktiv jako například IT systém vytvořený vlastní činností.
- BC88. IPSASB zvažoval, jestli spolehlivé ocenění původních pořizovacích nákladů má být vyžadováno od těch prvopředkladatelů, kteří dříve používali peněžní účetní bázi, neboť některé účetní jednotky mohou považovat identifikaci původních historických nákladů nehmotných aktiv za těžkopádnou. Bylo také argumentováno, že pokud prvopředkladatel dříve používal akruální účetní bázi a nabyl nehmotná aktiva v rámci nesměnné transakce, nemusí být schopen spolehlivě stanovit původní pořizovací náklady.
- BC89. Na základě těchto úvah IPSASB došel k závěru, že spolehlivost stanovení původních pořizovacích nákladů má být coby kritérium pro použití domnělých pořizovacích nákladů pro první použití standardů IPSAS vyřazeno.
- BC90. IPSASB proto souhlasil, že prvopředkladateli se dovolí stanovit domnělé pořizovací náklady nehmotných aktiv, pakliže tyto domnělé pořizovací náklady splní: (a) kritéria uznávání v IPSAS 31 (kromě kritéria spolehlivosti ocenění) a (b) kritéria v IPSAS 31 pro přeceňování (včetně existence aktivního trhu).
- BC91. Při zvažování, jestli má být prvopředkladateli dovoleno stanovit domnělé pořizovací náklady pro nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností IPSASB došel k závěru, že by bylo složité zpětně posuzovat pravděpodobnost očekávaného budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného

potenciálu za pomoci rozumných a doložitelných předpokladů, neboť management by nebyl schopen aplikovat pohled zpět pro získání takových informací. Kvůli absenci spolehlivé informace k datu přijetí standardů IPSAS se proto došlo k závěru, že domnělé pořizovací náklady nemusejí být pro nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností stanovovány.

Alternativní oceňovací báze reálnou hodnotou při stanovování domnělých pořizovacích nákladů

BC92. IPSASB zvažoval, jestli některá přecenění v souladu s předchozí účetní bázi prvopředkladatele mohou být relevantnější vzhledem k uživatelům, nežli jsou původní pořizovací náklady. Došlo se k závěru, že by nebylo rozumné vyžadovat časově náročné a nákladné odhady nákladů, pokud předchozí přecenění již jsou v souladu se standardy IPSAS. Tento standard IPSAS proto dovoluje prvopředkladateli použití přecenění v souladu s jeho předchozí účetní bázi v případě pozemků, budov a zařízení, stanovené k nebo před datem přijetí standardů IPSAS, coby jeho domnělých pořizovacích nákladů. Tohoto lze využít, pokud přecenění je k datu, ke kterému bylo provedeno, zhruba porovnatelné s:

- (a) reálnou hodnotou; nebo
- (b) pořizovacími náklady nebo zůstatkovou cenou, tam, kde je to vhodné, v souladu se standardy IPSAS, upravené tak, aby zohlednily například změny všeobecných nebo speciálních cenových indexů.

BC93. Při stanovení „reálné hodnoty“ se bere v potaz příručka v každém příslušném standardu IPSAS, ve kterém je k dispozici. V IPSAS 17 je uvedeno, že reálná hodnota se běžně stanovuje odkazem na informaci na tržní bázi, často na znalecký posudek. IPSAS 17 také uvádí, že pokud informace na tržní bázi není k dispozici pro ocenění položek pozemků, budov a zařízení, účetní jednotka může odhadnout reálnou hodnotu použitím reprodukčních nákladů potenciálu, reprodukčních nákladů aktiva nebo metody využitelných jednotek.

BC94. IPSASB poznamenal, že příručka pro reálnou hodnotu v IPSAS 16 pracuje pouze s hodnotou na tržní bázi a že pro stanovení reálné hodnoty je v IPSAS 12 k dispozici pouze omezené vodítko. IPSASB došel k závěru, že protože mohou prvopředkladatelé považovat stanovení reálné hodnoty na tržní bázi pro veškeré investice do nemovitostí a veškeré zásoby za složité, při stanovování domnělých pořizovacích nákladů zásob nebo investic do nemovitostí mohou být vzaty v potaz jiné alternativní způsoby ocenění.

BC95. IPSASB souhlasil, že prvopředkladatel může při stanovování domnělých pořizovacích nákladů, pokud spolehlivá informace o reálné hodnotě na tržní bázi není k dispozici k datu přijetí standardů IPSAS nebo k datu uznání a/nebo ocenění aktiva, pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky

poskytující tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neocenil určitá aktiva, zvážit použití následujících alternativních způsobů ocenění:

- (a) v případě zásob reprodukční náklady potenciálu; a
- (b) v případě investic do nemovitostí zvláštního charakteru reprodukční náklady potenciálu zohledňující opravy.

Stanovování domnělých pořizovacích nákladů, když prvopředkladatel využil možnosti tříletého přechodného období úlev

BC96. IPSASB došel k závěru, že v rozsahu, v jakém prvopředkladatel zvolil použití jedné nebo více přechodných výjimek umožňujících úlevy pro uznání a/nebo ocenění aktiv, nemusí být schopen zpětně upravit hodnotu aktiva ke dni přijetí standardů IPSAS na akruální bázi. Zpětná úprava hodnoty aktiva by si vyžadovala vzít v potaz cenu aktiva a další tržní faktory, které existovaly k datu přijetí standardů IPSAS na akruální bázi, včetně toho, jestli existoval nějaký náznak znehodnocení daného aktiva.

BC97. IPSASB došel k závěru, že výše uvedený postup by nebyl efektivní. Proto souhlasil, že pokud prvopředkladatel využil výjimky umožňující tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neocenil aktivum, může stanovit domnělé pořizovací náklady aktiva k jakémukoliv okamžiku v rámci uvedeného tříletého přechodného období úlev. Jakékoliv úpravy ocenění vyplývající z uznání aktiva jsou vykázány v počátečním stavu kumulovaných přebytků nebo schodků účetního období, v němž bylo aktivum uznáno a/nebo oceněno.

#### *IPSAS 18 Vykazování podle segmentů*

BC98. IPSASB zvažoval, jestli umožnit prvopředkladateli úlevy v případě vykazování podle segmentů. IPSASB souhlasil, že navzdory skutečnosti, že předkládání informací o segmentech může být užitečné, prvopředkladateli by mělo být umožněno využít období úlev, neboť informace použité v rámci předkládání informací o segmentech musejí být postaveny na existujících informacích v účetní závěrce.

BC99. Jelikož IPSASB souhlasil s umožněním tříletého přechodného období v případě uznání a/nebo oceňování aktiv nebo závazků, informace potřebné k předložení informací o segmentech mohou být k dispozici výhradně tehdy, když výjimky umožňující úlevy přestanou platit nebo když příslušné položky již jsou uznány a/nebo oceněny v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve). Jelikož relevantní a spolehlivé informace pro předložení smysluplných informací o segmentech nemusejí být během období přechodu k dispozici, a protože předložení výkazů dle segmentů nemusí být pro uživatele během přechodu na standardy IPSAS na akruální bázi prioritní, bylo odsouhlaseno, že tříleté období umožňující výjimku by v případě vykazování podle segmentů mělo být umožněno.

BC100. IPSASB také došel k závěru, že povolení těchto úlev je vhodné, neboť informace o segmentech je doplňkového charakteru vzhledem k informacím vyžadovaným o prvcích předkládaných v rámci účetní závěrky.

*IPSAS 20 Zveřejňování spřízněných stran*

BC101. V rámci poskytnutí času pro prvopředkladatele, aby připravil informace o jeho spřízněných stranách a transakcích se spřízněnými stranami, IPSASB souhlasil, že zveřejnění vztahů se spřízněnými stranami, transakcí se spřízněnými stranami a informací o klíčových řídicích pracovnících by mělo být provedeno stejným způsobem, jako vyžadované eliminace stavů, transakcí, výnosů a nákladů mezi jednotkami dle IPSAS 6 až 8.

BC102. Standardy IPSAS proto umožňují přechodnou výjimku pro období tří let ke zveřejnění vztahu se spřízněnými stranami, transakcí se spřízněnými stranami a informací o klíčových řídicích pracovnících.

*IPSAS 21 Znehodnocení nepeněžotvorných aktiv a IPSAS 26 Znehodnocení peněžotvorných aktiv*

BC103. IPSASB připouští, že prvopředkladatel mohl pro uznávání a zrušení ztráty ze znehodnocení používat účetních pravidel, která jsou odlišná od požadavků v IPSAS 21 a 26, případně o znehodnocení neuvažoval vůbec. Při přijetí standardů IPSAS může být komplikované stanovit ocenění úprav vyplývajících z retrospektivní aplikace změn v účetních pravidlech, nebo to vyžaduje pohled zpět do minulosti.

BC104. Nakonec IPSASB souhlasil, že IPSAS 21 a 26 mají být aplikovány prospektivně, avšak pak by měl mít prvopředkladatel povinnost vyhodnotit případné naplnění indikátoru znehodnocení v případě jeho peněžotvorných a nepeněžotvorných aktiv v rámci jeho otevíracího výkazu finanční situace.

BC105. Při rozpoznávání důsledku ztráty ze znehodnocení při prvním přijetí IPSAS 21 nebo IPSAS 26 zvažoval IPSASB dvě možnosti. První bylo ocenit taková aktiva jejich zpětně získatelnou částkou nebo zpětně získatelnou částkou využitelnosti a použít je coby domnělých pořizovacích nákladů. IPSASB poznamenal, že důsledkem takového postupu může být, že ztráty ze znehodnocení nebudou moci být v budoucnu zrušeny. Proto tato možnost nebyla považována za vhodnou.

BC106. Druhá možnost, která poskytne relevantnější informace, je ocenit aktiva jejich zpětně získatelnou částkou nebo zpětně získatelnou částkou využitelnosti a výsledný efekt vykázat v rámci čistých aktiv/jmění. IPSASB podpořil tuto možnost.

Načasování testu na znehodnocení u aktiv, u nichž účetní jednotka využila období úlev pro uznávání aktiv

BC107. IPSASB došel k závěru, že pokud prvopředkladatel využije možnosti výjimky poskytující úlevy pro uznání a/nebo ocenění aktiv, může být složité zpětně upravit ocenění aktiv k datu přijetí standardů IPSAS. Prvopředkladatel může považovat za komplikované stanovit ocenění nezbytných úprav na bázi znehodnocení, které mohlo, ale nemuselo k datu přechodu existovat.

BC108. IPSASB proto souhlasil, že IPSAS 21 a IPSAS 26 mají být použity prospektivně od data, kdy přechodné výjimky poskytující úlevy přestaly platit nebo kdy příslušné aktivum bylo uznáno a/nebo oceněno v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve).

#### *IPSAS 25 Zaměstnanecké požitky*

BC109. IPSASB také souhlasil, že pokud prvopředkladatel využil přechodné výjimky umožňující úlevy v případě uznání a/nebo ocenění závazků, měl by poskytnout informace za současné a čtyři předcházející účetní období o vyšší současné hodnoty povinností definovaných požitků, reálné hodnotě aktiv definovaných plánů, přebytku nebo schodku plánu a úprav vyžadovaných IPSAS 25, a to prospektivně.

#### *IPSAS 28 Finanční nástroje: vykazování*

BC110. IPSAS 28 vyžaduje po účetní jednotce rozdělovat složený finanční nástroj k okamžiku začátku platnosti příslušné smlouvy na samostatnou závazkovou složku a složku čistých aktiv/jmění. Došlo se k závěru, že rozdělování těchto dvou složek by bylo nákladné a nemuselo by poskytnout relevantní informace uživatelům účetní závěrky, pokud závazková složka složeného finančního nástroje již neexistuje k datu přijetí standardů IPSAS. Nakonec tento standard IPSAS vyžaduje, aby pokud závazková složka již neexistuje k datu přijetí standardu IPSAS, prvopředkladatel nemusí oddělovat kumulované úroky závazkové složky ze složky čistých aktiv/jmění.

#### *IPSAS 29 Finanční nástroje: uznávání a oceňování*

BC111. IPSASB došel k závěru, že jelikož je ve většině případů nepraktické aplikovat principy znehodnocení retrospektivně, znehodnocení finančních nástrojů by mělo být aplikováno prospektivně. Tato výjimka je konzistentní s výjimkou poskytnutou v případě nepeněžotvorných aktiv a peněžotvorných aktiv v souladu s IPSAS 21 a 26.

*IPSAS 30 Finanční nástroje: zveřejňování*

- BC112. IPSASB došel k závěru, že pokud prvopředkladatel nezveřejnil informace vztahující se k finančním nástrojům a povaha a velikost rizik vyplývá z finančních nástrojů v souladu s jeho předchozí účetní bázi, získávání takových informací by bylo nákladné a tudíž neproveditelné.
- BC113. IPSASB proto souhlasil, že zveřejněné požadavky vztahující se k finančním nástrojům mají být použity prospektivně od data přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky poskytující tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neocenil finanční aktiva, od data, kdy tato výjimka přestane platit, nebo od data, kdy příslušné položky již jsou uznány a/nebo oceněny v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve).
- BC114. V rozsahu, ve kterém prvopředkladatel zvolí předložení srovnávacích informací, bylo odsouhlaseno, že prvopředkladatel nemusí předkládat srovnávací informace za srovnávací období pro zveřejnění vztahující se k povaze a rozsahu rizik vyplývajících z finančních nástrojů, neboť získání takové informace by bylo nákladné a tudíž neproveditelné.

*IPSAS 31 Nehmotná aktiva*

- BC115. Při prvním přijetí standardů IPSAS bude mít prvopředkladatel povinnost uznat veškerá aktiva a závazky, u nichž je uznání vyžadováno standardy IPSAS. IPSAS 31 stanovuje, aby minulý výdaj v souvislosti s nehmotným aktivem, který byl původně vykázán jako náklad, nebyl později uznán jako součást pořizovacích nákladů nehmotného aktiva.
- BC116. IPSASB došel k závěru, že protože mohl prvopředkladatel před přijetím standardů IPSAS vykázat výdaje vzniklé v souvislosti s nehmotnými aktivy v souladu s jeho předchozí účetní bázi jako náklad, mělo by být prvopředkladateli umožněno uznat veškerá nehmotná aktiva, která splní kritéria uznávání a další kritéria v IPSAS 31 (tj. identifikovatelné ovládnání aktiva a ovládnání budoucích ekonomických prospěchů nebo využitelného potenciálu přiřaditelných aktivu, které poplynou do účetní jednotky), třebaže byly tyto výdaje vykázány jako náklad před přijetím standardů IPSAS. Bylo však potvrzeno, že takové aktivum má být uznáno jako nehmotné aktivum pouze tehdy, pokud je k dispozici spolehlivá informace o pořizovacích nákladech a k datu přijetí standardů IPSAS existuje pro takové aktivum aktivní trh.



*Podily v ostatních jednotkách*

BC117. IPSASB zvažoval, jestli má IPSAS 33 odkazovat na IPSAS 6 *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka*, IPSAS 7 *Investice do přidružených jednotek* a IPSAS 8 *Účasti na společném podnikání*, jakož i IPSAS 34 *Samostatná účetní závěrka*, IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka*, a IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání*, které byly zveřejněny v lednu 2015 s datem účinnosti od 1. ledna 2017, s povolením dřívějšího přijetí. IPSASB poznamenal, že jelikož byl IPSAS 33 zveřejněn v lednu 2015, všechny účetní jednotky přijímající IPSAS 33 a volící použití výjimky v trvání tří let, budou muset použít standardy IPSAS 34-36 k okamžiku ukončení tohoto tříletého období. IPSASB formuloval názor, že by bylo velmi nepravděpodobné, aby účetní jednotky přijímající IPSAS 33 před 1. lednem 2017 přijímaly standardy IPSAS 6-8, neboť by to vyžadovalo další přechod na IPSAS 34-36 krátce poté. IPSASB proto došel k závěru, že IPSAS 33 nebude zahrnovat ustanovení ve vztahu ke standardům IPSAS 6-8.

## Implementační příručka

*Tato příručka doprovází IPSAS 33, avšak není jeho součástí.*

IG1. Smyslem této Implementační příručky je ilustrovat některé aspekty požadavků IPSAS 33.

### Datum přijetí standardů IPSAS

IG2. Datem přijetí standardů IPSAS je datum, kdy účetní jednotka poprvé přijme standardy IPSAS na akruální bázi pro sestavení její účetní závěrky.

IG3. Před přijetím tohoto standardu IPSAS by již měl být prvopředkladatel adekvátně připraven na přechod na standardy IPSAS na akruální bázi. Návod poskytnutý ve Studii 14, *Přechod na akruální účetní bázi: Příručka pro vlády a jejich účetní jednotky* vydané IPSASB může pomoci prvopředkladateli při plánování přechodu na standardy IPSAS na akruální bázi. Úlevy poskytované tímto standardem IPSAS nelze proto vnímat jako kompletní cestovní mapu pro přijetí standardů IPSAS na akruální bázi, ale spíše jako konec procesu přijímání.

IG4. Prvopředkdatelovým datem přijetí proto bude začátek účetního období, v němž si zvolí přijetí standardů IPSAS na akruální bázi a za něj předloží jeho přechodnou účetní závěrku dle standardů IPSAS nebo jeho první účetní závěrku dle standardů IPSAS. Například si účetní jednotka zvolí přijetí standardů IPSAS na akruální bázi od 1. ledna 20X1 pro její účetní období končící 31. prosince 20X1. Datem přijetí standardů IPSAS bude 1. leden 20X1.

### Přechodová účetní závěrka dle standardů IPSAS

IG5. K datu přijetí standardů IPSAS si prvopředkladatel může zvolit použití jedné či více výjimek obsažených v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*. Některé z výjimek obsažených v IPSAS 33 ovlivňují věrné zobrazení v účetní závěrce prvopředkdatatele a jeho schopnost prohlásit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi (Příloha A uvádí seznam přechodných výjimek a ustanovení, které je prvopředkladatel povinen použít a/nebo si může zvolit jejich použití pro první použití standardů IPSAS na akruální bázi a naznačuje, jestli by pak došlo k ovlivnění věrného zobrazení v účetní závěrce nebo prvopředkdatelovy schopnosti prohlásit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi).

IG6. Jelikož prvopředkladatel není s to provést výslovné a bezvýhradné prohlášení o souladu se standardy IPSAS na akruální bázi, využije-li možnosti použití výjimek v IPSAS 33, účetní závěrka předložená za první účetní období následující pro přijetí standardů IPSAS na akruální bázi bude označena jako „přechodová účetní závěrka dle standardů IPSAS“.

- IG7. Například pokud prvopředkladatel použije přechodné zjednodušení umožňující úlevy pro uznání některých položek pozemků, budov a zařízení při přijetí standardů IPSAS na akruální bázi k 1. lednu 20X1, nebude schopen výslovného a bezvýhradného prohlášení o souladu se standardy IPSAS na akruální bázi ke konci jeho prvního účetního období, tj. k 31. prosinci 20X1. Účetní závěrka sestavená za první účetní období tedy bude označena jako „první přechodová účetní závěrka dle standardů IPSAS“.
- IG8. Účetní závěrka předkládaná během období přechodu až dokud výjimky umožňující úlevy nepřestanou platit a/nebo dokud příslušné položky nejsou uznány a/nebo oceněny v účetní závěrce v souladu s příslušnými standardy IPSAS, bude označena jako „přechodová účetní závěrka dle standardů IPSAS“.

*Báze pro sestavení v případě předkládání přechodové účetní závěrky dle standardů IPSAS*

- IG9. Jak je uvedeno v odstavci 27 IPSAS 33, prvopředkladatel, který zvolí použití jedné nebo více výjimek obsažených v IPSAS 33 nemůže být schopen výslovného a bezvýhradného prohlášení o souladu se standardy IPSAS na akruální bázi dle požadavků IPSAS 1. Během období přechodu by měla být tato skutečnost zdůrazněna uživateli účetních závěrek při předkládání informace o „bázi pro sestavení“ v účetní závěrce.
- IG10. Pro ilustraci: pokud prvopředkladatel zvolí přijetí přechodné výjimky umožňující mu období tří let, během kterých uzná a/nebo ocení investice do nemovitostí, následující vysvětlení může být poskytnuto v rámci odstavce „báze pro sestavení“:

*Báze pro sestavení*

Účetní závěrka byla sestavena v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi. IPSAS 33 umožňuje prvopředkladateli období až tří let k uznání a/nebo ocenění určitých aktiva a/nebo závazků.

V rámci svého přechodu na standardy IPSAS na akruální bázi využila účetní jednotka veřejného sektoru X možnosti této přechodné výjimky v případě investic do nemovitostí. V důsledku toho není možné dát výslovné a bezvýhradné prohlášení o souladu se standardy IPSAS na akruální bázi pro sestavení její přechodové účetní závěrky dle standardů IPSAS za toto účetní období. Účetní jednotka veřejného sektoru X zamýšlí uznat a/nebo ocenit její investice do nemovitostí do roku 20X3.

### **První účetní závěrka dle standardů IPSAS**

- IG11. Prvopředkladatelova první účetní závěrka dle standardů IPSAS bude první sadou jí předložených účetních výkazů, v nichž dá výslovné a bezvýhradné prohlášení o souladu se standardy IPSAS na akruální bázi.
- IG12. Prvopředkladatel nebude schopen sestavit jeho první účetní závěrku dle standardů IPSAS, dokud výjimky v IPSAS 33 poskytující úlevy ovlivňující věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS nepřestanou platit nebo dokud nebudou uznány a oceněny relevantní položky a/nebo dokud nebudou předloženy relevantní informace a/nebo zveřejněny v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve).
- IG13. Jak je uvedeno v příkladu v IG5, přestanou platit přechodné výjimky poskytující úlevy v případě uznání určitých položek pozemků, budov a zařízení po třech letech, tj. 31. prosince 20X3. Pokud není předpoklad, že účetní jednotka použila jakoukoliv jinou přechodnou výjimku z IPSAS 33 ovlivňující věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS, a že uzná a/nebo ocení položky pozemků, budov a zařízení během přechodného období, předloží prvopředkladatel jeho první účetní závěrku dle standardů IPSAS za účetní období končící 31. prosince 20X3.
- IG14. Pokud prvopředkladatel nepřijal jakoukoliv z výjimek v IPSAS 33 ovlivňujících věrné zobrazení a jeho schopnost prohlásit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi, jeho první účetní závěrka na akruální účetní bázi bude také jeho první účetní závěrkou dle standardů IPSAS.

Pro ilustraci:

**Harmonogram – První přijetí standardů IPSAS (předpokladem je, že účetní jednotka použije tříletého přechodného období úlev pro uznání a/nebo ocenění určitých aktiv)**

Účetní jednotka přijme standardy IPSAS na akruální bázi k 1. lednu 20X0 přijetím IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*.

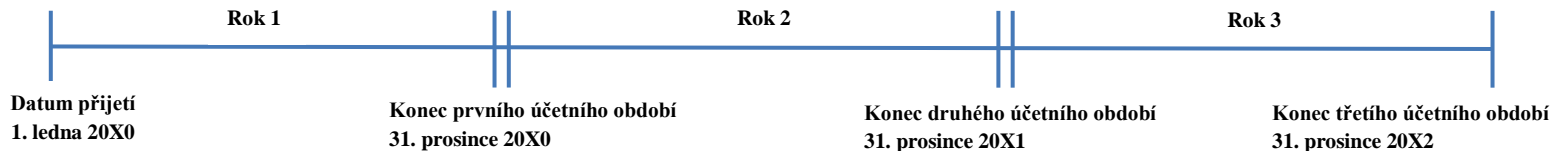
Prvopředkladatel zvolí použití tříletého období úlev pro uznání pozemků, budov a zařízení. Předpokladem je, že nepřijal žádné další období úlev. Zvolí si také možnost nepředložit srovnávací informace.

Prvopředkladatel uzná veškeré položky pozemků, budov a zařízení do 31. prosince 20X2.

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR  
NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Začátek druhého účetního období  
1. ledna 20X1

Začátek třetího účetního období  
1. ledna 20X2



**Rok 1 (končíci 31. prosince 20X0) – První přechodná účetní závěrka dle IPSAS**

Nelze prohlásit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi

Předkládají se tyto účetní výkazy:

- \*otevírací výkaz finanční situace k 1. 1. 20X0
- \*výkaz finanční situace k 31. 12. 20X0
- \*výkaz finanční výkonnosti k 31. 12. 20X0
- \*výkaz změn čistých aktiv k 31. 12. 20X0
- \*výkaz peněžních toků k 31. 12. 20X0
- \*výkaz o porovnání rozpočtovaných a skutečných částek k 31. 12. 20X0 (v závislosti na tom, jestli podle použitých pravidel prvopředkladatele je možné zahrnout dodatečný sloupec do ročních účetních výkazů)

V komentáři se uvede následující:

- \*přehled rozdílů v případě změn vyplývajících z předchozí použité účetní báze (zohledňující úpravy související s přijetím všech standardů IPSAS kromě IPSAS 17)

Poznámka: Pokud prvopředkladatel zvolil možnost předložení srovnávacích informací, zveřejní se následující výkazy:

- \*otevírací výkaz finanční situace k 1. 1. 19X0
- \*výkaz finanční situace k 31. 12. 19X0 a k 31. 12. 20X0
- \*výkaz finanční výkonnosti k 31. 12. 19X0 a k 31. 12. 20X0
- \*výkaz změn čistých aktiv k 31. 12. 19X0 a k 31. 12. 20X0
- \*výkaz peněžních toků k 31. 12. 19X0 a k 31. 12. 20X0
- \*výkaz o porovnání rozpočtovaných a výsledných částek k 31. 12. 19X0 a k 31. 12. 20X0

**Rok 2 (končíci 31. prosince 20X1) – Přechodná účetní závěrka dle IPSAS**

Nelze prohlásit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi

Předkládají se tyto účetní výkazy a to za obě období,

tj. jak k 31. 12. 20X1, tak i 20X0:

- \*výkaz finanční situace
- \*výkaz finanční výkonnosti
- \*výkaz změn čistých aktiv
- \*výkaz peněžních toků

Předloží se výkaz o porovnání rozpočtovaných a skutečných částek ponuže k 31. 12. 20X1 (v závislosti na tom, jestli podle použitých pravidel prvopředkladatele je možné zahrnout dodatečný sloupec do ročních účetních výkazů)

**Rok 3 (končíci 31. prosince 20X3) – První účetní závěrka dle IPSAS**

Lze prohlásit soulad s IPSAS

Předkládají se tyto účetní výkazy a to za obě období,

tj. jak k 31. 12. 20X2, tak i 20X1:

- \*výkaz finanční situace
- \*výkaz finanční výkonnosti
- \*výkaz změn čistých aktiv
- \*výkaz peněžních toků

Předloží se výkaz o porovnání rozpočtovaných a skutečných částek ponuže k 31. 12. 20X2 (v závislosti na tom, jestli podle použitých pravidel prvopředkladatele je možné zahrnout dodatečný sloupec do ročních účetních výkazů)

V komentáři se uvede následující:

- \*přehled úprav v případě uznání pozemků, budov a zařízení

## Odhady

- IG15. Odstavec 23 IPSAS 33 vyžaduje po prvopředkladateli, aby jeho odhady v souladu se standardy IPSAS byly k datu přijetí standardů IPSAS konzistentní s odhady provedenými ke konci jeho srovnávacího období v souladu s předchozí účetní bází (po úpravách zohledňujících veškeré rozdíly v účetních pravidlech), ledaže by existoval objektivní důkaz, že tyto odhady byly chybné. Účetní jednotka může ohledně odhadů obdržet příslušné informace o odhadech, které provedla v rámci její předchozí účetní báze, až po datu přijetí standardů IPSAS. V souladu s odstavcem 24 vyhodnotí prvopředkladatel tyto informace stejným způsobem, jako události po datu vykazání neupravující účetní závěrku v souladu s IPSAS 14 *Události po datu vykazání*.
- IG16. Jako příklad předpokládáme, že prvopředkladatelův datum přijetí standardů IPSAS je 1. ledna 20X4 a nová informace přijatá 15. července 20X4 si vyžaduje provedení úpravy odhadu provedeného v souladu s předchozí účetní bází k 31. prosinci 20X3. Prvopředkladatel nezohlední tuto novou informaci ve svém otevíracím výkazu finanční situace (ledaže by odhady vyžadovaly úpravu jakýchkoliv rozdílů v účetních pravidlech nebo by existoval objektivní důkaz o chybě v těchto odhadech). Namísto toho prvopředkladatel zohlední tuto novou informaci v přebytku nebo schodku za období končící 31. prosince 20X4.

## **Přechodné výjimky umožňující tříleté přechodné období úlev v případě uznávání a/nebo oceňování aktiv a/nebo závazků**

- IG17. IPSAS 33 poskytuje prvopředkladateli období úlev až tří let, během něžž je mu dovoleno neuznat a/nebo neocenit určitá aktiva a závazky. Pokud prvopředkladatel této výjimky využije, bude muset zvážit a analyzovat nabývací práva, smlouvy a jiná obdobná ujednání pro účely zaúčtování a klasifikace těchto aktiv v souladu s příslušným standardem IPSAS.
- IG18. Jako příklad předpokládáme, že prvopředkladatel při přijetí standardů IPSAS na akruální bázi k 1. lednu 20X1 ovládá široké spektrum pozemků, budov a zařízení. Pokud prvopředkladatel využije možnosti výjimky poskytující tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neoceníl pozemky, budovy a zařízení, může uznat a/nebo ocenit pozemky, budovy a zařízení během období přechodu od 1. ledna 20X1 do 31. prosince 20X3. Pokud jsou pozemky, budovy a zařízení uznány například k 1. dubnu 20X2, upraví prvopředkladatel počáteční stav kumulovaných přebytků a schodků k 1. lednu 20X2. V souladu s požadavkem odstavce 142 IPSAS 33 poskytne prvopředkladatel v rámci komentáře k účetním výkazům odsouhlasení pro položku kumulované přebytky nebo schodky k 31. prosinci 20X1 (tj. počátečního stavu k 1. lednu 20X2) v souvislosti s pozemky, budovami a zařízeními uznanými 1. dubna 20X2.

IG19. Pokud prvopředkladatel využil možnosti tříletého přechodného období úlev, nevyřadí jakékoliv z aktiv a/nebo závazků, které byly uznány v rámci jeho předchozí účetní báze, ledaže by to bylo nezbytné k zajištění souladu s požadavkem standardu IPSAS. Jakékoliv úpravy aktiv a/nebo závazků uznané v rámci jeho předchozí účetní báze se vykáží během období přechodu v rámci počátečního stavu kumulovaných přebytků nebo schodků v období, v němž k nim dojde.

*Účtování o aktivech a závazcích z finančního leasingu*

IG20. Pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky poskytující tříleté přechodné období úlev, aby neuznal jeho aktiva z finančních leasingů, nebude také schopen dosáhnout souladu s požadavky na uznávání vztahujícími se k závazkům z finančních leasingů, dokud přechodné výjimky pro aktiva z finančních leasingů nepřestanou platit nebo dokud aktiva z finančních leasingů nebyla uznána v souladu s IPSAS 13.

IG21. Jako příklad předpokládejme, že prvopředkladatel má motorové vozidlo, které je k datu přijetí standardů IPSAS k 1. lednu 20X1 předmětem smlouvy o finančním leasingu. Prvopředkladatel využije možnosti výjimky umožňující tříleté přechodné období úlev, aby neuznal toto motorové vozidlo. Motorové vozidlo je uznáno k 31. prosinci 20X3, když výjimka přestane platit. IPSAS 33 vyžaduje po prvopředkladateli uznat související závazek z finančního leasingu motorového vozidla pouze k 31. prosinci 20X3, tj. k datu, ke kterému je aktivum z finančního leasingu (motorové vozidlo) uznáno.

*Uznávání rezerv zahrnutých v prvotních pořizovacích nákladech pozemků, budov a zařízení*

IG22. IPSAS 17 uznává, že v některých případech povede výstavba nebo uvedení do provozu položky pozemků, budov a zařízení k závazku účetní jednotky z titulu demontáže nebo odstranění položky pozemků, budov nebo zařízení a uvedení daného místa do původního stavu. Od účetní jednotky se vyžaduje aplikace IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* pro uznání a ocenění rezervy, která má být zahrnuta do prvotních pořizovacích nákladů položky pozemků, budov a zařízení.

IG23. IPSAS 33 poskytuje výjimku pro uznání tohoto závazku. Prvopředkladateli se povoluje neuznat a/nebo neocenit závazek vztahující se k prvotnímu odhadu nákladů na demontáž a odstranění položky nebo uvedení daného místa do původního stavu, dokud období této výjimky z IPSAS 17 neskončí platnost a/nebo příslušné aktivum není uznáno a/nebo oceněno a relevantní informace byla předložena a/nebo zveřejněna v účetní závěrce v souladu s IPSAS 17 (podle toho, co nastane dříve).

IG24. Například účetní jednotka přijme standardy IPSAS na akruální bázi k 1. lednu 20X1 a využije možnosti výjimky v IPSAS 33, která poskytuje

tříleté přechodné období úlev, aby neuznala vládou vlastněnou jadernou elektrárnu. Prvopředkladatel stanoví domnělé pořizovací náklady aktiva k 30. červnu 20X3 a uzná aktivum k tomuto datu ve výši MJ 1.000.000. Prvopředkladatel stanoví, že má závazek vyplývající z povinnosti odstranit aktivum dle IPSAS 19 k datu přijetí standardů IPSAS ve výši MJ 500.000. K 30. červnu 20X3, kdy je příslušné aktivum uznáno, je výše tohoto závazku MJ 550.000.

- IG25. IPSAS 33 vyžaduje po prvopředkladateli uznat a/nebo ocenit jeho závazky vyplývající z povinnosti demontáže nebo odstranění nebo uvedení daného místa do původního stavu výhradně k 30. červnu 20X3, tj. k datu, kdy je související aktivum uznáno. Závazek se ocení částkou MJ 550.000, která reflektuje prvopředkdatelovu povinnost k datu, ke kterému je aktivum uznáno. Prvopředkladatel poskytne v rámci komentáře k účetním výkazům přehled rozdílů ke kumulovaným přebytkům nebo schodkům k 31. prosinci 20X2 (tj. k počátečnímu stavu k 1. lednu 20X3) v případě uznání závazku a souvisejícího aktiva uznaného k 30. červnu 20X2.

#### *Výpůjční náklady vzniklé u způsobilého aktiva*

- IG26. Odstavec 90 IPSAS 33 vyžaduje, aby pokud prvopředkladatel zvolí účtování o výpůjčních nákladech v souladu s povoleným alternativním řešením, použil požadavky v IPSAS 5 *Výpůjční náklady* retrospektivně, v případě veškerých výpůjčních nákladů vzniklých na způsobilém aktivu před datem přijetí standardů IPSAS.
- IG27. Odstavec 44 IPSAS 33 poskytuje k tomuto požadavku výjimku umožňující prvopředkladateli zahájení kapitalizace výpůjčních nákladů vzniklých u způsobilého aktiva po uznání tohoto aktiva, pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující tříleté přechodné období úlev k uznání tohoto aktiva.
- IG28. Například prvopředkladatel přijme povolené alternativní řešení pro účtování o výpůjčních nákladech vzniklých u způsobilého aktiva. Datem přijetí standardů IPSAS je 1. leden 20X1. Prvopředkladatel stanoví, že výpůjční náklady vzniklé před přijetím standardů IPSAS k 1. lednu 20X1 jsou ve výši MJ 500.000 a že výpůjční náklady vzniklé do konce dvou následujících účetních období jsou MJ 20.000, resp. MJ 30.000. Dále prvopředkladatel využije výjimky umožňující tříleté přechodné období úlev v případě uznání pozemků, budov a zařízení a v důsledku toho uzná položku pozemků, budov a zařízení ke konci druhého účetního období ve výši MJ 1.000.000.

Na konci 20X2 bude ocenění položky pozemků, budov a zařízení uznaného ve výkazu finanční situace MJ 1.030.000 (MJ 1.000.000 + MJ 30.000). Výpůjční náklady vzniklé před uznáním položky pozemků, budov a zařízení, tj. MJ 500.000 a MJ 20.000 nebudou zahrnuty do pořizovacích nákladů způsobilého aktiva.



### **Předkládání srovnávacích informací**

IG29. Odstavec 78 IPSAS 33 doporučuje, avšak nevyžaduje po účetních jednotkách předkládání srovnávacích informací v rámci jejich přechodové účetní závěrky dle standardů IPSAS nebo první účetní závěrky dle standardů IPSAS. Rozhodnutí předložit srovnávací informace ovlivňuje nejen rozsah předkládaných informací, ale také datum přijetí standardů IPSAS.

#### *Datum přijetí standardů IPSAS*

IG30. Pro ilustraci: Konec prvopředkladatelova prvního účetního období aplikujícího akruální účetní bázi je 31. prosince 20X5. Prvopředkladatel se rozhodne v rámci této účetní závěrky předložit srovnávací informace pouze za jeden rok (viz odstavec 78 IPSAS 33). Proto jeho datum přijetí standardů IPSAS je začátkem srovnávacího období, tj. 1. ledna 20X4 (nebo ekvivalentně 31. prosince 20X3).

#### *Informace předkládané, pokud prvopředkladatel zvolí možnost předložení srovnávacích informací*

IG31. Pokud prvopředkladatel zvolí sestavení srovnávacích informací, je povinen aplikovat standardy IPSAS na akruální bázi účinné pro období končící 31. prosince 20X5 pro:

- (a) sestavení a předložení jeho otevíracího výkazu finanční situace k 1. lednu 20X4; a
- (b) sestavení a předložení jeho:
  - (i) výkazu finanční situace k 31. prosinci 20X5 (včetně srovnávacích částek za 20X4);
  - (ii) výkazu finanční výkonnosti (včetně srovnávacích částek za 20X4);
  - (iii) výkazu změn čistých aktiv/jmění k 31. prosinci 20X5 (včetně srovnávacích částek za 20X4);
  - (iv) výkazu peněžních toků za rok končící k 31. prosinci 20X5 (včetně srovnávacích částek za 20X4);
  - (v) zveřejnění (včetně srovnávacích informací za 20X4);
  - (vi) porovnání rozpočtovaných a skutečných částek za rok končící k 31. prosinci 20X5; a
  - (vii) odsouhlasení v souladu s odstavcem 142.

*Prvopředkladatel nezvolí možnost předložení srovnávacích informací*

- IG32. Pokud prvopředkladatel zvolí možnost nesestavení srovnávacích informací, je povinen použít standardy IPSAS na akruální bázi účinné pro období končící 31. prosince 20X5:
- (a) sestavení a předložení jeho otevíracího výkazu finanční situace k 1. lednu 20X5; a
  - (b) sestavení a předložení jeho:
    - (i) výkazu finanční situace k 31. prosinci 20X5;
    - (ii) výkazu finanční výkonnosti k 31. prosinci 20X5;
    - (iii) výkazu změn čistých aktiv/jmění k 31. prosinci 20X5;
    - (iv) výkazu peněžních toků za rok končící 31. prosince 20X5;
    - (v) zveřejnění;
    - (vi) porovnání rozpočtovaných a skutečných částek za rok končící 31. prosince 20X5; a
    - (vii) přehled rozdílů v souladu s odstavcem 142.

*Přijetí tříletého přechodného období úlev*

- IG33. Pokud prvopředkladatel využije možnosti výjimky poskytující úlevy v případě uznání a/nebo ocenění aktiv a/nebo závazků, IPSAS 33 po něm vyžaduje pouze upravit srovnávací informace za účetní období předcházející datu přijetí standardů IPSAS, a to v takovém rozsahu, aby byly k dispozici spolehlivé a relevantní informace o položkách, které byly uznány a/nebo oceněny.
- IG34. Pro ilustraci: Koncem prvopředkladatelova prvního účetního období v souladu s akruální účetní bázi je 31. prosinec 20X2. Prvopředkladatel přijme k datu přijetí standardů IPSAS k 1. lednu 20X1 přechodnou výjimku umožňující tříleté přechodné období úlev v případě uznání investic do nemovitostí. Ke konci 20X2 uznal prvopředkladatel investice do nemovitostí zahrnuté ve výkazu finanční situace k 31. prosinci 20X3. Pouze v případě, kdy je k dispozici spolehlivá a relevantní informace o hodnotě investice do nemovitostí uznané během 20X3, upraví prvopředkladatel předložené srovnávací informace (tj. za období končící 31. prosince 20X2).

**Předkládání odsouhlasení**

- IG35. Odstavec 142 IPSAS 33 vyžaduje po prvopředkladateli předložit odsouhlasení u jeho konečných stavů vykázaných v rámci jeho předchozí účetní báze pro jeho čistá aktiva/jmění v souladu se standardy IPSAS pro přechodovou účetní závěrku dle standardů IPSAS nebo jeho první účetní závěrku dle standardů IPSAS. Odsouhlasení je předloženo u jeho přebytku nebo schodku v souladu s jeho předchozí účetní bázi pro jeho počáteční stav přebytku nebo schodku k datu přijetí standardů IPSAS.

- IG36. Například prvopředkladatel, který dříve používal modifikovanou akruální účetní bázi, přijme standardy IPSAS na akruální bázi k 1. lednu 20X4 a zvolí předkládání srovnávacích informací tak, jak je dovoleno v IPSAS 33. Prvopředkladatel v souladu s odstavci 142 a 143 IPSAS 33 předloží odsouhlasení v rámci komentáře k účetním výkazům jeho přechodové účetní závěrky dle standardů IPSAS poskytující dostatečný detail, aby umožnil uživatelům porozumět významným úpravám v otevíracím výkazu finanční situace k 1. lednu 20X4 a upravenému srovnávacímu výkazu finanční situace, a to tam, kde je to relevantní.
- IG37. Odstavec 146 dále vyžaduje po prvopředkladateli, který využije možnosti výjimky poskytující tříleté přechodné období úlev v případě neuznání a/nebo neocenění položek, aby předložil odsouhlasení u položek, které byly uznány a/nebo oceněny během účetního období, ale nebyly uznány a oceněny v účetní závěrce za předchozí období.
- IG38. Navazujeme na příklad v IG29, kde prvopředkladatel přijme výjimku v IPSAS 33 umožňující neuznat investice do nemovitostí po dobu tří let. Prvopředkladatel použije tuto výjimku a uzná investice do nemovitostí pouze ke konci tříletého období, tj. k 31. prosinci 20X4. Jelikož byla provedena úprava v počátečním stavu kumulovaných přebytků nebo schodků k 1. lednu 20X4 v případě uznání investice do nemovitostí, odstavec 146 vyžaduje po prvopředkladateli předložit odsouhlasení v jeho komentáři účetní závěrky za rok končící 31. prosince 20X4, aby uživatelům umožnil porozumět úpravě, která byla provedena v případě uznávání investic do nemovitostí.

### **Domnělé pořizovací náklady**

- IG39. IPSAS 33 dovoluje prvopředkladateli stanovit domnělé pořizovací náklady jako náhradu za akviziční náklady nebo zůstatkovou hodnotu k datu přijetí standardů IPSAS, pokud prvopředkladatel využije možnosti výjimky poskytující tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neocení určitá aktiva a/nebo závazky. Domnělé pořizovací náklady mohou však být stanoveny pouze tehdy, pokud není k dispozici žádná informace o historických pořizovacích nákladech aktiva a/nebo závazku. Pokud prvopředkladatel prvotně ocení tato aktiva k datu přijetí standardů IPSAS nebo pokud přechodné výjimky poskytující prvopředkladateli tříleté období úlev, aby neuznal a/nebo neocení určitá aktiva, přestanou platit, vykáže konečný důsledek:
- jako úpravu počátečního stavu kumulovaných přebytků nebo schodků v rámci otevíracího výkazu finanční situace za období, v němž byly domnělé pořizovací náklady stanoveny; nebo
  - v přebytku z přecenění, pokud prvopředkladatel přijme model přecenění v IPSAS 17 nebo v IPSAS 31 *Nehmotná aktiva*.

Pro ilustraci:

Účetní jednotka veřejného sektoru X přijme standardy IPSAS na akruální bázi k 1. lednu 20X4 a použije domnělé pořizovací náklady k ocenění investic do nemovitostí. Při aplikaci domnělých pořizovacích nákladů byla k datu přijetí standardů IPSAS investice do nemovitostí oceněna MJ 1.800.000. Účetní jednotka veřejné sektoru X zvolila možnost nepředložit srovnávací informace.

***Výkaz změn čistých aktiv/jmění za rok končící 31. prosince 20X4***

	Přiraditelné vlastníkům ovládající jednotky		Celková čistá aktiva/jmění
	Kumulovaný přebytek/ schodek MJ	Jiné rezervy MJ	MJ
Počáteční stav k 1. lednu 20X4	210 000	10 000	220 000
Ocenění investice do nemovitostí pořizovacími náklady v souladu s IPSAS 33 (viz poznámka 34)	1 500 000		1 500 000
Upravený počáteční stav k 1. lednu 20X4	1 710 000	10 000	1 720 000
Přebytek za období	5 000		5 000
Konečný stav k 31. prosinci 20X4	1 715 000	10 000	1 725 000

***Komentář k účetním výkazům Účetní jednotky veřejného sektoru X  
k 31. prosinci 20X4:***

***Poznámka 34 – Investice do nemovitostí***

	<b><i>31. prosince 20X4 MJ</i></b>
Počáteční stav investic do nemovitostí uznaných v rámci předchozí účetní báze	300 000
Investice do nemovitostí oceněných domnělými pořizovacími náklady dle IPSAS 33 k 1. lednu 20X4	1 500 000
Upravený počáteční stav investic do nemovitostí k 1. lednu 20X4	1 800 000
Přírůstky	.....

***Přechodné výjimky přijaté v IPSAS 33 při přijetí standardů IPSAS na akruální bázi***

Účetní jednotka veřejného sektoru přijala standardy IPSAS na akruální bázi k 1. lednu 20X4 a použila domnělých pořizovacích nákladů pro ocenění investic do nemovitostí, neboť spolehliví informace o pořizovacích nákladech investice do nemovitostí nebyla k dispozici. V důsledku toho účetní jednotka veřejného sektoru X upravila její počáteční stav investic do nemovitostí o dodatečnou hodnotu MJ 1.500.000, a to k 1. lednu 20X4.

***Poznámka 54 – Odsouhlasení u čistých aktiv/jmění a přebytku nebo schodku k 1. lednu 20X4***

*Odsouhlasení u čistých aktiv/jmění k 1. lednu 20X4*

	<b>Čistá aktiva/jmění k 1. lednu 20X4</b>
	<b>MJ</b>
<i>Počáteční stav čistých aktiv/jmění k 1. lednu 20X4 vykázány v souladu s předchozí účetní bázi</i>	<i>220 000</i>
<i>Uznání investice do nemovitostí oceněné domnělými pořizovacími náklady (viz poznámku 34)</i>	<i>1 500 000</i>
<i>Upravený počáteční stav čistých aktiv/jmění k 1. lednu 20X4</i>	<i>1 720 000</i>

*Odsouhlasení u přebytku nebo schodku k 1. lednu 20X4*

	<b>Přebytek nebo schodek k 1. lednu 20X4</b>
	<b>MJ</b>
<i>Přebytek nebo schodek k 31. prosinci 20X3 vykázány v souladu s předchozí účetní bázi</i>	<i>210 000</i>
<i>Uznání investice do nemovitostí oceněné domnělými pořizovacími náklady (viz poznámka 34)</i>	<i>1 500 000</i>
<i>Upravený přebytek nebo schodek k 1. lednu 20X4</i>	<i>1 710 000</i>

*Stanovení domnělých pořizovacích nákladů během období přechodu*

- IG40. Pokud prvopředkladatel využije možnosti výjimky v IPSAS 33 poskytující tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neoceníl aktivum, standard IPSAS stanovuje, že domnělé pořizovací náklady tohoto aktiva je možné stanovit kdykoliv v průběhu tříletého přechodného období úlev.
- IG41. Následné odpisování, pokud je relevantní, vychází z těchto domnělých pořizovacích nákladů a začíná datem přijetí standardů IPSAS, nebo když přechodné výjimky umožňující úlevy skončily platnost, nebo když relevantní aktiva byla vykázána a/nebo uznány v souladu s příslušnými standardy IPSAS (podle toho, co nastane dříve).
- IG42. Například prvopředkladatel přijme standardy IPSAS k 1. lednu 20X1 a přijme výjimku poskytující tříleté období úlev v případě uznání investice do nemovitostí. Protože prvopředkladatel nemá k datu přijetí standardů IPSAS k dispozici spolehlivé informace o historických pořizovacích nákladech této investice do nemovitostí, rozhodne se stanovit domnělé pořizovací náklady investice do nemovitostí. Domnělé pořizovací náklady investice do nemovitostí byly stanoveny během druhého účetního období (tj. 20X2), kdy prvopředkladatel použil výjimku. IPSAS 33 dovoluje prvopředkladateli použití domnělých pořizovacích nákladů stanovených během 20X2 pro uznání investice do nemovitostí tak, že upraví počáteční stav přebytku nebo schodku k 1. lednu 20X2. Domnělé pořizovací náklady stanovené k 1. lednu 20X2 budou použity pro stanovení následného odpisování a ocenění znehodnocení, pokud prvopředkladatel zvolí aplikaci modelu pořizovacích nákladů jako jeho následnou oceňovací bázi při aplikaci IPSAS 16.

**IPSAS 5 Výpůjční náklady**

- IG43. Účetní jednotka přijme standardy IPSAS na akruální bázi k 1. lednu 20X3 a přijme povolené alternativní řešení pro účtování o výpůjčních nákladech. Výpůjční náklady přímo přiřaditelné akvizici aktiva jsou ve výši MJ 525.000, z nichž MJ 500.000 vzniklo před přijetím standardů IPSAS na akruální bázi, zatímco MJ 25.000 vzniklo během prvního účetního období končícího 31. prosince 20X3. Odstavec 90 IPSAS 33 vyžaduje po prvopředkladateli zpětně uznat veškeré výpůjční náklady vzniklé před přijetím standardů IPSAS na akruální bázi, pokud jsou v souladu s povoleným alternativním řešením. Proto se částka MJ 500.000 kapitalizuje v rámci pořizovacích nákladů aktiva uznaného v otevíracím výkazu finanční situace k 1. lednu 20X3.
- IG44. Pokud účetní jednotka zvolila aplikaci vzorového řešení, odstavec 88 IPSAS 33 doporučuje, ale nevyžaduje po prvopředkladateli použít účetní pravidlo retrospektivně. Pokud prvopředkladatel zvolí použití účetního pravidla prospektivně, v nákladech ve výkazu finanční výkonnosti k 31. prosinci 20X3 pouze vykáže částku MJ 25.000.

### **IPSAS 9 Výnosy ze směnných transakcí**

IG45. Pokud prvopředkladatel přijal částky, které doposud nevyhověly podmínkám uznání výnosů v souladu s IPSAS 9 (například platba v rámci prodeje, která nesplňuje podmínky uznání výnosů), prvopředkladatel uzná přijaté částky jako závazek ve svém otevíracím výkazu finanční situace a ocení tento závazek ve výši přijatého plnění. Tento závazek vyřadí a současně uzná výnos ve výkazu finanční výkonnosti až poté, co jsou splněny podmínky uznání v IPSAS 9.

### **IPSAS 10 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách**

IG46. Prvopředkladatel postupuje v souladu s IPSAS 4 *Dopady změn měnových kurzů cizích měn* při stanovení jeho funkční měny a měny vykazování. Když prvopředkladatel předkládá jeho otevírací výkaz finanční situace, použije IPSAS 10 *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách* pro jakékoliv období, během něhož ekonomika funkční měny nebo měny vykazování byla hyperinflační.

IG47. Pokud si prvopředkladatel zvolí použití výjimek v odstavcích 64 až 76 IPSAS 33, použije IPSAS 10 pro účetní období po dni, k němuž byla stanovena přeceněná částka reálné hodnoty.

### **IPSAS 14 Události po datu vykazání**

IG48. Kromě případů popsaných v odstavci IG49 použije prvopředkladatel IPSAS 14 *Události po datu vykazání* při stanovení jestli:

- (a) jeho otevírací výkaz finanční situace zohledňuje událost, která nastala pod ni přechodu; a
- (b) srovnávací hodnoty v jeho přechodové účetní závěrce dle standardů IPSAS nebo jeho první účetní závěrce dle standardů IPSAS, pokud je relevantní, zohledňují událost, která nastala po konci tohoto srovnávacího období.

IG49. Odstavce 23-26 IPSAS 33 vyžadují určité modifikace principů v IPSAS 14, pokud prvopředkladatel stanoví, jestli změny v odhadech jsou události upravující, nebo neupravující účetní výkazy k datu přijetí standardů IPSAS (nebo, pokud je to relevantní, ke konci srovnávacího období). Případy 1 a 2 níže ilustrují tyto modifikace. V případě 3 níže nevyžadují odstavce 23-26 IPSAS 33 modifikace principů v IPSAS 14.

- (a) Případ 1 – Pokud prvopředkladatelova předchozí účetní báze vyžadovala odhady nebo podobné položky k datu přijetí standardů IPSAS, s využitím účetních pravidel konzistentních se standardy IPSAS. V tomto případě je třeba, aby odhady v souladu se standardy IPSAS byly konzistentní s odhady provedenými k tomuto dni v souladu s předchozí účetní bází, dokud neexistuje objektivní důkaz,

že tyto odhady byly chybné (viz IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*). Prvopředkladatel vykáže pozdější úpravy těchto odhadů jako události účetního období, v němž byla úprava provedena, nikoliv jako události upravující účetní výkazy vyplývající ze získání dalšího důkazu o podmínkách, které existovaly k datu přijetí standardů IPSAS.

- (b) Příklad 2 – Předchozí účetní báze vyžadovala odhady obdobných položek k datu přijetí standardů IPSAS, avšak prvopředkladatel provedl tyto odhady s využitím účetních pravidel, která nejsou konzistentní s jeho účetními pravidly v souladu se standardy IPSAS. V tomto případě odhady v souladu se standardy IPSAS musejí být konzistentní s odhady vyžadovanými v souladu s předchozí účetní bází k tomuto datu (dokud neexistuje objektivní důkaz, že tyto odhady byly chybné), po zohlednění rozdílů v účetních pravidlech. Otevírací výkaz finanční situace zohlední tyto úpravy rozdílů v účetních pravidlech. Stejně jako v případě 1, prvopředkladatel vykáže pozdější úpravy těchto odhadů jako události účetního období, v němž byla úprava provedena.

Například předchozí účetní báze mohla vyžadovat po prvopředkladateli uznat a ocenit rezervy na bázi, která je konzistentní s IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, kromě toho, že oceňování v souladu s předchozí účetní bází nepoužívalo princip diskontování. V tomto příkladu použije prvopředkladatel odhadů v souladu s jeho předchozí účetní bází jako základu pro provedení diskontovaného ocenění vyžadovaného IPSAS 19.

- (c) Příklad 3 – Předchozí účetní báze nevyžadovala odhady obdobných položek k datu přijetí standardů IPSAS. Odhady v souladu se standardy IPSAS k tomuto dni zohledňují podmínky existující k tomu dni. Především odhady tržních cen, úrokových měr nebo směnných kurzů cizích měn k datu přijetí standardů IPSAS zohledňují tržní podmínky k tomuto dni. Toto je konzistentní s rozlišováním mezi událostmi po datu vykázaní upravujícími a neupravujícími účetní výkazy dle IPSAS 14.

IG50. Pro ilustraci: První účetní závěrka účetní jednotky A dle standardů IPSAS je sestavena za účetní období končící 31. prosince 20X5 a prvopředkladatel zvolil předkládání srovnávacích informací. V souladu s jeho předchozí účetní bází jsou komentovány v účetní závěrce k 31. prosinci 20X3 a 20X4 následující transakce:

- (a) odhady výše dohadných položek pasivních a rezerv provedených k těmto okamžikům;
- (b) účetní jednotka účtovala na peněžní účetní bázi o plánech definovaných penzijních požitků,



- (c) nebyla vykázána žádná rezerva z titulu soudního sporu vyplývající z událostí, které nastaly v září 20X4. Když soudní spor skončil 30. června 20X5, účetní jednotka A měla zaplatit MJ 1.000 a skutečně zaplatila dne 10. července 20X5.

Při sestavení její přechodové účetní závěrky dle standardů IPSAS došla účetní jednotka A k závěru, že její odhady v souladu s předchozí účetní bází v případě dohadných položek pasivních a rezerv k 31. prosinci 20X3 a 20X4 byly provedeny na účetní bázi konzistentní s jejími účetními pravidly, které jsou v souladu se standardy IPSAS. Přestože některé z dohadných účtů pasivních a rezerv se ukázaly, že jsou nadhodnoceny, zatímco jiné podhodnoceny, účetní jednotka A dochází k závěru, že její odhady byly zdůvodnitelné a tím pádem nedošlo k chybě. Výsledkem čehož je účtování o těchto nadhodnoceních a podhodnoceních zahrnující rutinní úpravy odhadů v souladu s IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

### **Aplikace požadavků**

Při přípravě otevíracího výkazu finanční situace k 1. lednu 20X4 a jeho srovnávacího výkazu k 31. prosinci 20X4 účetní jednotka A:

- (a) neupravuje předchozí odhady dohadných položek pasivních a rezerv; a
- (b) provádí odhady (ve formě pojistně matematických předpokladů) nezbytné k účtování o penzijních plánech v souladu s IPSAS 25 *Zaměstnanecké požitky*. Pojistně matematické předpoklady účetní jednotky A k 1. lednu 20X4 a 31. prosinci 20X4 nezohledňují podmínky, které vznikly po těchto datech. Například:
- (i) diskontní sazba účetní jednotky A k 1. lednu 20X4 a 31. prosinci 20X4 pro penzijní plán a pro rezervy zohledňující tržní podmínky k těmto datům; a
- (ii) pojistně matematické předpoklady k 1. lednu 20X4 a 31. prosinci 20X4 ohledně budoucí míry fluktuace zaměstnanců nezohledňují podmínky, které vyplynou po těchto datech – jako jsou významný růst odhadované míry fluktuace zaměstnanců coby důsledek zkrácení penzijního plánu v roce 20X5.

Podchycení soudního sporu k 31. prosinci 20X4 závisí na důvodu, proč účetní jednotka A k danému dni neoznala rezervu v souladu s její předchozí účetní bází.

**Předpoklad 1** – Předchozí účetní báze byla konzistentní s IPSAS 19 *Rezervy, Podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. Účetní jednotka došla k závěru, že nebyla splněna kritéria uznání. V tomto případě je předpoklad účetní jednotky v souladu se standardy IPSAS konzistentní s jejím

předpokladem v souladu s její předchozí účetní bází. Proto účetní jednotka A neuzná rezervu k 31. prosinci 20X4.

**Předpoklad 2** – Předchozí účetní báze účetní jednotky A nebyla konzistentní s IPSAS 19. Tím pádem účetní jednotka A připraví odhady v souladu s IPSAS 19. V souladu s IPSAS 19 účetní jednotka stanoví, jestli existuje určitá povinnost ke konci účetního období tak, že vezme v potaz veškeré disponibilní důkazy, včetně jakýchkoliv dodatečných podkladů vyplývajících z událostí po skončení účetního období. Obdobně v souladu s IPSAS 14 *Události po datu vykázání* je rozhodnutí soudu po období vykázání událostí upravující účetní výkazy po konci účetního období, pokud potvrzuje, že účetní jednotka měla současnou povinnost k danému dni. V tomto případě rozhodnutí soudu potvrzuje, že účetní jednotka měla povinnost k září 20X4 (když nastaly události, které měly za následek zahájení soudního procesu). Proto účetní jednotka A uzná rezervu k 31. prosinci 20X4. Účetní jednotka A ocení tuto rezervu diskontováním částky MJ 1.000 zaplacené 10. července 20X5 na její současnou hodnotu s použitím diskontní sazby, která je v souladu s IPSAS 19 a zohledňuje tržní podmínky k 31. prosinci 20X4.

IG51. Odstavce 23-26 IPSAS 33 nemají větší sílu než požadavky v jiných standardech IPSAS, které staví klasifikace a oceňování na podmínkách existujících ke konkrétnímu dni. Příklady následují:

- (a) rozlišování mezi finančními leasingy a operativními leasingy (viz IPSAS 13 *Leasingy*); a
- (b) rozlišování mezi finančními závazky a nástroji vlastního kapitálu (viz IPSAS 28 *Finanční nástroje: vykazování*).

### IPSAS 13 Leasingy

IG52. V souladu s odstavcem 95 IPSAS 33 a odstavcem 18 IPSAS 13 klasifikují nájemce a pronajímatel leasingy jako operativní leasingy nebo finanční leasingy k datu přijetí standardů IPSAS na akruální bázi. V některých případech se nájemce a pronajímatel mohou dohodnout na změně ustanovení leasingu, jiných než obnovení leasingu, způsobem, který by vedl k odlišné klasifikaci v souladu s IPSAS 13 kvůli změně podmínek, které byly platné k okamžiku vzniku leasingu. Pokud se tak stane, upravená smlouva se považuje za novou smlouvu pro celou dobu její existence od data přijetí standardů IPSAS na akruální bázi. Nicméně změny v odhadech (například změny v odhadech ekonomické životnosti nebo zbytkové hodnoty leasingové věci) nebo změny v podmínkách (například krach nájemce) neznamenají důvod pro novou klasifikaci leasingu.

## **IPSAS 17 Budovy, pozemky a zařízení**

- IG53. Pokud metody a míry odpisování prvopředkladatele v souladu s jeho předchozí účetní báží jsou akceptovatelné v souladu se standardy IPSAS, účtuje o jakékoli změně v odhadech doby životnosti nebo způsobu odpisování prospektivně od okamžiku provedení změny jeho odhadu (odstavce 22 a 26 IPSAS 33 a odstavec 76 IPSAS 17). Avšak v některých případech metody a míry odpisování prvopředkladatele dle jeho předchozí účetní báze mohou být odlišné od těch, které by byly akceptovatelné v souladu se standardy IPSAS (například pokud nezohledňují zdůvodnitelný odhad doby životnosti aktiva). Pokud tyto rozdíly mohou mít významný dopad na účetní závěrku, účetní jednotka upraví oprávky v jejím otevíracím výkazu finanční situace retrospektivně, aby je uvedla do souladu se standardy IPSAS.
- IG54. Prvopředkladatel může zvolit použití jedné z následujících částek coby domnělých pořizovacích nákladů pozemků, budov a zařízení:
- (a) reálná hodnota k datu přijetí standardů IPSAS (odstavec 67 IPSAS 33), v kterémžto případě prvopředkladatel poskytne zveřejnění vyžadované odstavcem 148 IPSAS 33; nebo
  - (b) přecenění v souladu s jeho předchozí účetní báží, které vyhovuje podmínkám v odstavci 67 IPSAS 33.
- IG55. Následné odpisování vychází z těchto domnělých pořizovacích nákladů a začíná datem, k němuž prvopředkladatel stanovil domnělé pořizovací náklady, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neocenil aktiva, když tyto výjimky přestanou platit, nebo když tato aktiva byla uznána v souladu s IPSAS 17 (podle toho, co nastane dříve).
- IG56. Pokud prvopředkladatel zvolí coby svoji účetní politiku model přecenění dle IPSAS 17 pro některé nebo všechny třídy pozemků, budov a zařízení, předkládá kumulovaný přebytek nebo schodek z přecenění jako samostatnou položku v rámci výkazu čistých aktiv/jmění. Přebytek nebo schodek z přecenění k datu přijetí standardů IPSAS vychází z porovnání účetní hodnoty aktiva k tomuto datu s jeho pořizovacími náklady nebo domnělými pořizovacími náklady. Pokud domnělé pořizovací náklady jsou reálnou hodnotou k datu přijetí standardů IPSAS nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neocenil určitá aktiva, když výjimky umožňující úlevy přestanou platit, nebo když je aktivum vykázáno a/nebo oceněno v souladu s IPSAS 17 (podle toho, co nastane dříve), poskytne prvopředkladatel zveřejnění vyžadované odstavcem 148 IPSAS 33.
- IG57. Pokud přecenění v souladu s prvopředkladatelovou předchozí účetní báží nesplní podmínky v odstavcích 67 a 69 IPSAS 33, ocení prvopředkladatel

přeceněná aktiva v jeho otevíracím výkazu finanční situace na jedné z těchto dvou bází:

- (a) pořizovací náklady (nebo domnělé pořizovací náklady) mínus případné oprávky nebo znehodnocení dle modelu pořizovacích nákladů v IPSAS 17;
- (b) domnělé pořizovací náklady, které jsou reálnou hodnotou nebo alternativní možností, pokud důkaz z trhu o reálné hodnotě není k dispozici, k datu přijetí standardů IPSAS, nebo když prvopředkladatel využije možnosti výjimky poskytující tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neocenil určitá aktiva, k datu, ke kterému je aktivum uznáno a/nebo oceněno během období přechodu, nebo když přechodné výjimky přestanou platit (podle toho, co nastane dříve); nebo
- (c) přeceněná hodnota, pokud účetní jednotka použije model přecenění dle IPSAS 17 coby jejího účetního pravidla v souladu se standardy IPSAS pro veškeré položky pozemků, budov a zařízení v rámci téže třídy.

IG58. IPSAS 17 požaduje, aby každá část položky pozemků, budov a zařízení s významnými pořizovacími náklady ve vztahu k celkovým pořizovacím nákladům položky byla odpisována samostatně. IPSAS 17 však nepředepisuje jednotku ocenění pro uznání aktiva, tj. toho, co je podstatou položky pozemků, budov a zařízení. Tím pádem je potřeba úsudku při aplikaci podmínek uznávání pro specifické podmínky každé účetní jednotky (odstavce 18 a 59).

### **IPSAS 25 Zaměstnanecké požitky**

IG59. K datu přijetí standardů IPSAS použije prvopředkladatel IPSAS 25 pro ocenění plánu definovaných požitků a jiných dlouhodobých zaměstnaneckých požitků a uzná všechny kumulativní pojistně matematické přínosy a újmy od počátku plánu až do data přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující tříleté přechodné období úlev v případě uznávání plánu definovaných požitků a dalších dlouhodobých zaměstnaneckých benefitů, k datu, ke kterému tyto výjimky přestanou platit, nebo když plány definovaných požitků a jiné dlouhodobé zaměstnanecké benefity jsou uznány a/nebo oceněny v souladu s IPSAS 25 (podle toho, co nastane dříve), i když jeho účetní pravidla v souladu s IPSAS 25 zahrnují vynechání některých pozdějších neuznaných pojistně matematických přínosů a újem (viz odstavec 105 IPSAS 33).

IG60. Prvopředkladatelovy pojistně matematické předpoklady k datu přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující úlevy v případě uznání plánů definovaných požitků a jiných dlouhodobých zaměstnaneckých požitků, k datu ukončení platnosti těchto

výjimek, nebo k okamžiku, kdy plány definovaných požitků a jiné dlouhodobé zaměstnanecké požitky jsou uznány a/nebo oceněny v souladu s IPSAS 25 (podle toho, co nastane dříve), jsou konzistentní s pojistně matematickými předpoklady učiněnými ke konci prvního srovnávacího období (pokud si prvopředkladatel zvolil předkládání srovnávacích informací v souladu s odstavcem 78 IPSAS 33) v souladu s jeho předchozí účetní bází (po úpravách zohledňujících veškeré rozdíly v účetních politikách), ledaže existuje objektivní důkaz, že tyto předpoklady byly chybné (odstavec 23 IPSAS 33). Jakékoliv pozdější úpravy těchto předpokladů jsou pojistně matematickým přínosem nebo újmou účetního období, ve kterém prvopředkladatel tyto úpravy provedl.

- IG61. Prvopředkladatel může potřebovat provedení pojistně matematického odhadu k datu přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující úlevy v případě uznání plánů definovaných požitků a jiných dlouhodobých zaměstnaneckých požitků, k datu ukončení platnosti těchto výjimek, nebo k okamžiku, kdy plány definovaných požitků a jiné dlouhodobé zaměstnanecké požitky jsou uznány a/nebo oceněny v souladu s IPSAS 25 (podle toho, co nastane dříve), které nebyly nutné v souladu s jeho předchozí účetní bází. Takové pojistně matematické předpoklady nezohledňují podmínky, které vznikly po přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující úlevy v případě uznání plánů definovaných požitků a jiných dlouhodobých zaměstnaneckých požitků, po datu ukončení platnosti těchto výjimek, nebo po okamžiku, kdy plány definovaných požitků a jiné dlouhodobé zaměstnanecké požitky jsou uznány a/nebo oceněny v souladu s IPSAS 25 (podle toho, co nastane dříve). Především diskontní sazby a reálná hodnota aktiv plánu k datu přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využije možnosti výjimky poskytující úlevy v případě uznání plánu definovaných požitků nebo jiných dlouhodobých zaměstnaneckých požitků, k datu ukončení platnosti těchto výjimek, nebo když závazky jsou uznány a/nebo oceněny v souladu s IPSAS 25 (podle toho, co nastane dříve), zohlední podmínky na trhu k danému datu. Obdobně v případě, kdy prvopředkladatelovy pojistně matematické předpoklady k datu přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využije možnosti výjimky poskytující úlevy v případě uznání plánu definovaných požitků nebo jiných dlouhodobých zaměstnaneckých požitků, k datu ukončení platnosti těchto výjimek, nebo když závazky jsou uznány a/nebo oceněny v souladu s IPSAS 25 (podle toho, co nastane dříve), ohledně budoucí míry fluktuace zaměstnanců nemusí zohlednit významný nárůst odhadované míry budoucí fluktuace zaměstnanců coby důsledek zkrácení penzijních plánů vzniklý po datu přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující úlevy v případě uznání plánů definovaných požitků a jiných dlouhodobých zaměstnaneckých požitků, datu ukončení platnosti těchto výjimek, nebo okamžiku, kdy plány definovaných požitků

a jiné dlouhodobé zaměstnanecké požitky jsou uznány a/nebo oceněny v souladu s IPSAS 25 (podle toho, co nastane dříve) (odstavec 23 IPSAS 33).

- IG62. V mnoha případech zohlední prvopředkladatelova přechodová účetní závěrka dle standardů IPSAS nebo první účetní závěrka dle standardů IPSAS ocenění závazků ze zaměstnaneckých požitků ke třem datům (pokud si prvopředkladatel zvolil předložení srovnávacích informací v souladu s odstavcem 78 IPSAS 33): k datu konce prvního účetního období, k datu srovnávacího výkazu finanční situace (pokud si prvopředkladatel zvolil předložení srovnávacích informací) a k datu přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující úlevy v případě uznání plánů definovaných požitků a jiných dlouhodobých zaměstnaneckých požitků, k datu ukončení platnosti těchto výjimek, nebo k okamžiku, kdy plány definovaných požitků a jiné dlouhodobé zaměstnanecké požitky jsou uznány a/nebo oceněny v souladu s IPSAS 25 (podle toho, co nastane dříve). IPSAS 25 doporučuje prvopředkladateli zapojení kvalifikovaných pojistných matematiků pro ocenění všech významných požitků po skončení pracovního poměru. Aby byly minimalizovány náklady, může prvopředkladatel požádat kvalifikovaného pojistného matematika k provedení detailního pojistně matematického ocenění k jednomu nebo dvěma z uvedených okamžiků a rozprostřít toto (tato) ocenění dopředeně nebo zpětně na jiná data. Všechna tato rozprostření dopředeně i zpětně zohlední veškeré významné transakce a další významné události (včetně změny v tržních cenách a úrokových měřácích) mezi těmito dny (odstavec 68 IPSAS 25).

### **IPSAS 21 Znehodnocení nepenězotvorných aktiv a IPSAS 26 Znehodnocení penězotvorných aktiv**

- IG63. Odstavec 98 a 108 IPSAS 33 vyžadují po prvopředkladateli použití požadavků IPSAS 21 a IPSAS 26 prospektivně od data přijetí standardů IPSAS na akruální bázi, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neocenil aktivum, od data, kdy výjimky umožňující úlevy přestaly platit, a/nebo kdy bylo aktivum uznáno a/nebo oceněno. Například pokud účetní jednotka přijme standardy IPSAS na akruální bázi k 1. lednu 20X1 a využije možnosti tříletého přechodného období úlev, aby neuznala a/nebo neocenila položku pozemků, budov a zařízení, nebude se po ní požadovat u položky pozemků, budov a zařízení vyhodnocení z hlediska možného znehodnocení až (a) do 31. prosince 20X3 (tj. data, kdy přechodná výjimka přestane platit) nebo (b) dne následujícího okamžik uznání položky pozemků, budov a zařízení, pokud bylo uznáno a/nebo oceněno během období přechodu (podle toho, co nastane dříve).

- IG64. Odhady využitě ke stanovení, jestli prvopředkladatel uzná ztrátu ze znehodnocení (a k ocenění této ztráty ze znehodnocení) k datu přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující úlevy v případě uznání aktiv, k datu, ke kterému tato výjimka přestane platit, nebo k datu, kdy aktiva jsou uznána a/nebo oceněna v souladu s příslušným standardem IPSAS (podle toho, co nastane dříve), jsou konzistentní s odhady provedenými ke konci jeho srovnávacího období (pokud prvopředkladatel zvolí předkládání srovnávacích informací v souladu s odstavcem 78 IPSAS 33) prvopředkladatelovy předchozí účetní báze (po úpravách zohledňujících veškeré rozdíly v účetních pravidlech), ledaže existuje objektivní důkaz, že tyto odhady byly chybné (odstavce 23 a 24 IPSAS 33). Prvopředkladatel vykáže jakékoliv pozdější revize těchto odhadů jakožto událost běžného účetního období v období, ve kterém tyto revize provedl.
- IG65. Při vyhodnocování potřeby uznat ztrátu ze znehodnocení (a při ocenění jakékoliv takové ztráty) k datu přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující tříleté přechodné období úlev v případě uznání aktiv, k datu, kdy tyto výjimky přestaly platit, nebo kdy aktiva jsou uznána a/nebo oceněna v souladu s příslušným standardem IPSAS (podle toho, co nastane dříve), prvopředkladatel může potřebovat provedení takového odhadu k tomuto datu, který nebyl nezbytný v souladu s jeho předchozí účetní bází. Takové odhady a předpoklady nezohledňují podmínky, které nastaly po datu přechodu, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující tříleté přechodné období úlev v případě uznání aktiv, po datu, kdy tyto výjimky přestaly platit, nebo kdy aktiva jsou uznána a/nebo oceněna v souladu s příslušným standardem IPSAS (podle toho, co nastane dříve) (odstavec 25 IPSAS 33).

## **IPSAS 28 Finanční nástroje: vykazování**

- IG66. V prvopředkladatelově otevíracím výkazu finanční situace se použije podminek v IPSAS 28 pro klasifikaci vydaných finančních nástrojů (nebo složek složených vydaných nástrojů) jako buď finančních závazků nebo kapitálových nástrojů v souladu s obsahem smluvních ujednání, kdy nástroj poprvé vyhoví podmínce uznání v IPSAS 28 (odstavec 13 a 35), aniž by byly vzaty v potaz události po tomto dni (jiné než změny podmínek nástrojů).

## **IPSAS 29 Finanční nástroje: uznávání a oceňování**

### *Uznávání*

- IG67. Prvopředkladatel uzná všechna finanční aktiva a finanční závazky (včetně všech derivátů), které vyhoví podmínkám uznávání v souladu s IPSAS 29 a nevyhověly ještě podmínkám pro vyřazení v souladu s IPSAS 29, kromě nederivátových finančních aktiv a nederivátových finančních závazků

vyřazených v souladu s jeho předchozí účetní bázi před datem přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující úlevy v případě uznání finančních nástrojů, k datu, kdy tyto výjimky přestaly platit, nebo kdy finanční nástroje jsou uznány a/nebo oceněny v souladu s příslušným standardem IPSAS (podle toho, co nastane dříve), pro něž se prvopředkladatel nerozhodnul aplikovat odstavec 116 IPSAS 33 (viz odstavce 115 a 116 IPSAS 33).

- IG68. Například prvopředkladatel, který neaplikuje odstavec 116 IPSAS 33 neuzná aktiva převedená při sekuritizaci, převodu nebo jiné transakci znamenající vyřazení, která nastala před datem přijetí standardů IPSAS, pokud tyto transakce vyhověly podmínkám vyřazení v souladu s předchozí účetní bázi. Avšak pokud prvopředkladatel použije téhož sekuritizačního ustanovení nebo jiného ujednání znamenajícího vyřazení pro další převody po dni přechodu na standardy IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující úlevy v případě uznání finančních nástrojů, k datu, kdy tyto výjimky přestaly platit, nebo kdy finanční nástroje jsou uznány a/nebo oceněny v souladu s příslušným standardem IPSAS (podle toho, co nastane dříve), tyto další převody vyhoví podmínkám pro vyřazení pouze tehdy, když vyhoví podmínkám v IPSAS 29.

#### *Vnořené deriváty*

- IG69. Pokud IPSAS 29 vyžaduje po prvopředkladateli oddělovat vnořené deriváty z hostitelské smlouvy, prvotní účetní hodnoty složek k datu, kdy nástroj poprvé vyhoví podmínkám uznání v IPSAS 29 zohlední podmínky k tomuto datu (IPSAS 29 odstavec 12). Pokud prvopředkladatel nemůže stanovit prvotní účetní hodnoty vnořených derivátů a hostitelské smlouvy spolehlivě, ocení celou kombinovanou smlouvu reálnou hodnotou proti přebytku nebo schodku (IPSAS 29 odstavec 14).

#### *Oceňování*

- IG70. Při přípravě jeho otevíracího výkazu finanční situace použije prvopředkladatel podmínek v IPSAS 29 k identifikaci těch finančních aktiv a finančních závazků, které jsou oceněny reálnou hodnotou, a těch, které jsou oceněny na úrovni zůstatkové hodnoty.

#### *Úprava účetní hodnoty finančních nástrojů k datu přijetí standardů IPSAS na akruální bázi nebo během období přechodu*

- IG71. Prvopředkladatel uchopí úpravu účetní hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku jako úpravu, která se vykáže v rámci počátečního stavu kumulovaných přebytků nebo schodků k datu přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující úlevy v případě uznání finančních nástrojů, k datu, kdy tyto výjimky přestaly platit, nebo kdy finanční nástroje jsou uznány a/nebo oceněny v souladu



s příslušným standardem IPSAS (podle toho, co nastane dříve), pouze v rozsahu, který vyplývá z IPSAS 29. Protože veškeré deriváty, jiné než ty, které jsou smlouvami o finanční garanci nebo jsou určeny jako a současně efektivními zajišťovacími nástroji, jsou klasifikovány jako držené k obchodování, rozdíly mezi předchozí účetní hodnotou (která mohla být nulová) a reálnou hodnotou derivátů se vykážou jako úprava stavu kumulovaných přebytků nebo schodků k počátku finančního roku, v němž se IPSAS 29 prvně použije, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující úlevy v případě uznání finančních nástrojů, k datu, kdy tyto výjimky přestaly platit, nebo kdy finanční nástroje jsou uznány a/nebo oceněny v souladu s příslušným standardem IPSAS (podle toho, co nastane dříve).

### *Zajišťovací účetnictví*

- IG72. Odstavce 117 až 119 IPSAS 33 se zabývají zajišťovacím účetnictvím. Vymezení a dokumentace zajišťovacího vztahu musí být zkompletována k nebo před datem přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující úlevy v případě uznání finančních nástrojů, k datu, kdy tyto výjimky přestaly platit, nebo kdy finanční nástroje jsou uznány a/nebo oceněny v souladu s příslušným standardem IPSAS (podle toho, co nastane dříve), pokud zajišťovací vztah vyhovuje podmínkám pro zajišťovací účetnictví od toho data. Zajišťovací účetnictví může být použito prospektivně pouze od data, kdy zajišťovací vztah je plně vymezen a zdokumentován.
- IG73. Prvopředkladatel mohl nebo nemusel v souladu s jeho předchozí účetní bází časově rozlišit přínosy a újmy ze zajištění reálné hodnoty zajištěné položky, která není oceněna reálnou hodnotou. Pro takové zajištění reálné hodnoty upraví prvopředkladatel účetní hodnotu zajištěné položky k datu přijetí standardů IPSAS nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující úlevy v případě uznání finančních nástrojů, k datu, kdy tyto výjimky přestaly platit, nebo kdy finanční nástroje jsou uznány a/nebo oceněny v souladu s příslušným standardem IPSAS (podle toho, co nastane dříve). Tato úprava odpovídá částce nižší z těchto dvou částek:
- (a) té části kumulované změny výše reálné hodnoty zajištěné položky, která zohledňuje vymezené zajišťované riziko a nebyla uznána v souladu s jeho předchozí účetní bází; a
  - (b) té části kumulované změny výše reálné hodnoty zajišťovacího nástroje, která zohledňuje vymezené zajišťované riziko a, v souladu s jeho předchozí účetní bází, (i) nebyla vykázána, nebo (ii) byla časově rozlišena ve výkazu finanční výkonnosti jako aktivum nebo závazek.

IG74. Prvopředkladatel mohl v souladu s jeho předchozí účetní bázi časově rozlišit přínosy a újmy ze zajištění peněžních toků očekávané transakce. Pokud ke dni přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující úlevy v případě uznání finančních nástrojů, k datu, kdy tyto výjimky přestaly platit, nebo kdy finanční nástroje jsou uznány a/nebo oceněny v souladu s příslušným standardem IPSAS (podle toho, co nastane dříve), není zajištěná očekávaná transakce vysoce pravděpodobná, nýbrž se očekává, že nastane, celý odložený přínos nebo újma je vykázán v rámci čistých aktiv/jmění. Veškerý čistý kumulovaný přínos nebo újma, který byl překlasifikován do čistých aktiv/jmění při prvotním použití IPSAS 29, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující úlevy v případě uznání finančních nástrojů, k datu, kdy tyto výjimky přestaly platit, nebo kdy finanční nástroje jsou uznány a/nebo oceněny v souladu s příslušným standardem IPSAS (podle toho, co nastane dříve), zůstává v čistých aktivech/jmění, dokud (a) očekávaná transakce následně nevede k uznání nefinančního aktiva nebo nefinančního závazku, (b) očekávaná transakce neovlivní přebytek nebo schodek, nebo (c) se následně nezmění okolnosti a očekávaná transakce již není očekávanou, v kterémžto případě jsou veškeré související čisté kumulované přínosy nebo újmy překlasifikovány z čistých aktiv/jmění do přebytku nebo schodku. Pokud zajišťovací nástroj je stále držen, avšak zajištění nesplňuje podmínky pro zajištění peněžních toků v souladu s IPSAS 29, zajišťovací účetnictví již nadále není vhodné, a to od data přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující úlevy v případě uznání finančních nástrojů, od data, kdy tyto výjimky přestaly platit, nebo odkdy finanční nástroje jsou uznány a/nebo oceněny v souladu s příslušným standardem IPSAS (podle toho, co nastane dříve).

### **IPSAS 31 Nehmotná aktiva**

IG75. Z prvopředkladatelova otevíracího výkazu finanční situace jsou vyloučena veškerá nehmotná aktiva, která nesplní podmínky pro uznávání v souladu s IPSAS 31 k datu přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující úlevy v případě uznání nehmotných aktiv, k datu, kdy tyto výjimky přestaly platit, nebo odkdy nehmotná aktiva jsou uznána a/nebo oceněna v souladu s příslušným standardem IPSAS (podle toho, co nastane dříve), a zahrnutá veškerá nehmotná aktiva, která k tomuto dni podmínky pro uznání v IPSAS 31 splňují.

IG76. Podmínky v IPSAS 31 vyžadují po účetní jednotce uznat nehmotné aktivum tehdy a pouze tehdy, když

- (a) je pravděpodobné, že budoucí ekonomické prospěchy přiřaditelné k aktivu poplynou účetní jednotce; a
- (b) pořizovací náklady aktiva mohou být spolehlivě zjištěny.

IPSAS 31 doplňuje tato dvě kritéria dalšími konkrétnějšími kritérii pro nehmotná aktiva vytvořená ve vlastní režii.

- IG77. V souladu s odstavci 63 a 66 IPSAS 31 účetní jednotka kapitalizuje náklady na nehmotná aktiva vytvořená ve vlastní režii prospektivně od data, ke kterému jsou podmínky uznání splněny. IPSAS 33 dovoluje účetní jednotce uznat dříve vynaložené náklady na nehmotná aktiva v rozsahu, ve kterém vyhovují definici nehmotného aktiva a podmínkám uznávání v IPSAS 31. Tím pádem pokud nehmotné aktivum vytvořené ve vlastní režii splní podmínky uznání k datu přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využil možnosti výjimky umožňující úlevy v případě uznání nehmotných aktiv, k datu, kdy tyto výjimky přestaly platit, nebo odkdy nehmotná aktiva jsou uznána a/nebo oceněna v souladu s příslušným standardem IPSAS (podle toho, co nastane dříve), prvopředkladatel uzná a/nebo ocení aktivum ve svém otevíracím výkazu finanční situace i přesto, že předtím v souladu s jeho předchozí účetní bází účtoval o souvisejících plněních jako o nákladech.
- IG78. Pokud aktivum nevyhoví podmínkám uznání v souladu s IPSAS 31 i k pozdějšímu datu, stane se jeho pořizovacími náklady suma plnění, která byla vynaložena od tohoto pozdějšího data.
- IG79. Podmínky v odstavci IG76 se také použijí pro nehmotná aktiva získaná samostatně. V mnoha případech bude dokumentace připravená souběžně obsahovat vyhodnocení budoucích ekonomických prospěchů nebo využitelného potenciálu, aby pomohla při rozhodování o získání aktiva. Navíc, jak bylo vysvětleno v odstavci 33 IPSAS 31, pořizovací náklady nehmotného aktiva získaného samostatně mohou obvykle být oceněny spolehlivěji.
- IG80. Prvopředkladatel si může zvolit použití jedné z následujících částek coby domnělých pořizovacích nákladů nehmotných aktiv (neplatí pro nehmotná aktiva vytvořená ve vlastní režii):
- (a) reálná hodnota k datu přijetí standardů IPSAS, nebo pokud prvopředkladatel využije možnosti výjimky umožňující tříleté přechodné období úlev, aby neuznal a/nebo neocení určitá aktiva, k datu, kdy je toto aktivum uznáno a/nebo oceněno během období přechodu, nebo k datu, kdy tato výjimka přestane platit (podle toho, co nastane dříve) (odstavec 67 IPSAS 33), v kterémžto případě účetní jednotka uvede zveřejnění vyžadované odstavcem 148 IPSAS 33; nebo
  - (b) přecenění v souladu s jeho předchozí účetní bází, které vyhovuje podmínkám v odstavci 67 IPSAS 33.

IG81. Pokud jsou prvopředkladatelovy míry a metody odpisování dle jeho předchozí účetní báze akceptovatelné dle standardů IPSAS, účtuje o veškerých změnách v odhadu doby životnosti nebo vzorce pro odpisování prospektivně od okamžiku, kdy takovou změnu odhadu provedl (odstavce 23 a 24 IPSAS 33 a odstavec 103 IPSAS 31). Avšak v některých případech se mohou míry a metody odpisování u prvopředkladatele dle jeho předchozí účetní báze lišit od těch, které by byly v souladu se standardy IPSAS (například pokud nezohledňují zdůvodnitelný odhad doby životnosti aktiva). Pokud tyto rozdíly mají významný dopad na účetní závěrku, upraví prvopředkladatel oprávkou v jeho otevíracím výkazu finanční situace zpětně tak, aby byly v souladu se standardy IPSAS.

### **IPSAS 35 Konsolidovaná účetní závěrka**

IG82. Pokud prvopředkladatel v souladu s jeho předchozí účetní bází nekonsolidoval ovládanou jednotku, ocení prvopředkladatel v jeho konsolidované účetní závěrce aktiva a závazky ovládané jednotky stejnými účetními hodnotami, jako v účetní závěrce na akruální bázi ovládané jednotky v souladu s jeho přijetím standardů IPSAS, po provedení konsolidačních úprav a úprav vyplývajících z dopadů kombinace účetní jednotky, v rámci níž získal ovládanou jednotku (odstavec 130 IPSAS 33). Pokud ovládaná jednotka nepřijala standardy IPSAS na akruální bázi pro svoji účetní závěrku, účetní hodnoty zmíněné v předchozí větě jsou těmi, které by standardy IPSAS vyžadovaly pro tuto účetní závěrku.

*Ovládající jednotka přijme standardy IPSAS na akruální bázi dříve než ovládaná jednotka*

Východiska

IG83. Ovládající jednotka A předkládá její (konsolidovanou) první účetní závěrku dle standardů IPSAS v 20X5. Její ovládaná jednotka B, plně ovládaná ovládající jednotkou A již od založení, předkládá informace v souladu se standardy IPSAS na akruální bázi pro interní konsolidační potřeby od tohoto data, avšak ovládaná jednotka B nepředkládá její první účetní závěrku dle standardů IPSAS až do 20X7.

Aplikace požadavků

IG84. Ovládaná jednotka B použije odstavec 129(a) IPSAS 33, účetní hodnoty aktiv a závazků jsou stejné jak v jejím otevíracím výkazu finanční situace k 1. lednu 20X6, tak v konsolidovaném výkazu finanční situace ovládající jednotky A (s výjimkou úprav vyplývajících z konsolidačních postupů) a jsou na bázi data přijetí standardů IPSAS u ovládané jednotky B.

IG85. Alternativně ocení ovládaná jednotka B v souladu s odstavcem 129(b) IPSAS 33 veškerá její aktiva a závazky na bázi jejího vlastního data přijetí standardů IPSAS (leden 20X6). Avšak skutečnost, že se ovládaná jednotka

stane prvopředkladatelem v roce 20X7 nemění účetní hodnoty jejích aktiv nebo závazků v konsolidované účetní závěrce ovládající jednotky A.

*Ovládaná jednotka přijme standardy IPSAS na akruální bázi dříve než ovládající jednotka*

#### Východiska

IG86. Ovládající jednotka C předkládá její (konsolidovanou) přechodovou účetní závěrku dle standardů IPSAS v 20X7. Její ovládaná jednotka D, plně ovládaná ovládající jednotkou C již od založení, předložila její přechodovou účetní závěrku dle standardů IPSAS v 20X5. Až do roku 20X7 sestavovala ovládaná jednotka D informace pro interní konsolidační potřeby v souladu s předchozí účetní bázi ovládající jednotky C.

#### Aplikace požadavků

IG87. Účetní hodnoty aktiv a závazků ovládané jednotky D k 1. lednu 20X6 jsou stejné, jako v otevíracím (konsolidovaném) výkazu finanční situace ovládající jednotky C i jako v účetní závěrce ovládané jednotky D (s výjimkou úprav vyplývajících z konsolidačních postupů) a jsou na bázi data přijetí standardů IPSAS u ovládané jednotky D. Skutečnost, že ovládající jednotka C se stane prvopředkladatelem v 20X7 neovlivňuje tyto účetní hodnoty (odstavec 129 IPSAS 33).

IG88. Odstavce 129 a 130 IPSAS 33 nemají větší sílu než následující požadavky:

- (a) zbytek standardu IPSAS 33 týkající se oceňování veškerých aktiv a závazků, pro něž odstavce 129 a 130 IPSAS 33 nejsou relevantní.
- (b) uvést veškerá zveřejnění vyžadovaná tímto standardem IPSAS k prvopředkladatelovu vlastnímu datu přijetí standardů IPSAS.

IG89. Odstavec 129 IPSAS 33 se použije, pokud se ovládaná jednotka stane prvopředkladatelem později než její ovládající jednotka, například pokud ovládající jednotka dříve sestavila vykazovací balíček v souladu se standardy IPSAS na akruální bázi pro konsolidační potřeby, avšak nepředložila plnou sadu účetních výkazů v souladu se standardy IPSAS. Toto může být relevantní nejen, když vykazovací balíček ovládající jednotky plně odpovídá požadavkům na uznávání a oceňování ve standardech IPSAS, ale také když je centrálně upraven například pro potřeby přehledu událostí po dni sestavení účetní závěrky nebo centrálního přerozdělení penzijních nákladů. Avšak odstavec 129 IPSAS 33 nedovoluje ovládané jednotce ignorovat nesprávná uvedení, která nejsou významná pro konsolidovanou účetní závěrku jeho ovládající jednotky, avšak významná pro jeho vlastní účetní závěrku.

## Předkládání a zveřejňování

IG90. Odstavce 135 až 140 IPSAS 33 vyžadují po prvopředkladateli zveřejnění určitých informací, pokud využil možnosti přechodných výjimek a ustanovení při jeho přijetí standardů IPSAS na akruální bázi.

Pro ilustraci:

### **Komentář k účetním výkazům za rok končící 31. prosince 20X2**

#### **Poznámka 48 – Přijetí přechodných výjimek a ustanovení v IPSAS 33**

Účetní jednotka veřejného sektoru X přijala standardy IPSAS na akruální bázi k 1. Lednu 20X1 a zvolila přijetí přechodných výjimek v IPSAS 33, které umožňují aplikovat domnělé pořizovací náklady a období až tří let, během kterého se ocení pozemky a budovy a investice do nemovitostí.

Účetní jednotka veřejného sektoru X využila možnosti těchto výjimek při stanovení domnělých pořizovacích nákladů a pro ocenění jejích pozemků a budov a investic do nemovitostí. V důsledku přijetí těchto přechodných výjimek a ustanovení není účetní jednotka schopna uvést výslovné a bezvýhradné prohlášení o jejím souladu se standardy IPSAS na akruální bázi, neboť přijetí těchto přechodných výjimek ovlivňuje věrné zobrazení v účetní závěrce účetní jednotky veřejného sektoru X a její schopnost vyjádřit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi.

Žádné další přechodné výjimky ovlivňující věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi během období přechodu nebyly přijaty nebo použity pro žádná aktiva a/nebo závazky.

Během posuzovaného období účetní jednotka veřejného sektoru X zpětně upravila její počáteční stav investic do nemovitostí o dodatečnou hodnotu MJ 1.200.000 po stanovení domnělých pořizovacích nákladů k 30. červnu 20X2 v případě investic do nemovitostí, které ovládá.

Ke konci roku účetní jednotka veřejného sektoru X ještě nestanovila domnělé pořizovací náklady u pozemku a budov a neocenila tato aktiva v její účetní závěrce. Pozemek a budovy zahrnuje konečný stav ve výši MJ 2.500.000 k 31. prosinci 20X2. Tato hodnota byla stanovena v souladu s předchozí účetní bází účetní jednotky veřejného sektoru X.

Účetní jednotka veřejného sektoru X předpokládá aplikaci tříleté přechodné výjimky pro ocenění jejího pozemku a budov a stanovení domnělých pořizovacích nákladů těchto aktiv.

Účetní jednotka veřejného sektoru X využila znalce k ocenění pozemku a připravila model pro ocenění jejích budov. Pokrok při stanovení hodnot pozemku a budov je v souladu s jejím implementačním plánem.

**Shrnutí přechodných výjimek a opatření obsažených v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi***

IG91. Tabulka uvedená níže vyjadřuje shrnutí přechodných výjimek a opatření obsažených v ostatních standardech IPSAS založených na akruální bázi

Standard IPSAS	Použití přechodných výjimek							
	NE	ANO						
		Domnělé pořizovací náklady	Tříleté přechodné období úlev v případě uznávání	Tříleté přechodné období úlev v případě oceňování	Tříleté přechodné období úlev pro uznávání a/nebo oceňování	Tříleté přechodné období úlev v případě zveřejňování	Eliminace stavů, transakcí, výnosů a nákladů	Jiné
IPSAS 1 <i>Předkládání účetní závěrky</i>						√ V rozsahu, v jakém bylo tříleté přechodné období úlev přijato		<ul style="list-style-type: none"> <li>Podporováno je předkládání srovnávacích informací</li> </ul>
IPSAS 2 <i>Výkaz Peněžních toků</i>	√							
IPSAS 3 <i>Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby</i>	√							
IPSAS 4 <i>Dopady změn měnových kurzů cizích měn</i>								<ul style="list-style-type: none"> <li>Osvobození od povinnosti zajištění souladu s požadavky na kumulativní rozdíly z převodu měn</li> </ul>
IPSAS 5 <i>Výpůjční náklady</i>			√ Pokud se za účetní pravidlo zvolí povolené alternativní řešení					<ul style="list-style-type: none"> <li>Podporuje se použití vzorových řešení retrospektivně</li> <li>Povolené alternativní řešení musí být použito retrospektivně</li> </ul>

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Standard IPSAS	Použití přechodných výjimek							
	NE	ANO						
		Domnělé pořizovací náklady	Tříleté přechodné období úlev v případě uznávání	Tříleté přechodné období úlev v případě oceňování	Tříleté přechodné období úlev pro uznávání a/nebo oceňování	Tříleté přechodné období úlev v případě zveřejňování	Eliminace stavů, transakcí, výnosů a nákladů	Jiné
IPSAS 6 <i>Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka</i>  (IPSAS 35 <i>Konsolidovaná účetní závěrka</i> )		√			√ Řádná klasifikace a identifikace podílů v jiných jednotkách		√	<ul style="list-style-type: none"> <li>Opatření pro případ, kdy ovládající a/nebo ovládaná jednotka přijímají standardy IPSAS v různém období</li> <li>Osvobození od sestavování účetní závěrky jako konsolidované účetní závěrky</li> <li>(Výhodnocení, zda se k datu přijetí jedná o investiční jednotku a zda k tomuto datu oceňuje reálnou hodnotou)</li> </ul>
IPSAS 7 <i>Investice do přidružených jednotek</i>  (IPSAS 36 <i>Investice do přidružených jednotek a společných podnikání</i> )		√			√ Řádná klasifikace a identifikace podílů v jiných jednotkách		√	<ul style="list-style-type: none"> <li>Opatření pro případ, kdy ovládající jednotka a přidružená jednotka přijme IPSAS v různém období</li> <li>Osvobození od zahrnování investic v přidružených jednotkách do konsolidované účetní závěrky</li> </ul>



PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Standard IPSAS	Použití přechodných výjimek							
	NE	ANO						
		Domnělé pořizovací náklady	Tříleté přechodné období úlev v případě uznávání	Tříleté přechodné období úlev v případě oceňování	Tříleté přechodné období úlev pro uznávání a/nebo oceňování	Tříleté přechodné období úlev v případě zveřejňování	Eliminace stavů, transakcí, výnosů a nákladů	Jiné
IPSAS 8 Účasti na společném podnikání (IPSAS 36 Investice do přidružených jednotek a společných podnikání)		√			√ Řádná klasifikace a identifikace podílů v jiných jednotkách		√	<ul style="list-style-type: none"> <li>Opatření pro případ, kdy ovládající jednotka, přidružená jednotka, a společně ovládané jednotky přijmou standardy IPSAS v různém období</li> <li>Osvobození od zahrnování účasti na společném podnikání do konsolidovaných účetních závěrek</li> </ul>
(IPSAS 37 Společná ujednání)								<ul style="list-style-type: none"> <li>Opatření, jak ocenit investice do společných podnikání dříve zachycené za použití poměrné konsolidace</li> </ul>
IPSAS 9 Výnosy ze směnných transakcí	√				√ V rozsahu, v jakém bylo tříleté přechodné období úlev přijato pro aktiva a/nebo závazky			

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Standard IPSAS	Použití přechodných výjimek							
	NE	ANO						
		Domnělé pořizovací náklady	Tříleté přechodné období úlev v případě uznávání	Tříleté přechodné období úlev v případě oceňování	Tříleté přechodné období úlev pro uznávání a/nebo oceňování	Tříleté přechodné období úlev v případě zveřejňování	Eliminace stavů, transakcí, výnosů a nákladů	Jiné
IPSAS 10 <i>Výkazování v hyperinflačních ekonomikách</i>								<ul style="list-style-type: none"> <li>Opatření pro případ závažné hyperinflace</li> </ul>
IPSAS 11 <i>Smlouvy o zhotovení</i>	√							
IPSAS 12 <i>Zásoby</i>		√	√ Zásoby neuznané podle předchozí účetní báze	√ Zásoby uznané podle předchozí účetní báze				
IPSAS 13 <i>Leasingy</i>			√ Leasingová aktiva a/nebo závazky neuznané v souladu s předchozí účetní bázi	√ Leasingová aktiva a/nebo závazky uznané v souladu s předchozí účetní bázi				

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Standard IPSAS	Použití přechodných výjimek							
	NE	ANO						
		Domnělé pořizovací náklady	Tříleté přechodné období úlev v případě uznávání	Tříleté přechodné období úlev v případě oceňování	Tříleté přechodné období úlev pro uznávání a/nebo oceňování	Tříleté přechodné období úlev v případě zveřejňování	Eliminace stavů, transakcí, výnosů a nákladů	Jiné
IPSAS 14 <i>Události po datu vykázáni</i>	√							
IPSAS 16 <i>Investice do nemovitostí</i>		√	√ Investice do nemovitostí neuznané podle předchozí účetní báze	√ Investice do nemovitostí uznané podle předchozí účetní báze				
IPSAS 17 <i>Pozemky, budovy a zařízení</i>		√	√ Pozemky, budovy a zařízení neuznané podle předchozí účetní báze	√ Pozemky, budovy a zařízení uznané podle předchozí účetní báze				

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Standard IPSAS	Použití přechodných výjimek							
	NE	ANO						
		Domnělé pořizovací náklady	Tříleté přechodné období úlev v případě uznávání	Tříleté přechodné období úlev v případě oceňování	Tříleté přechodné období úlev pro uznávání í a/nebo oceňování	Tříleté přechodné období úlev v případě zveřejňování	Eliminace stavů, transakcí, výnosů a nákladů	Jiné
IPSAS 18 <i>Výkazování podle segmentů</i>	√ V rozsahu, v jakém bylo tříleté přechodné období úlev přijato, žádný výkaz podle segmentů							
IPSAS 19 <i>Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva</i>			√ Pouze pro závazky spojené s aktivy neuznanými podle předchozí účetní báze, u nichž nebudou odhadovány náklady na demontáž a odstranění dané položky a uvedení daného místa do původního stavu	√ Pouze u závazků spojených s aktivy uznanými podle předchozí účetní báze, u nichž nebudou odhadovány náklady na demontáž a odstranění dané položky a uvedení daného místa do původního stavu				
IPSAS 20 <i>Zveřejňování spřízněných stran</i>						√		

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Standard IPSAS	Použití přechodných výjimek							
	NE	ANO						
		Domnělé pořizovací náklady	Tříleté přechodné období úlev v případě uznávání	Tříleté přechodné období úlev v případě oceňování	Tříleté přechodné období úlev pro uznávání i a/nebo oceňování	Tříleté přechodné období úlev v případě zveřejňování	Eliminace stavů, transakcí, výnosů a nákladů	Jiné
IPSAS 21 <i>Znehodnocení nepeněžotvorných aktiv</i>								• Prospektivní aplikace
IPSAS 22 <i>Zveřejňování finančních informací o sektoru vládních institucí</i>	√							
IPSAS 23 <i>Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)</i>			√ Veškeré výnosy z nesměnných transakcí neuznané v souladu s předchozí účetní bázi	√ Veškeré výnosy z nesměnných transakcí uznané v souladu s předchozí účetní bázi	√ V rozsahu, v jakém bylo tříleté přechodné období úlev přijato pro aktiva a/nebo závazky			
IPSAS 24 <i>Předkládání rozpočtových informací v účetní závěrce</i>	√							

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Standard IPSAS	Použití přechodných výjimek							
	NE	ANO						
		Domnělé pořizovací náklady	Tříleté přechodné období úlev v případě uznávání	Tříleté přechodné období úlev v případě oceňování	Tříleté přechodné období úlev pro uznávání í a/nebo oceňování	Tříleté přechodné období úlev v případě zveřejňování	Eliminace stavů, transakcí, výnosů a nákladů	Jiné
IPSAS 25 <i>Zaměstnanecké požitky</i>			√ Definované plány požitků a jiné dlouhodobé zaměstnanecké požitky neuznané podle předchozí účetní báze	√ Pro definované plány požitků a jiné dlouhodobé zaměstnanecké požitky uznané podle předchozí účetní báze				<ul style="list-style-type: none"> <li>• Opatření o způsobu určení prvotního závazku</li> <li>• Opatření o nerozdělení kumulovaných přínosů a újem z pojistně matematických odhadů</li> <li>• Prospektivní zveřejnění informace o kvalifikovaných úpravách prospektivně</li> </ul>

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Standard IPSAS	Použití přechodných výjimek							
	NE	ANO						
		Domněle pořizovací náklady	Tříleté přechodné období úlev v případě uznávání	Tříleté přechodné období úlev v případě oceňování	Tříleté přechodné období úlev pro uznávání a/nebo oceňování	Tříleté přechodné období úlev v případě zveřejňování	Eliminace stavů, transakcí, výnosů a nákladů	Jiné
IPSAS 26 <i>Znehodnocení peněžotvorných aktiv</i>			√					<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prospektivní aplikace</li> </ul>
IPSAS 27 <i>Zemědělství</i>			√ Biologické a zemědělské aktivity neuznané podle přechozí účetní báze	√ Biologické a zemědělské aktivity uznané podle přechozí účetní báze				
IPSAS 28 <i>Finanční nástroje: vykazování</i>								<ul style="list-style-type: none"> <li>• Opatření umožňující v případě specifických podmínek nerozdělovat závazkovou část a část na bázi čistých aktiv/jmění</li> </ul>
IPSAS 29 <i>Finanční nástroje: uznávání a oceňování</i>		√	√ Pro finanční nástroje neuznané podle přechozí účetní báze	√ Pro finanční nástroje uznané podle přechozí účetní báze				<ul style="list-style-type: none"> <li>• Opatření pro určení/oduznávání/zajišťovací účetnictví</li> <li>• Prospektivní použití principů znehodnocení</li> </ul>

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Standard IPSAS	Použití přechodných výjimek							
	NE	ANO						
		Domněle pořizovací náklady	Tříleté přechodné období úlev v případě uznávání	Tříleté přechodné období úlev v případě oceňování	Tříleté přechodné období úlev pro uznávání a/nebo oceňování	Tříleté přechodné období úlev v případě zveřejňování	Eliminace stavů, transakcí, výnosů a nákladů	Jiné
IPSAS 30 <i>Finanční nástroje: zveřejňování</i>								<ul style="list-style-type: none"> <li>Nepředkládání srovnávacích informací o povaze a rozsahu rizik</li> </ul>
IPSAS 31 <i>Nehmotná aktiva</i>		√ Nehmotná aktiva jiná než vytvořená vlastní činností	√ Nehmotná aktiva neuznaná podle přechozí účetní báze	√ Nehmotná aktiva uznaná podle přechozí účetní báze				<ul style="list-style-type: none"> <li>Opatření pro uznání nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností dříve vykázaných v nákladech</li> </ul>
IPSAS 32 <i>Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: zadavatel</i>		√ Aktiva související s poskytováním koncesovaných služeb	√ Aktiva související s poskytováním koncesovaných služeb a související závazky neuznané podle přechozí účetní báze	√ Aktiva související s poskytováním koncesovaných služeb a související závazky uznané podle přechozí účetní báze				<ul style="list-style-type: none"> <li>Opatření o způsobu uznání souvisejících závazků</li> </ul>



**Dodatek****Rozlišování mezi přechodnými výjimkami a opatřeními, která prvopředkladatel musí aplikovat a/nebo si může zvolit jejich aplikaci při přijetí standardů IPSAS na akruální bázi**

Tento dodatek shrnuje, jakým způsobem je vyžadována aplikace přechodných výjimek a opatření, která prvopředkladatel musí aplikovat ve smyslu tohoto standardu IPSAS, a těch, jejichž aplikaci si může prvopředkladatel zvolit při přijetí standardů IPSAS na akruální bázi.

Jelikož přechodné výjimky a opatření, která mohou být zvolena, mohou také ovlivnit věrné zobrazení a schopnost prvopředkladatele stvrdit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi, jak je vysvětleno v odstavcích 27 až 32 IPSAS 33, proto tento dodatek rozlišuje mezi těmi přechodnými výjimkami a opatřeními, která ovlivňují věrné zobrazení a schopnost stvrdit soulad se standardy IPSAS na akruální bázi, a těmi, která nikoliv.

Přechodná výjimka a opatření	Přechodné výjimky a opatření, které musí být aplikovány	Přechodné výjimky a opatření, které mohou být aplikovány nebo zvoleny	
		Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi
IPSAS 1 • Předložit srovnávací informace		√	
IPSAS 4 • Kumulativní rozdíly z převodu měn k datu přijetí		√	

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Přechodná výjimka a opatření	Přechodné výjimky a opatření, které musí být aplikovány	Přechodné výjimky a opatření, které mohou být aplikovány nebo zvoleny	
	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi
<p>IPSAS 5</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Povolené alternativní řešení a využití možnosti období úlevy</li> <li>• Přijmout povolené řešení k datu přijetí – retrospektivní aplikaci</li> <li>• Přijmout vzorové řešení k datu přijetí – retrospektivní uplatnění nákladů vzniklých před a po datu přijetí</li> </ul>	√	√	√
<p>IPSAS 6 (IPSAS 35)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Úleva v uznání a/nebo ocenění podílu v ovládané jednotce</li> <li>• Zvolit si možnost, kdy vnitrojednotkové zůstatky, transakce, výnosy a náklady nejsou eliminovány</li> <li>• Ovládaná jednotka se stává prvopředkladatelem později nebo dříve než její ovládající jednotka</li> </ul>	√		√  √

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Přechodná výjimka a opatření	Přechodné výjimky a opatření, které musí být aplikovány	Přechodné výjimky a opatření, které mohou být aplikovány nebo zvoleny	
	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nepředkládat finanční výkazy jako konsolidované finanční výkazy v případě přijetí tříleté přechodné úlevy pro uznání a/nebo k ocenění a/nebo eliminace</li> <li>• <i>Vyhodnocení, zda je prvopředkladatel k datu přijetí investiční jednotkou a ocenění investice reálnou hodnotou k tomuto datu</i></li> </ul>	√		√
<p>IPSAS 7 (IPSAS 36)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Úleva v uznání a/nebo ocenění podílu v přidružené jednotce</li> <li>• Volba varianty, kdy se nepožaduje eliminace investorova podílu na přebytku nebo schodku přidružené jednotky</li> </ul>			√  √

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Přechodná výjimka a opatření	Přechodné výjimky a opatření, které musí být aplikovány	Přechodné výjimky a opatření, které mohou být aplikovány nebo zvoleny	
	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Přidružená jednotka se stává prvopředkladatelem později nebo dříve než její ovládající jednotka</li> <li>• Neuvádět přidružené jednotky v konsolidované účetní závěrce v případě přijetí tříleté přechodné výjimky pro uznání a/nebo k ocenění a/nebo možnost eliminace</li> </ul>	√		√
<p>IPSAS 8 (<i>IPSAS 36</i>)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Úleva v uznání a/nebo ocenění podílu na společném podnikání</li> <li>• Možnost neeliminovat zůstatky a transakce se společně ovládanými jednotkami</li> <li>• Společné podnikání se stane prvopředkladatelem později nebo dříve než její ovládající jednotka</li> </ul>	√		√  √

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Přechodná výjimka a opatření	Přechodné výjimky a opatření, které musí být aplikovány	Přechodné výjimky a opatření, které mohou být aplikovány nebo zvoleny	
	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Neuvádět podíl na společném podnikání v konsolidované účetní závěrce v případě přijetí tříleté přechodné výjimky pro uznání a/nebo k ocenění a/nebo možnost eliminace</li> </ul>			√
<p><i>IPSAS 37</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Ocenění investice do společného podnikání dříve zachycené s použitím poměrné konsolidace</i></li> </ul>	√		
<p><i>IPSAS 9</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Úleva v uznání a/nebo ocenění výnosů v případě přijetí tříleté přechodné výjimky pro uznání a/nebo ocenění finančních nástrojů</li> </ul>			√

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Přechodná výjimka a opatření	Přechodné výjimky a opatření, které musí být aplikovány	Přechodné výjimky a opatření, které mohou být aplikovány nebo zvoleny	
	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi
<b>IPSAS 10</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Určení, zda je hyperinflační ekonomika k datu přijetí dotčena závažnou hyperinflací</li> </ul>	√		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ocenění aktiv a závazků, je-li datum přijetí shodné s datem uvedení do normálního stavu nebo je pozdější</li> </ul>	√		
<b>IPSAS 12</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tříletá přechodná úleva pro uznání a/nebo ocenění aktiv a změnu účetních pravidel týkajících se oceňování těchto aktiv</li> </ul>			√

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Přechodná výjimka a opatření	Přechodné výjimky a opatření, které musí být aplikovány	Přechodné výjimky a opatření, které mohou být aplikovány nebo zvoleny	
	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi
<p>IPSAS 13</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Neuznání a/nebo neocenění závazků z finančního leasingu a ostatních finančních aktiv vztahujících se k leasingu, jestliže bylo přijato období úlevy pro uznání a/nebo ocenění aktiv</li> <li>• Klasifikace leasingu založená na okolnostech k datu přijetí standardů IPSAS na akruální bázi</li> </ul>	√		√
<p>IPSAS 16</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tříletá přechodná úleva pro uznání a/nebo ocenění aktiv a změnu účetních pravidel týkajících se oceňování těchto aktiv</li> </ul>			√

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Přechodná výjimka a opatření	Přechodné výjimky a opatření, které musí být aplikovány	Přechodné výjimky a opatření, které mohou být aplikovány nebo zvoleny	
	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi
<p>IPSAS 17</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Tříletá přechodná úleva pro uznání a/nebo ocenění aktiv a změnu účetních pravidel týkajících se oceňování těchto aktiv</li> </ul>			√
<p>IPSAS 18</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Nesestavení výkazu podle segmentů během tří let po přijetí</li> </ul>		√	
<p>IPSAS 19</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Neuznávání a neoceňování závazků souvisejících s původním odhadem nákladů na demontáž a odstranění položky, byla-li přijata úleva pro uznání a/nebo ocenění aktiv</li> </ul>			√



PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Přechodná výjimka a opatření	Přechodné výjimky a opatření, které musí být aplikovány	Přechodné výjimky a opatření, které mohou být aplikovány nebo zvoleny	
	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi
<p>IPSAS 20</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nezveřejnění vztahů se spřízněnými stranami, transakcí se spřízněnými stranami a informací o klíčových řídicích pracovnících</li> </ul>			√
<p>IPSAS 21</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Použití ustanovení o znehodnocení prospektivně k datu přijetí nebo k datu uznání aktiv v případě přijetí období pro úlevy</li> </ul>	√		
<p>IPSAS 25</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tříletá přechodná úleva pro uznání a/nebo ocenění aktiv a/nebo závazků a změnu účetních pravidel týkajících se oceňování těchto aktiv a/nebo závazků</li> <li>• Určit prvotní závazek vztahující se</li> </ul>			√

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Přechodná výjimka a opatření	Přechodné výjimky a opatření, které musí být aplikovány	Přechodné výjimky a opatření, které mohou být aplikovány nebo zvoleny	
	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi
<p>k definovaným plánům požitků a jiným dlouhodobým zaměstnaneckým požitkům k datu přijetí nebo po uplynutí období úlevy</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• K datu přijetí nebo po uplynutí období úlevy uznat v rámci počátečního přebytku/schodku zvýšení/snížení</li> </ul>	<p style="text-align: center;">√</p> <p style="text-align: center;">√</p>		
<p>IPSAS 26</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Použít ustanovení týkající se znehodnocení prospektivně k datu přijetí nebo k datu uznání aktiv v případě přijetí období pro úlevy</li> </ul>	<p style="text-align: center;">√</p>		

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Přechodná výjimka a opatření	Přechodné výjimky a opatření, které musí být aplikovány	Přechodné výjimky a opatření, které mohou být aplikovány nebo zvoleny	
	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi
<p>IPSAS 27</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Tříletá přechodná úleva pro uznání a/nebo ocenění aktiv a změnu účetních pravidel týkajících se oceňování těchto aktiv</li> </ul>			√
<p>IPSAS 28</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Stanovit, zda finanční nástroj obsahuje k datu přijetí závazkovou část i část na bázi čistých aktiv/jmění</li> <li>Nerozdělovat složené finanční nástroje, neexistuje-li k datu přijetí žádná závazková část</li> </ul>	<p>√</p> <p>√</p>		

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Přechodná výjimka a opatření	Přechodné výjimky a opatření, které musí být aplikovány	Přechodné výjimky a opatření, které mohou být aplikovány nebo zvoleny	
	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi
<p>IPSAS 29</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Tříletá přechodná úleva pro uznání a/nebo ocenění aktiv a/nebo závazků a změnu účetních pravidel pro oceňování aktiv a/nebo závazků</li> </ul> <p><i>Určení</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Určit finanční aktiva a závazky oceňované v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku k datu přijetí</li> </ul> <p><i>Znehodnocení</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Použít ustanovení o znehodnocení prospektivně k datu přijetí</li> </ul>	<p style="text-align: center;">√</p> <p style="text-align: center;">√</p>		√
<p>IPSAS 29</p> <p><i>Oduznání</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Použít ustanovení týkající se oduznání prospektivně k datu přijetí</li> </ul>	√		

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Přechodná výjimka a opatření	Přechodné výjimky a opatření, které musí být aplikovány	Přechodné výjimky a opatření, které mohou být aplikovány nebo zvoleny	
	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Použít ustanovení týkající se oduznání retrospektivně v případě, že informace je k dispozici k datu původního zachycení</li> </ul>		√	
<p><i>Zajišťovací účetnictví</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ocenit veškeré deriváty reálnou hodnotou</li> <li>• Eliminovat veškeré odložené újmy a přínosy</li> <li>• Zohlednit pouze zajištění, která k datu přijetí splňují podmínky pro zajišťovací účetnictví</li> <li>• Ukončit zajišťovací transakce, pokud podmínky pro zajišťovací účetnictví nejsou splněny</li> </ul>	√ √ √ √		

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Přechodná výjimka a opatření	Přechodné výjimky a opatření, které musí být aplikovány	Přechodné výjimky a opatření, které mohou být aplikovány nebo zvoleny	
	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi
IPSAS 30 <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nezveřejnění informací o povaze a rozsahu rizik</li> </ul>		√	
IPSAS 31 <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tříletá úleva pro uznání a/nebo ocenění aktiv a/nebo závazků a pro změnu účetních pravidel pro oceňování aktiv a/nebo závazků</li> <li>• Uznat veškeré nehmotné náklady vytvořené vlastní činností</li> </ul>	√		√

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Přechodná výjimka a opatření	Přechodné výjimky a opatření, které musí být aplikovány	Přechodné výjimky a opatření, které mohou být aplikovány nebo zvoleny	
	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi
<p>IPSAS 32</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tříletá přechodná úleva pro uznání a/nebo ocenění aktiv a/nebo závazků a pro změnu účetních pravidel pro oceňování aktiv a/nebo závazků</li> <li>• Ocenit závazek buď podle modelu finančních závazků, nebo podle modelu poskytnutí práva provozovateli datu přijetí nebo k datu uznání aktiva v případě přijetí období pro úlevy</li> </ul>	√		√
Využití domnělých pořizovacích nákladů u aktiv a/nebo závazků		√	
Využití domnělých pořizovacích nákladů u aktiv pořízených z nesměnných transakcí		√	

PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA AKRUÁLNÍ BÁZI

Přechodná výjimka a opatření	Přechodné výjimky a opatření, které musí být aplikovány	Přechodné výjimky a opatření, které mohou být aplikovány nebo zvoleny	
	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Neovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi	Ovlivňují věrné zobrazení a soulad se standardy IPSAS na akruální bázi
Použití domnělých pořizovacích nákladů pro investice do ovládaných jednotek, spoluovládaných jednotek a přidružených jednotek		√	
Sestavování zdůvodnění rozdílů během přechodného období	√		



## IPSAS 34 — SAMOSTATNÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

### Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 27 *Samostatná účetní závěrka* vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 27.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je ten, který je publikovaný IASB v anglickém jazyce, jeho kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS, IAS, Zveřejněné návrhy a jiné publikace IASB jsou chráněny autorským právem Nadace IFRS.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” a “International Financial Reporting Standards” jsou ochrannými známkami Nadace IFRS a nesmí být používány bez jejího souhlasu.

## **IPSAS 34 — SAMOSTATNÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA**

### **Historie standardu**

*Tato verze obsahuje změny vyplývající ze standardů IPSAS vydaných do 31. ledna 2016.*

IPSAS 34 *Samostatná účetní závěrka* byl vydán v lednu 2015.

**IPSAS 34 — SAMOSTATNÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA****OBSAH**

---

	Odstavec
Cíl .....	1
Rozsah působnosti .....	2–5
Definice .....	6–10
Sestavení samostatné účetní závěrky .....	11–18
Zveřejňování .....	19–23
Přechodná ustanovení .....	24–31
Datum účinnosti .....	32–33
Ukončení platnosti IPSAS 6 (prosinec 2006) a jeho nahrazení .....	34
Zdůvodnění závěrů	
Srovnání s IAS 27 (ve znění roku 2011)	

---

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 34 *Samostatná účetní závěrka* je obsažen v odstavcích 1–34. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 34 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, Zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

## Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit požadavky pro účetní zachycování a zveřejňování investic do ovládaných jednotek, společných podnikání a přidružených jednotek v případě, že účetní jednotka sestavuje samostatnou účetní závěrku

## Rozsah působnosti

2. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na akruální bázi účetnictví, použije pro účetní zachycení a zveřejňování investic do ovládaných jednotek, společných podnikání a přidružených jednotek tento standard v případě, že se rozhodne předložit samostatnou účetní závěrku nebo je její předložení požadováno 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 účetními standardy pro veřejný sektor (IPSAS).
4. **Tento standard použijí všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy (PVS).**
5. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že PVS používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.

## Definice

6. Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:

**Konsolidovaná účetní závěrka** je účetní závěrka za ekonomickou jednotku, v níž jsou aktiva, závazky, čistá aktiva/jmění, výnosy, náklady a peněžní toky ovládající jednotky a jejich ovládaných jednotek předkládány jako aktiva, závazky, čistá aktiva/jmění, výnosy, náklady a peněžní toky jedné ekonomické jednotky.

**Samostatná účetní závěrka** je účetní závěrka předkládaná účetní jednotkou, v níž si účetní jednotka mohla zvolit, s výhradou požadavků tohoto standardu, zachycení investice do ovládaných jednotek, společných podnikání a přidružených jednotek buďto v pořizovacích nákladech, nebo v souladu s IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*, či za použití ekvivalenční metody, jak je popsána v IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání*.

Termíny definované jinými standardy IPSAS jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném *Významovém slovníku termínů*. Následující

**termíny jsou definovány v IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání* nebo IPSAS 37 *Společná ujednání*: přidružená jednotka, ovládaní, ovládaná jednotka, ovládající jednotka, ekonomická jednotka, ekvivalenční metoda, investiční jednotka, spoluovládání, společná činnost, společné podnikání, spoluovládající a podstatný vliv.**

7. Samostatná účetní závěrka je taková závěrka, která je předkládána navíc ke konsolidované účetní závěrce nebo navíc k účetní závěrce investora nemajícího investice v ovládaných jednotkách, avšak majícího investice v přidružených jednotkách nebo společných podnikáních, v níž se podle IPSAS 36 o investicích do přidružených jednotek nebo společných podnikáních musí účetně postupovat za použití ekvivalenční metody, s výjimkou podmínek stanovených v odstavcích 9–10.
8. Účetní závěrka účetní jednotky, která nemá ovládanou jednotku, přidruženou jednotku ani účast na společném podnikání, není samostatnou účetní závěrkou.
9. Účetní jednotka, jež je v souladu s odstavcem 5 standardu IPSAS 35 osvobozena od konsolidace nebo v souladu s odstavcem 23 standardu IPSAS 36 osvobozena od použití ekvivalenční metody, smí předložit samostatnou účetní závěrku jakou svou jedinou účetní závěrku.
10. Investiční jednotka, která je povinna v běžném období a ve všech předkládaných srovnávacích obdobích oceňovat investice ve všech svých ovládaných jednotkách v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku v souladu s odstavcem 56 standardu IPSAS 35, předkládá samostatnou účetní závěrku jako svou jedinou účetní závěrku.

### **Sestavení samostatné účetní závěrky**

11. **Samostatná účetní závěrka se sestaví v souladu se všemi použitelnými standardy IPSAS, ledaže je v odstavci 12 stanoveno jinak.**
12. **Pokud účetní jednotka sestavuje samostatnou účetní závěrku, účtuje o obdobných investicích do ovládaných jednotek, společných podnikání a přidružených jednotek buď:**
  - (a) **v pořizovacích nákladech;**
  - (b) **v souladu s IPSAS 29; nebo**
  - (c) **za použití ekvivalenční metody, jak je popsána v IPSAS 36.**
13. **Pokud si účetní jednotka zvolí, v souladu s odstavcem 24 IPSAS 36, ocenění své investice do přidružených jednotek nebo do společných podnikání v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 29, musí tyto investice účetně zachycovat stejným způsobem ve své samostatné účetní závěrce.**

14. Pokud je ovládající jednotka povinna, v souladu s odstavcem 56 IPSAS 35, ocenit svou investici do ovládané jednotky v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 29, musí tuto investici účetně zachycovat stejným způsobem i ve své samostatné účetní závěrce. Pokud je ovládající jednotka, která sama není investiční jednotkou, povinna v souladu s odstavcem 58 IPSAS 35 ocenit investice ovládané jednotky v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 29 a konsolidovat další aktiva, závazky, výnosy a náklady ovládané investiční jednotky, musí takovou investici do ovládané investiční jednotky účetně zachycovat stejným způsobem také i ve své samostatné účetní závěrce.
15. Když ovládající jednotka přestane být investiční jednotkou nebo se investiční jednotkou stane, musí účtovat o této změně počínaje datem, kdy k této změně statusu došlo, následujícím způsobem:
- (a) Když účetní jednotka přestane být investiční jednotkou, zaúčtuje investici do ovládané jednotky v souladu s odstavcem 12. Datum změny statusu je považováno za datum pomyslné akvizice. Reálná hodnota ovládané jednotky k datu pomyslné akvizice představuje převedené pomyslné protiplnění při účetním zachycení investice v souladu s odstavcem 12.
  - (b) Když se účetní jednotka stane investiční jednotkou, zaúčtuje investici do ovládané jednotky v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 29. Rozdíl mezi předchozí účetní hodnotou ovládané jednotky a její reálnou hodnotou k datu změny statusu investora musí být uznán jako přínos nebo újma v přebytku nebo schodku. S kumulovanou částkou jakéhokoliv přínosu nebo újmy dříve uznanou přímo v čistých aktivech/jmění v souvislosti s těmito ovládanými jednotkami se zachází stejně, jako kdyby investiční jednotka pozbyla těchto ovládaných jednotek k datu změny statusu.
16. Účetní jednotka uzná dividendu nebo obdobná rozdělení z ovládané jednotky, společného podnikání nebo přidružené jednotky ve své samostatné účetní závěrce v okamžiku, kdy jí vznikne právo obdržet tuto dividendu nebo obdobná rozdělení. Tato dividendy nebo obdobné rozdělení jsou uznány v přebytku nebo schodku, ledaže se účetní jednotka rozhodne použít ekvivalenční metodu, a pak se dividendy nebo obdobné rozdělení uzná jako snížení účetní hodnoty investice.
17. Pokud ovládající jednotka reorganizuje strukturu své ekonomické jednotky vytvořením nové účetní jednotky jako své ovládající jednotky způsobem splňujícím následující kritéria:
- (a) nová ovládající jednotka získá ovládnání původní ovládající jednotky buď (i) vydáním kapitálových nástrojů výměnou

za stávající kapitálové nástroje původní ovládající jednotky, nebo (ii) některým dalším mechanismem, který vede k nové ovládající jednotce s kontrolním vlastnickým podílem v původní ovládající jednotce;

- (b) aktiva a závazky nové ekonomické jednotky i původní ekonomické jednotky jsou stejné bezprostředně před reorganizací i bezprostředně po ní; a
- (c) vlastníci původní ovládající jednotky před reorganizací mají stejné absolutní i relativní podíly na čistých aktivech původní ekonomické jednotky i nové ekonomické jednotky bezprostředně před reorganizací i bezprostředně po ní;

a nová ovládající jednotka vykazuje svou investici do původní ovládající jednotky v souladu s odstavcem 12(a) ve své samostatné účetní závěrce, pak nová ovládající jednotka ocení pořizovací náklady ve výši účetní hodnoty svého podílu na položkách čistých aktiv/jmění uvedených v samostatné účetní závěrce původní ovládající jednotky k datu reorganizace.

18. Obdobně platí, že účetní jednotka, která není ovládající jednotkou, může vytvořit novou účetní jednotku jako svou ovládající jednotku způsobem, který odpovídá kritériím v odstavci 17. Požadavky v odstavci 17 se na takové reorganizace použijí stejně. V takových případech se odkazy na „původní ovládající jednotku“ a „původní ekonomickou jednotku“ považují za odkazy na „původní účetní jednotku“.

## Zveřejňování

19. Pro zveřejnění informací ve své samostatné účetní závěrce musí účetní jednotka použít všechny použitelné standardy IPSAS, včetně požadavků v odstavcích 20 až 23.
20. Jestliže si ovládající jednotka v souladu s odstavcem 5 IPSAS 35 zvolí nesestavení konsolidované účetní závěrky 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 účetní jednotky, jejíž konsolidovaná účetní závěrka, která je v souladu se standardy IPSAS, je k dispozici pro veřejné použití; a adresu, kde lze takovou konsolidovanou účetní závěrku získat.
  - (b) Seznam podstatných investic do ovládaných jednotek, společných podnikání a přidružených jednotek, včetně:
    - (i) Názvu těchto ovládaných jednotek, společných podnikání a přidružených jednotek.



- (ii) **Jurisdikce, v níž tyto ovládané jednotky, společná podnikání a přidružené jednotky působí (pokud je odlišná od jurisdikce ovládající jednotky).**
    - (iii) **Výše vlastnického podílu drženého v těchto jednotkách a popisu, jak byl tento podíl stanoven.**
  - (c) **Popis metody použité pro účetní zachycování ovládaných jednotek, společných podnikání a přidružených jednotek uvedených pod písmenem (b).**
- 21. **Když investiční jednotka, která je ovládající jednotkou (jinou než ovládající jednotkou uvedenou v odstavci 20), sestavuje v souladu s odstavcem 10 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 IPSAS 38 *Zveřejňování účasti v jiných jednotkách*.**
- 22. **Když ovládající jednotka, která sama není investiční jednotkou, je povinna, v souladu s odstavcem 56 IPSAS 35, ocenit investice ovládané investiční jednotky v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 29 a konsolidovat další aktiva, závazky, výnosy a náklady ovládané investiční jednotky, je povinna tuto skutečnost zveřejnit. Účetní jednotka je rovněž povinna zveřejnit informace týkající se investičních jednotek v souladu s IPSAS 38 *Zveřejňování účasti v jiných jednotkách*.**
- 23. **Když ovládající jednotka, která není ovládající jednotkou uvedenou v odstavcích 20 až 21, nebo investor, který spoluovládá jednotku, do které se investovalo, nebo na ni má podstatný vliv, sestavuje samostatnou účetní závěrku, musí tato ovládající jednotka nebo investor identifikovat účetní závěrku sestavenou v souladu s IPSAS 35, IPSAS 36 nebo IPSAS 37, která se jej týká. Ovládající jednotka nebo investor jsou rovněž povinni 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 či požadavek jiné autority.**
  - (b) **Seznam podstatných ovládaných jednotek, společných podnikání a přidružených jednotek, včetně:**
    - (i) **názvu těchto ovládaných jednotek, společných podnikání a přidružených jednotek,**
    - (ii) **jurisdikce, v níž tyto ovládané jednotky, společná podnikání a přidružené jednotky působí (pokud je odlišná od jurisdikce ovládající jednotky),**

- (iii) výše vlastnického podílu drženého v těchto jednotkách a popisu, jak byl tento podíl stanoven.
- (c) Popis metody použité pro účetní zachycování ovládaných jednotek, společných podnikání a přidružených jednotek uvedených pod písmenem (b).

## Přechodná ustanovení

24. K datu prvotní aplikace je investiční jednotka, která dříve oceňovala svou investici do ovládané jednotky pořizovacími náklady, povinna tuto investici nyní ocenit v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku tak, jako kdyby požadavky tohoto standardu byly účinné vždy. Investiční jednotka retrospektivně upraví údaje za roční období, které bezprostředně předchází datu prvotní aplikace, a upraví nakumulované přebytky a schodky k počátku bezprostředně předcházejícího období o případné rozdíly mezi:
- (a) předchozí účetní hodnotou investice a
  - (b) reálnou hodnotou investorovy investice do ovládané jednotky.
25. K datu prvotní aplikace je investiční jednotka, která dříve oceňovala svou investici do ovládané jednotky v reálné hodnotě vykazované přímo do čistých aktiv/jmění, povinna nadále oceňovat tuto investici reálnou hodnotou. Kumulovaná částka všech úprav reálné hodnoty dříve uznaná v čistých aktivech/jmění musí být převedena do nakumulovaných přebytků a schodků k počátku ročního období bezprostředně předcházejícího datu prvotní aplikace.
26. Investiční jednotka k datu prvotní aplikace neprovede úpravy předchozího účetního zachycení podílu v ovládané jednotce, u níž původně zvolila ocenění reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 29, jak umožňuje odstavec 12.
27. Investiční jednotka je povinna používat částky reálné hodnoty, které byly dříve reportovány investorům nebo vedení.
28. Pokud je ocenění investice do ovládané jednotky v souladu s odstavci 24–27 neproveditelné (podle definice v IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*), aplikuje investiční jednotka požadavky tohoto standardu na počátku nejstaršího období, pro něž je použití odstavců 24–27 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. Pokud datum, k němuž je pro investiční jednotku prakticky proveditelné provést ocenění ovládané jednotky reálnou hodnotou, nastane dříve než začátek bezprostředně předcházejícího období, provede investor

na počátku tohoto bezprostředně předcházejícího období úpravu čistých aktiv/jmění o veškeré rozdíly mezi:

- (a) předchozí účetní hodnotou investice, a
- (b) reálnou hodnotou investice investora do ovládané jednotky.

**Pokud je nejstarší období, pro které je uplatnění tohoto odstavce prakticky proveditelné, totožné s běžným obdobím, musí být úprava čistých aktiv/jmění uznána na počátku běžného období.**

- 29. Pokud investiční jednotka pozbyde investice do ovládané jednotky nebo přestane tuto ovládanou jednotku ovládat před datem první aplikace tohoto standardu, pak není investiční jednotka povinna provést úpravy předchozího účetního zachycení této investice.
- 30. **Ovládající jednotka, která sama není investiční jednotkou, avšak musí, v souladu s odstavcem 56 IPSAS 35, ocenit investice ovládané investiční jednotky v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku podle IPSAS 29 a konsolidovat další aktiva, závazky, výnosy a náklady ovládané investiční jednotky, je k datu první aplikace povinna použít přechodná ustanovení uvedená v odstavcích 24–29 k vykázání své investice do ovládané investiční jednotky ve své samostatné účetní závěrce.**
- 31. Přechodná ustanovení týkající se změn při vykázání účasti jednotky na společné činnosti jsou, pro samostatnou účetní závěrku, stanovena v IPSAS 37 *Společná ujednání*.

### Datum účinnosti

- 32. **Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2017, je povinna tuto skutečnost zveřejnit a současně použít IPSAS 35, IPSAS 36, IPSAS 37 a IPSAS 38.**
- 33. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku účetní jednotky pokrývající období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

### Ukončení a nahrazení IPSAS 6 (prosinec 2006)

- 34. Tento standard je vydán současně s IPSAS 35. Tyto dva standardy společně nahrazují IPSAS 6 *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka* (prosinec 2006). IPSAS 6 se bude používat, dokud nebudou použity IPSAS 34 a IPSAS 35 nebo dokud se nestanou účinnými, podle toho, co nastane dříve.

## Zdůvodnění závěrů

*Toto Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 34, ale nejsou jeho součástí.*

### Cíl

BC1. Zdůvodnění závěrů shrnují úvahy IPSASB, které měla při formulování závěrů v IPSAS 34. Vzhledem k tomu, že tento standard vychází ze standardu IAS 27 *Samostatná účetní závěrka* (ve znění změn z roku 2011, včetně změn do 31. prosince 2014) vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) Zdůvodnění závěrů popisují jen ty oblasti, ve kterých se IPSAS 34 odchyluje od hlavních požadavků IAS 27 (ve znění změn z roku 2011), nebo kde IPSASB o takových odchylkách uvažovala.

### Přehled

BC2. V roce 2012 zahájila IPSASB práce na projektu k aktualizaci těch standardů IPSAS, které se zabývaly účetním zachycením podílů v ovládaných jednotkách, přidružených jednotkách a na společném podnikání. V říjnu 2013 vydala IPSASB Zveřejněné návrhy (ED) 48 až 52, společně označované jako *Podíly v jiných jednotkách*. ED 48 *Samostatná účetní závěrka* vycházel z IAS 27 (ve znění změn z roku 2011), v úvahu byly vzaty úpravy relevantní pro veřejný sektor v IPSAS 6 *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka*. V lednu 2015 vydala IPSASB pět nových standardů IPSAS, včetně IPSAS 34. Tyto nové standardy IPSAS nahrazují IPSAS 6, IPSAS 7 *Investice do přidružených jednotek* a IPSAS 8 *Účasti na společném podnikání*.

### Použití ekvivalenční metody v samostatné účetní závěrce

BC3. IPSAS 6 umožňoval účetní jednotce, aby ve své samostatné účetní závěrce ocenila investice do ovládaných jednotek, spoluovládaných jednotek a přidružených jednotek:

- (a) za použití ekvivalenční metody;
- (b) v pořizovacích nákladech nebo
- (c) jako finanční nástroj v souladu s IPSAS 29.

BC4. IPSASB poukázala na to, že IASB v roce 2003 omezila možnosti volby ocenění investic vykázaných v samostatné účetní závěrce účetní jednotky tím, že odstranila možnost použít ekvivalenční metodu. IPSASB poznamenala, že důvody uváděné IASB pro provedení této změny byly následující:

- (a) samostatná účetní závěrka se zaměřuje na výkonnost aktiv jako investic. Pořizovací náklady a reálná hodnota jsou schopny o tom poskytnout relevantní informaci; a

- (b) v rozsahu, v jakém ekvivalenční metoda podává informaci o zisku a ztrátě dceřiné nebo přidružené jednotky, by taková informace byla k dispozici v konsolidované účetní závěrce.
- BC5. IPSASB také poznamenala, že v době vydání ED 48 oznámila IASB svůj záměr znovu zvážit použití ekvivalenční metody v samostatné účetní závěrce. Při rozhodování, zda znovu zvážit tuto záležitost, uvedla IASB, že v některých zemích právní předpisy pro korporace vyžadují, aby byla pro účely překládání samostatné účetní závěrky použita pro ocenění některých investic ekvivalenční metoda.
- BC6. IPSASB se rozhodla nadále umožňovat použití ekvivalenční metody pro potřeby samostatné účetní závěrky, a to z následujících důvodů:
- (a) Ekvivalenční metoda je dobře zavedenou účetní metodou pro určité investice ve veřejném sektoru. V mnoha případech investic držených jednotkami veřejného sektoru může ekvivalenční metoda poskytnout informaci, jež je spolehlivá a užitečná a případně k dispozici za nižší náklady, než by tomu bylo v případě buď metody pořizovacích nákladů, nebo metody ocenění reálnou hodnotou. Ve veřejném sektoru jsou investiční jednotky často více využívány jako “nástroje” umožňující poskytovat služby, spíše než aby byly drženy pro investiční účely, jak by tomu mohlo obecně být v soukromém sektoru. Ekvivalenční metoda tak může, v některých případech, lépe odpovídat potřebám uživatelů ve veřejném sektoru, neboť umožňuje v účetní závěrce zobrazit změny ve jmění investice a její výkonnosti, v čase, a to nákladově účelným a snadno pochopitelným způsobem.
- (b) Ačkoliv je použití metody pořizovacích nákladů často relativně přímočaré, její použití tam, kde jsou investice drženy po určitou dobu, může vést k zastaralým a méně relevantním informacím, což by v takovém případě nevedlo k naplňování potřeb uživatelů.
- (c) Ve veřejném sektoru je pravděpodobně vyšší podíl investic, pro něž nejsou k dispozici žádné aktivní trhy a s ohledem na to nejsou snadno zjištělné ani jejich reálné hodnoty. I když IPSAS 29 může být použit k odvození hodnoty takových investic, IPSASB došla k tomu, že tento přístup by obecně vedl k informacím, jež by nevyjadřovaly věrně podmínky, na nichž je tento přístup založen.
- BC7. Většina respondentů ED 48 podpořila návrh povolit použití ekvivalenční metody pro potřeby samostatné účetní závěrky. Další skupina respondentů tento návrh také podpořila, avšak za předpokladu, že IASB znovu umožní použití ekvivalenční metody pro potřeby samostatné účetní závěrky. V srpnu 2014 vydala IASB *Ekvivalenční metoda v samostatné účetní závěrce (změny IAS 27)*, jež znovu zavedla možnost použití ekvivalenční metody v samostatné účetní závěrce. IPSASB vzala na vědomí obdrženu

podporu pro tento návrh a znovuzavedení ekvivalenční metody do IAS 27 a souhlasila s pokračováním možnosti použití ekvivalenční metody pro potřeby samostatné účetní závěrky.

### **Samostatná účetní závěrka investičních jednotek**

- BC8. IPSASB se při vypracovávání IPSAS 35 rozhodla zavést koncept investičních jednotek a požadovat, aby ovládající jednotka, jež je investiční jednotkou, oceňovala své investice ve většině ovládaných jednotek v reálné hodnotě vykázané do přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 29. V návaznosti na to se IPSASB rozhodla vyžadovat, aby investiční jednotka oceňovala své investice do ovládaných jednotek v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku ve své samostatné účetní závěrce. Dále IPSASB rozhodla, že investiční jednotka sestavující samostatnou účetní závěrku jako svou jedinou účetní závěrku bude také zveřejňovat své účasti v ovládaných jednotkách podle požadavku IPSAS 38.
- BC9. IPSASB se dále rozhodla požadovat, aby ovládající jednotka investiční jednotky, jež ale sama není investiční jednotkou, předkládala konsolidovanou účetní závěrku, ve které (i) ocení investice ovládané investiční jednotky v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 29 a (ii) konsoliduje další aktiva, závazky, výnosy a náklady ovládané investiční jednotky. Proto se IPSASB rozhodla požadovat, aby ovládající jednotka, která není investiční jednotkou, oceňovala svou investici do ovládané investiční jednotky stejným způsobem ve své samostatné účetní závěrce.

**Srovnání s IAS 27 (ve znění roku 2011)**

IPSAS 34 *Samostatná účetní závěrka* primárně čerpá z IAS 27 *Samostatná účetní závěrka* (ve znění změn z roku 2011, včetně změn do 31. prosince 2014). V době vydání tohoto standardu IPSASB nezvažovala použitelnost IFRS 9 *Finanční nástroje* pro účetní jednotky veřejného sektoru. Odkazy na IFRS 9 v podkladovém IASB standardu byly proto nahrazeny odkazy na ty standardy IPSAS, které pojednávají o finančních nástrojích.

Hlavní rozdíly mezi IPSAS 34 a IAS 27 (ve znění roku 2011) jsou následující:

- IPSAS 34 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 27 (ve znění roku 2011). Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů „čistá aktiva/jmění“ („net assets/equity“), „ekonomická jednotka“ („economic entity“), „ovládající jednotka“ („controlling entity“), „ovládaná jednotka“ („controlled entity“), „výnos“ („revenue“). Ekvivalentní termíny v IAS 27 (ve znění roku 2011) jsou „vlastní kapitál“ („equity“), „skupina“ („group“), „mateřský podnik“ („parent“), „dceřiný podnik“ („subsidiary“) a „výdělek“ („income“).
- IPSAS 34 obsahuje zvláštní požadavky pro ovládající jednotky, které samy nejsou investiční jednotkou, ale jež mají investici v ovládané investiční jednotce. IAS 27 (ve znění roku 2011) neuvádí jiné požadavky pro takovéto ovládající jednotky, neboť požaduje, aby takové investice byly konsolidovány.

## IPSAS 35 — KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

### Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního standardu účetního výkaznictví (IFRS) 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IFRS 10.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je ten, který je publikovaný IASB v anglickém jazyce a kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS, IAS, Zveřejněné návrhy a jiné publikace IASB jsou chráněny autorským právem Nadace IFRS.

„IFRS,” „IAS,” „IASB,” „IFRS Foundation,” „International Accounting Standards” a „International Financial Reporting Standards” jsou ochrannými známkami Nadace IFRS a nesmí být používány bez jejího souhlasu.



# **IPSAS 35 — KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA**

## **Historie standardu**

*Tato verze obsahuje změny vyplývající ze standardů IPSAS vydaných do 31. ledna 2016.*

IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* byl vydán v lednu 2015.

# IPSAS 35 — KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

## OBSAH

	Odstavec
Cíl .....	1–2
Rozsah působnosti .....	3–13
Kombinace ve veřejném sektoru.....	4
Předkládání konsolidované účetní závěrky .....	5–10
Podniky veřejné správy.....	11–13
Definice.....	14–17
Závazná ujednání .....	15
Ekonomická jednotka .....	16–17
Ovládání.....	18–37
Moc.....	23–29
Prospěch.....	30–34
Spojitost mezi mocí a prospěchem .....	35–37
Požadavky na účetnictví .....	38–55
Konsolidační postupy .....	40
Jednotná účetní pravidla .....	41
Oceňování .....	42
Potenciální hlasovací práva .....	43–45
Data vykázáni .....	46
Neovládací podíly .....	47–51
Ztráta ovládaní .....	52–55
Investiční jednotky: Požadavek na ocenění reálnou hodnotou .....	56–64
Určení, zda je účetní jednotka investiční jednotkou .....	59–60
Úsudky a předpoklady .....	61–62
Účetní zobrazení změn statutu investiční jednotky.....	63–64
Přechodná ustanovení .....	65–78

Datum účinnosti.....	79–80
Ukončení a nahrazení IPSAS 6 (prosinec 2006).....	81
Dodatek A: Aplikační příručka	
Dodatek B: Změny jiných standardů IPSAS	
Zdůvodnění závěrů	
Implementační příručka	
Ilustrativní příklady	
Srovnání s IFRS 10	

---

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* je obsažen v odstavcích 1–81. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 35 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, Zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

## Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit zásady předkládání a sestavování konsolidovaných účetních závěrek, pokud určitá účetní jednotka ovládá jednu nebo více jiných jednotek.
2. Aby tento standard vyhověl cíli uvedenému v odstavci 1:
  - (a) požaduje po účetní jednotce (ovládající jednotce), která ovládá jednu nebo více jednotek (ovládaných jednotek), aby předkládala konsolidovanou účetní závěrku,
  - (b) definuje principy ovládání a stanoví ovládání jako východisko pro konsolidaci,
  - (c) vysvětluje, jak použít principy ovládání k identifikaci toho, zda účetní jednotka ovládá jinou jednotku, a tudíž musí tuto jednotku konsolidovat,
  - (d) vysvětluje účetní požadavky na sestavení konsolidované účetní závěrky a
  - (e) definuje investiční jednotku a vysvětluje výjimku z konsolidace určitých jednotek ovládaných investiční jednotkou.

## Rozsah působnosti

3. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na akruální bázi účetnictví, použije tento standard k sestavení a předložení konsolidované účetní závěrky za ekonomickou jednotku.**

### Kombinace ve veřejném sektoru

4. Tento standard se nezabývá účetními požadavky na kombinace ve veřejném sektoru a jejich dopadem na konsolidaci, včetně goodwillu vznikajícího z kombinací ve veřejném sektoru (viz příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se kombinacemi ve veřejném sektoru).

### Předkládání konsolidované účetní závěrky

5. **Účetní jednotka, která je ovládající jednotkou předkládá konsolidovanou účetní závěrku. Tento standard se použije na všechny jednotky, kromě případu, kdy ovládající jednotka nemá povinnost předložit konsolidovanou účetní závěrku při splnění všech těchto podmínek:**
  - (a) **pokud je sama ovládanou jednotkou a informační potřeby uživatelů jsou naplněny konsolidovanou účetní závěrkou její ovládající jednotky a v případě částečně vlastněné ovládané jednotky všichni její ostatní vlastníci, včetně těch, kteří jinak nejsou oprávněni hlasovat, o tom byli informováni a nemají proti nepředložení konsolidované účetní závěrky námitek,**

- (b) její dluhové nebo kapitálové nástroje nejsou obchodovány na veřejném trhu (na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních a oblastních trhů),
  - (c) nepředložila, ani není v procesu předkládání své účetní závěrky komisi pro cenné papíry nebo jiné regulační organizaci za účelem emise jakéhokoli druhu nástrojů na veřejném trhu a
  - (d) její vrcholná nebo jakákoli nadřazená ovládající jednotka připravuje účetní závěrku, která je k dispozici pro veřejné použití a je v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor (IPSAS), podle nichž jsou ovládané jednotky konsolidovány nebo oceňovány reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku podle tohoto standardu.
6. Tento standard se nepoužije na plány požitků po skončení pracovního poměru nebo jiné dlouhodobé plány zaměstnaneckých požitků, na které se vztahuje IPSAS 25 *Zaměstnanecké požitky*.
7. **Ovládající jednotka, která je investiční jednotkou, nepředkládá konsolidovanou účetní závěrku, je-li podle odstavce 56 tohoto standardu požadováno, aby byly všechny jí ovládané jednotky oceňovány reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku.**
8. Ovládaná jednotka není vyloučena z konsolidace kvůli tomu, že její činnosti nejsou podobné činnostem jiných jednotek v rámci této ekonomické jednotky, například z konsolidace podniků veřejné správy (PVS) s jednotkami rozpočtového sektoru. Relevantní informace jsou poskytovány konsolidací takových ovládaných jednotek a zveřejněním dodatečných informací o odlišných činnostech ovládané jednotky v konsolidovaných účetních závěrkách. Zveřejnění požadovaná IPSAS 18 *Vykazování podle segmentů* například napomůže vysvětlit význam rozdílných činností v rámci ekonomické jednotky.
9. Pokud by informační potřeby uživatelů ovládané jednotky nebyly naplněny konsolidovanou účetní závěrkou její ovládající jednotky, výjimka ze sestavování konsolidovaných účetních závěrek uvedená v odstavci 5 se nepoužije. Např. konsolidovaná účetní závěrka na celovládní úrovni nemusí naplňovat informační potřeby uživatelů, pokud jde o klíčové sektory nebo činnosti vlády. V mnoha jurisdikcích jsou v právních předpisech zahrnuty požadavky na účetní výkaznictví určené k naplnění informačních potřeb takových uživatelů.
10. Po účetní jednotce může být požadováno (například právními předpisy nebo externími uživateli), aby sestavovala souhrnné finanční výkazy, které jsou za odlišnou ekonomickou jednotku, než za kterou je požadováno tímto standardem. I když tyto finanční výkazy nespádají do rozsahu tohoto standardu a nesplnily by jeho požadavky, účetní jednotka může pro sestavení takových souhrnných finančních výkazů použít vodítka z tohoto standardu.

**Podniky veřejné správy**

11. Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.
12. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že PVS používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.
13. Přestože PVS nemusí vyhovět tomuto standardu v rámci jejich vlastních účetní závěrky, ustanovení tohoto standardu se použijí tam, kde účetní jednotka veřejného sektoru, která není PVS, má jednu nebo více ovládaných jednotek, které PVS jsou. Za těchto okolností se použije při konsolidaci PVS do účetní závěrky dané ekonomické jednotky tento standard.

**Definice**

14. Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:

**Prospěch** jsou výhody, které účetní jednotka získává ze své angažovanosti v jiných jednotkách. Prospěch může být finanční nebo nefinanční. Vlastní dopad angažovanosti účetní jednotky v jiné jednotce může být pozitivní či negativní.

**Závazné ujednání:** Pro účely tohoto standardu je závazné ujednání ujednáním, které přiznává účastníkům vynutitelná práva a povinnosti, jakoby tato ujednání měla podobu smluv. Závazné ujednání zahrnuje smluvní práva či jiná práva vyplývající z právních předpisů.

**Konsolidovaná účetní závěrka** je účetní závěrka za ekonomickou jednotku, v níž jsou aktiva, závazky, čistá aktiva/jmění, výnosy, náklady a peněžní toky ovládající jednotky a jejich ovládaných jednotek předkládány jako aktiva, závazky, čistá aktiva/jmění, výnosy, náklady a peněžní toky jedné ekonomické jednotky.

**Ovládání:** Účetní jednotka ovládá jinou jednotku, pokud je vystavena proměnlivému prospěchu ze své angažovanosti v této jednotce nebo má na něj právo, a je schopna ovlivnit povahu nebo výši tohoto prospěchu na základě své moci nad touto jinou jednotkou.

**Ovládaná jednotka** je účetní jednotka, která je ovládána jinou jednotkou.

**Ovládající jednotka** je účetní jednotka, která ovládá jednu či více jednotek.

**Subjekt s rozhodovací pravomocí** je jednotka s rozhodovacími právy, která jedná sama za sebe – je tedy principálem nebo je agentem jiných stran.

**Ekonomická jednotka** je ovládající jednotka a její ovládané jednotky.

**Investiční jednotka je jednotka, která:**

- (a) získává finanční prostředky od jednoho či více investorů s cílem poskytnout tomuto investorovi/těmto investorům služby spojené s řízením investic,
- (b) má za cíl investovat finanční prostředky pouze kvůli návratnosti v podobě zhodnocení investice, výnosu z investice či obojího, a
- (c) oceňuje a vyhodnocuje výkonnost v podstatě všech svých investic na základě reálné hodnoty.

**Neovládací podíl** jsou čistá aktiva/jmění ovládané jednotky, které nejsou přímo nebo nepřímo přiřaditelné ovládající jednotce.

**Moc** zahrnuje stávající práva aktuálně umožňující řídit relevantní činnosti jiné jednotky.

**Ochranná práva** jsou práva, jejichž účelem je chránit podíl strany, která tato práva drží, aniž by tato strana získala moc nad jednotkou, ke které se tato práva vztahují.

**Relevantní činnosti**: pro účely tohoto standardu jde o činnosti potenciálně ovládané jednotky, které významně ovlivňují povahu a míru prospěchu, který účetní jednotka obdrží ze své angažovanosti v této jiné jednotce.

**Práva na zbavení** jsou práva zbavit subjekt s rozhodovací pravomocí těchto jeho rozhodovacích pravomocí.

Termíny definované jinými standardy IPSAS jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném *Významovém slovníku termínů*. Následující termíny jsou definovány buď v IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání*, IPSAS 37 *Společná ujednání* nebo IPSAS 38 *Zveřejňování účasti v jiných jednotkách*: přidružená jednotka, účast na jiné jednotce, společné podnikání a podstatný vliv.

**Závazné ujednání**

- 15. Závazná ujednání mohou být doložena několika způsoby. Závazné ujednání je často, nicméně ne vždy, písemné, v podobě smlouvy nebo doložené diskuse mezi stranami. Ke vzniku vynutitelných ujednání může rovněž vést právní mechanismus, jako jsou právní předpisy nebo výkonná pravomoc, a to buď sám o sobě nebo ve spojení se smlouvami mezi stranami.

**Ekonomická jednotka**

- 16. Termín ekonomická jednotka je tímto standardem použit k tomu, aby definoval pro účely účetního výkaznictví skupinu jednotek zahrnující ovládající jednotku a každou ovládanou jednotku. Jinými termíny občas používanými jako odkaz na ekonomickou jednotku jsou administrativní jednotka, finanční jednotka,



konsolidovaná jednotka a skupina. Ekonomická jednotka může zahrnovat jednotky jak se záměry sociálně politickými, tak i se záměry komerčními.

17. Při určení ekonomické jednotky bude třeba vzít v úvahu ústavní ujednání v jurisdikci, konkrétně způsoby, jimiž je vládní moc omezována a přidělována a jakým způsobem je vládní systém nastaven a provozován. Například v jurisdikcích s výkonnou, zákonodárnou a soudní mocí mohou tyto společně tvořit ekonomickou jednotku, naplňující uživatelskou potřebu ohledně konsolidované účetní závěrky. Takové konsolidované účetní závěrky jsou obvykle označovány jako celovládní účetní závěrky.

### **Ovládání (viz odstavce AG2–AG87)**

18. **Bez ohledu na povaze své angažovanosti v jiné jednotce musí účetní jednotka určit, zda je ovládající jednotkou tím, že vyhodnotí, zda onu jinou jednotku ovládá.**
19. **Účetní jednotka ovládá jinou jednotku, je-li vystavena proměnlivému prospěchu z její angažovanosti v jiné jednotce, nebo má na něj právo, a je schopna ovlivňovat povahu nebo výši tohoto prospěchu pomocí její moci nad touto jinou jednotkou.**
20. **Účetní jednotka tedy ovládá jinou jednotku právě tehdy, pokud má každý z následujících prvků:**
- (a) **moc nad jinou jednotkou (viz odstavce 23–29),**
  - (b) **vystavení proměnlivému prospěchu z angažovanosti v jiné jednotce, nebo práv na něj (viz odstavce 30–34) a**
  - (c) **schopnost použít její moc nad jinou jednotkou k ovlivňování povahy a množství tohoto prospěchu z angažovanosti v jiné jednotce (viz odstavce 35–37).**
21. **Při vyhodnocení, zda ovládá jinou jednotku, zváží účetní jednotka veškeré skutečnosti a okolnosti. Účetní jednotka přehodnotí, zda ovládá jinou jednotku, pokud skutečnosti a okolnosti naznačují, že nastaly u jednoho nebo více ze tří prvků ovládání uvedených v odstavci 20 změny (viz odstavce AG82–AG87).**
22. Dvě nebo více účetních jednotek společně ovládá jinou jednotku, pokud musí jednat při řízení relevantních činností společně. V takových případech neovládá žádná samostatná účetní jednotka jinou jednotku, protože žádná samostatná jednotka nemůže řídit tyto činnosti bez součinnosti s těmi dalšími. Každá účetní jednotka by měla účetně zachytit svou účast na jiné jednotce podle příslušného standardu IPSAS, jako je IPSAS 36, IPSAS 37 nebo ty standardy IPSAS, které se zabývají finančními nástroji (IPSAS 28 *Finanční nástroje: vykazování*, IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování* a IPSAS 30 *Finanční nástroje: zveřejňování*).

**Moc**

23. Účetní jednotka má moc nad jinou jednotkou, pokud disponuje právy, která jí poskytují stávající schopnost řídit relevantní činnosti, tj. činnosti, které významně ovlivňují povahu a výši prospěchu z angažovanosti v jiné jednotce. Právo řídit finanční a provozní politiky jiné jednotky naznačuje, že účetní jednotka je schopna řídit relevantní činnosti jiné jednotky, a je častým způsobem, jímž je ve veřejném sektoru prokazována moc.
24. Moc vzniká z práv. V některých případech je vyhodnocení moci jasné, jako v případě, když je moc nad jinou jednotkou získána přímo a výlučně na základě hlasovacích práv poskytnutých kapitálovými nástroji, jako jsou akcie, a může být posouzena na základě hlasovacích práv z takové držby akcií. Účetní jednotky veřejného sektoru však často získávají moc nad jinou jednotkou z jiných než hlasovacích práv. Mohou také získat moc nad jinou jednotkou bez držení nějakého kapitálového nástroje dokládajícího finanční investici. Účetní jednotka může mít práva udělená závaznými ujednáními. Tato práva mohou poskytnout účetní jednotce moc požadovat na jiné jednotce nasazení aktiv nebo vznik závazku způsobem, který ovlivňuje povahu nebo výši prospěchu získaného prvně uvedenou jednotkou. Posouzení, zda taková práva dávají vzniknout moci nad jinou jednotkou, může být komplikované a může vyžadovat zvážení více než jednoho činitele.
25. Účetní jednotka může mít moc nad jinou jednotkou, dokonce i když neodpovídá za každodenní provoz této jednotky nebo za způsob, jímž jsou touto jinou jednotkou vykonávány nařízené funkce. Zákony mohou poskytovat statutárním orgánům nebo statutárním úředníkům moc vykonávat své funkce nezávisle na vládě. Například hlavní auditor a vládní statistik mají zákonnou moc získávat informace a veřejné zprávy bez toho, aby se obraceli na vládu a justice má často zvláštní pravomoci k tomu, aby realizovala koncepci nezávislosti soudů. Legislativa může rovněž nastavit široký rámec kritérií, v němž se požaduje, aby statutární orgán fungoval, což má za následek, že statutární orgán funguje způsobem, který je v souladu s cíli stanovenými parlamentem nebo podobným orgánem. Existence zákonné pravomoci fungovat nezávisle sama o sobě neznemožňuje, aby účetní jednotka byla schopna řídit provozní a finanční politiky jiné jednotky se zákonnými pravomocemi tak, aby získala prospěch. Například nezávislost centrální banky ve vztahu k měnové politice nebrání tomu, aby byla centrální banka ovládána. Neustále je třeba zvažovat všechny skutečnosti a okolnosti.
26. Existence práv na jinou jednotku nutně nevede ke vzniku moci ve smyslu tohoto standardu. Účetní jednotka nemá moc nad jinou jednotkou pouze kvůli existenci:
- (a) regulačního ovládání (viz odstavec AG12) nebo
  - (b) ekonomické závislosti (viz odstavce AG41–AG42).

27. Účetní jednotka, která je v současné době schopna řídit relevantní činnosti, má moc, dokonce i když její práva řídit teprve mají být uplatněna. Napomoci určit, zda má účetní jednotka moc, může důkaz, že účetní jednotka již řídila relevantní činnosti jednotky, která je posuzována s ohledem na ovládání. Takový důkaz ale není sám o sobě nezvratný pro určení, zda má účetní jednotka moc nad jednotkou, která je s ohledem na její ovládání posuzována. V případě jednotky zřízené pro předem určené činnosti mohou být práva na řízení relevantních činností uplatňována již k okamžiku, kdy byla tato jednotka zřízena.
28. Pokud každá ze dvou nebo více účetních jednotek disponuje právy, která jim dávají jednostrannou schopnost řídit odlišné relevantní činnosti, potom má moc nad touto jednotkou ta účetní jednotka, která je v současné době schopna řídit činnosti, které nejvýznamněji ovlivňují povahu nebo míru prospěchu z dané jednotky.
29. Účetní jednotka může mít moc nad jednotkou, která je s ohledem na ovládání posuzována, dokonce i když jiné účetní jednotky disponují právy, která jim dávají stávající schopnost účastnit se řízení relevantních činností, například pokud jiná jednotka má podstatný vliv. Avšak účetní jednotka, která drží pouze ochranná práva, nemá moc nad jinou jednotkou (viz odstavce AG29–AG31) a v důsledku toho neovládá tuto jinou jednotku.

### Prospěch

30. Účetní jednotka je vystavena proměnlivému prospěchu z její angažovanosti v jednotce, která je ohledně ovládání posuzována, nebo má na něj práva, pokud prospěch, o který ze své angažovanosti usiluje, má potenciál měnit se v důsledku výkonu této jiné jednotky. Účetní jednotky se stávají angažovanými v jiných jednotkách s očekáváním kladného finančního nebo nefinančního prospěchu v průběhu času. Avšak během konkrétního účetního období může být skutečný dopad angažovanosti účetní jednotky v jednotce, která je ohledně ovládání posuzována, jenom kladný, jenom záporný nebo směsice jak kladného, tak záporného.
31. Prospěch účetní jednotky z její angažovanosti v jednotce posuzované ohledně ovládání může být pouze finanční, pouze nefinanční nebo jak finanční, tak nefinanční. Finanční prospěch zahrnuje návratnost investice, jako jsou dividendy nebo podobná rozdělení a jsou občas označovány jako “výnosy”. Nefinanční prospěch zahrnuje výhody vznikající ze vzácných zdrojů, které nejsou vyjádřitelné finančními termíny a vyčíslitelné ekonomickým prospěchem obdrženým přímo příjemci služeb dané účetní jednotky. Nefinanční prospěch může nastat, pokud jsou činnosti jiné jednotky slučitelné (tj. jsou v souladu) s cíli účetní jednotky a podporují účetní jednotku při dosahování jejích cílů. Účetní jednotka například může mít prospěch, když jiná jednotka se shodnými činnostmi poskytuje služby, které by jinak byla ona prvně zmíněná účetní jednotka povinna poskytovat. Shodné činnosti mohou být prováděny dobrovolně nebo účetní jednotka může mít moc řídit jinou jednotku

tak, aby tyto činnosti prováděla. K nefinančnímu prospěchu může také dojít, když dvě jednotky mají doplňující se cíle (tj. cíle jedné jednotky jsou připojené k cílům jiné jednotky a činí je tak úplnějšími).

32. Následující příklady ilustrují finanční prospěch, který může účetní jednotka získat z její angažovanosti v jiné jednotce:
- (a) dividendy, proměnlivé úroky dluhových cenných papírů, jiná rozdělení ekonomického prospěchu,
  - (b) vystavení nárůstům nebo poklesům hodnoty investice do jiné jednotky,
  - (c) vystavení ztrátám z dohod o poskytování finanční podpory, včetně finanční podpory hlavních projektů,
  - (d) úspora nákladů (například pokud by účetní jednotka mohla dosahovat úspor z rozsahu nebo synergií spojováním činností nebo aktiv jiné jednotky s jejími vlastními činnostmi nebo aktivy),
  - (e) zbytkový podíl na aktivech a závazcích jiné jednotky z likvidace takové jiné jednotky a
  - (f) jiná vystavení proměnlivému prospěchu, která nejsou k dispozici jiným jednotkám.
33. Příklady nefinančního prospěchu zahrnují:
- (a) schopnost mít prospěch ze specializovaných poznatků o jiné jednotce,
  - (b) hodnota pro účetní jednotku z jiné jednotky, která provádí činnosti, které napomáhají účetní jednotce při dosahování jejích cílů,
  - (c) zlepšené výstupy,
  - (d) účelnější dodávání výstupů,
  - (e) účelnější nebo efektivní výroba a dodávání výrobků, zboží a služeb,
  - (f) možnost mít aktivum a s ním spojené služby k dispozici dříve než by tomu bylo pro daný případ jinak a
  - (g) možnost mít vyšší úroveň kvality služeb než by tomu bylo pro daný případ jinak.

34. Přestože pouze jedna jednotka může ovládat jinou jednotku, na prospěchu z této jiné jednotky se může podílet více než jedna strana. Na finančním prospěchu, jako jsou přebytky nebo rozdělení ze jmění, nebo na nefinančním prospěchu, jako je slučitelnost činností s požadovanými výstupy se například mohou podílet držitelé neovládacích podílů.

### **Spojitost mezi mocí a prospěchem**

35. Účetní jednotka ovládá jinou jednotku, nejen pokud má moc nad touto jednotkou, která je s ohledem na ovládání posuzována, a pokud je vystavena proměnlivému prospěchu z její angažovanosti v této jiné jednotce, nebo má na něj právo, ale také když má schopnost použít svou moc na to, aby ovlivňovala

povahu a výši prospěchu z její angažovanosti v jednotce, která je ohledně ovládnání posuzována.

36. Samotná existence shodných cílů není dostatečná k tomu, aby účetní jednotka došla k závěru, že ovládá jinou jednotku. Aby ovládala jednotku, měla by rovněž mít schopnost použít svou moc nad jednotkou posuzovanou ohledně ovládnání k tomu, aby zařídila, že tato jednotka s ní bude pracovat na prosazování jejích cílů.
37. **Účetní jednotka s rozhodovacími právy určí, zda je principálem nebo agentem. Účetní jednotka rovněž určí, zda jiná jednotka s rozhodovacími právy jedná jako agent této účetní jednotky. Agent je stranou primárně zapojenou pro to, aby jednala jménem a ku prospěchu jiné strany nebo stran (principál-ové)), a tudíž jinou jednotku, v níž uplatňuje svou rozhodovací pravomoc, neovládá. Někdy tak může být moc principála držena a uplatnitelná agentem, avšak jménem principála.**

### Požadavky na účetnictví

38. **Ovládající jednotka sestaví konsolidovanou účetní závěrku za použití jednotných účetních pravidel pro obdobné transakce a jiné události za podobných okolností.**
39. **Konsolidace ovládané jednotky začíná od data, kdy účetní jednotka získá ovládnání jiné účetní jednotky, a končí, když účetní jednotka ztrácí ovládnání jiné jednotky.**

### Konsolidační postupy

40. Konsolidované účetní výkazy:
- (a) Slučují obdobné položky aktiv, závazků, čistých aktiv/jmění, výnosů, nákladů a peněžních toků ovládající jednotky s aktivy, závazky, čistými aktivy/jměním, výnosy, náklady a peněžními toky jí ovládaných jednotek.
  - (b) Vylučují (eliminují) účetní hodnotu investice účetní jednotky do každé ovládané jednotky a podíl ovládající účetní jednotky na čistých aktivech/jmění každé ovládané jednotky (příslušné mezinárodní nebo národní účetní standardy vysvětlují, jak účetně zachycovat s tím spojený goodwill).
  - (c) Plně vylučují v rámci jedné ekonomické jednotky vzájemná aktiva, závazky, čistá aktiva/jmění, výnosy, náklady a peněžní toky týkající se transakcí mezi jednotkami ekonomické jednotky (přebytky nebo schodky plynoucí z transakcí v rámci jedné ekonomické jednotky, které jsou uznány jako aktiva, jako například zásoby nebo stálá aktiva, jsou plně vyloučena). Ztráty v rámci jedné ekonomické jednotky mohou naznačovat znehodnocení, které vyžaduje uznání v konsolidované účetní závěrce.

**Jednotná účetní pravidla**

41. Pokud některý člen ekonomické jednotky používá jiná účetní pravidla než ta, která byla přijata v konsolidované účetní závěrce pro obdobné transakce a události za podobných okolností, účetní závěrka takové jednotky se při sestavení konsolidované účetní závěrky vhodně upraví, aby se zajistil soulad s účetními pravidly ekonomické jednotky.

**Oceňování**

42. Účetní jednotka zahrne výnosy a náklady ovládané jednotky do konsolidovaných účetních výkazů od data, kdy získá ovládnání, do data, kdy účetní jednotka ztrácí ovládnání ovládané jednotky. Výnosy a náklady ovládané jednotky vycházejí z částek aktiv a závazků uznaných v konsolidované účetní závěrce k datu akvizice. Například odpisy uznané v konsolidovaném výkazu finanční výkonnosti po datu akvizice vychází z hodnot příslušných odpisovaných aktiv uznaných v konsolidované účetní závěrce k datu akvizice.

**Potenciální hlasovací práva**

43. Existují-li potenciální hlasovací práva nebo jiné deriváty obsahující potenciální hlasovací práva, je při sestavování konsolidované účetní závěrky podíl přebytku nebo schodku a změn čistých aktiv/jmění připadající na ovládající jednotku a neovládací podíly určen výlučně na základě stávajícího vlastnického podílu a nevyjadřuje možné uplatnění nebo převod potenciálních hlasovacích práv a jiných derivátů, pokud se nepoužije odstavec 44.
44. Za určitých okolností má účetní jednotka v podstatě stávající vlastnický podíl vyplývající z transakce, která dává v současné době účetní jednotce přístup k prospěchu spojenému s vlastnickým podílem. Za takových okolností je při sestavování konsolidované účetní závěrky podíl připadající na ovládající jednotku a na neovládací podíly určen tak, že se vezme v úvahu případné uplatnění těchto potenciálních hlasovacích práv a jiných derivátů, které účetní jednotce dávají přístup k prospěchu.
45. IPSAS 28 a IPSAS 29 se na podíly v ovládaných jednotkách, které jsou konsolidovány, nepoužijí. Pokud nástroje obsahující potenciální hlasovací práva v podstatě poskytují současný přístup k prospěchu spojenému s vlastnickým podílem v ovládané jednotce, nejsou tyto nástroje předmětem požadavků IPSAS 28 a IPSAS 29. Ve všech ostatních případech jsou nástroje obsahující potenciální hlasovací práva v ovládané jednotce účetně zachycovány podle IPSAS 28 a IPSAS 29.

**Data vykazání**

46. Účetní závěrky ovládající jednotky a jí ovládaných jednotek použité pro sestavení konsolidované účetní závěrky musí být sestaveny k témuž datu vykazání. Pokud je konec účetního období ovládající jednotky odlišný od konce účetního období ovládané jednotky, ovládající jednotka buď:
- (a) pro konsolidační účely obdrží dodatečné finanční informace ke stejnému datu, jako je datum účetní závěrky ovládající jednotky, nebo
  - (b) použije poslední účetní závěrku ovládané jednotky upravenou o dopady významných transakcí nebo událostí, k nimž došlo mezi datem této účetní závěrky a datem konsolidované účetní závěrky.

**Neovládací podíly**

47. Ovládající jednotka vykazuje neovládací podíly v konsolidovaném výkazu finanční situace v čistých aktivech/jmění, odděleně od čistých aktiv/jmění vlastníků ovládající jednotky.
48. Změny podílu ovládající jednotky na ovládané jednotce, které nevedou u ovládající jednotky ke ztrátě ovládané jednotky, jsou transakcemi s vlastníky v jejich roli vlastníků.
49. Účetní jednotka přiřadí přebytek nebo schodek a každý přínos či újmu uznanou přímo v čistých aktivech/jmění vlastníků ovládající jednotky a neovládacím podílům. Účetní jednotka rovněž přiřadí celkovou částku vykázanou ve výkazu změn čistých aktiv/jmění vlastníků ovládající jednotky a neovládacím podílům, a to i když to povede k vykazání záporného zůstatku neovládacích podílů.
50. Pokud má ovládaná jednotka v oběhu kumulativní přednostní akcie, které jsou klasifikovány jako kapitálový nástroj, a jsou drženy neovládacími podíly, účetní jednotka vypočte svůj podíl na přebytku nebo schodku po úpravě o dividendy z takových akcií, ať již takové dividendy byly nebo nebyly vyhlášeny.

*Změny poměru drženého neovládacími podíly*

51. Pokud se změní poměr čistých aktiv/jmění drženého neovládacími podíly, účetní jednotka upraví účetní hodnoty ovládacího a neovládacích podílů tak, aby odrážely změny poměru těchto podílů v ovládané jednotce. Účetní jednotka uzná přímo v čistých aktivech/jmění každý rozdíl mezi částkou, o níž jsou neovládací podíly upraveny, a reálnou hodnotou zaplacené nebo přijaté protihodnoty, a přičte ho vlastníků ovládající jednotky.

**Ztráta ovládnání**

52. Pokud ovládající jednotka ztratí ovládnání ovládané jednotky, ovládající jednotka:
- (a) oduzná z konsolidovaného výkazu finanční situace aktiva a závazky bývalé ovládané jednotky,
  - (b) při ztrátě ovládnání uzná každou investici ponechanou v bývalé ovládané jednotce její reálnou hodnotou a následně o ní a o jakékoliv částce dlužné bývalou ovládanou jednotkou nebo dlužné bývalé ovládané jednotce účtuje podle příslušných standardů IPSAS. Tato reálná hodnota bude považována za reálnou hodnotu k datu prvotního uznání finančního aktiva podle IPSAS 29 nebo za pořizovací náklady k datu prvotního uznání investice do přidružené jednotky nebo společného podnikání, a
  - (c) uzná přínos nebo újmu spjatou se ztrátou ovládnání přiřaditelnou k bývalému ovládacímu podílu.
53. Ovládající jednotka by mohla ztratit ovládnání ovládané jednotky ve dvou či více ujednáních (transakcích). Avšak občas okolnosti naznačují, že vícečetná ujednání by měla být účetně zachycena jako jediná transakce. Při stanovení, zda zachytit tato ujednání jako jedinou transakci, musí ovládající jednotka zvážit všechna pravidla a podmínky těchto ujednání a jejich ekonomické dopady. Jedna nebo více následujících situací naznačuje, že ovládající jednotka by měla účetně zachytit vícečetná ujednání jako jedinou transakci:
- (a) K těmto ujednáním došlo ve stejný čas nebo po jejich vzájemném zohlednění.
  - (b) Tvoří jedinou transakci navrženou tak, aby bylo dosaženo celkového komerčního výsledku.
  - (c) Existence určitého ujednání závisí na existenci nejméně jednoho dalšího ujednání.
  - (d) Jedno ujednání zvažované samo o sobě není po ekonomické stránce odůvodnitelné, ale je ekonomicky opodstatněné, pokud je zvažováno spolu s jinými ujednáními. Příkladem je, když je pro pozbytí nějaké investice stanovena cena pod tržní úrovní a pro následující pozbytí je toto kompenzováno stanovením ceny nad tržní úrovní.



54. **Pokud ovládající jednotka ztratí ovládání ovládané jednotky, musí:**

(a) **oduznat:**

- (i) **aktiva (včetně jakéhokoli goodwillu) a závazky ovládané jednotky v jejích účetních hodnotách k datu, k němuž došlo ke ztrátě ovládání, a**
- (ii) **účetní hodnotu jakéhokoli neovládacího podílu na bývalé ovládané jednotce k datu, kdy došlo ke ztrátě ovládání (včetně každého na něj připadajícího přínosu či újmy uznané přímo v čistých aktivech/jmění).**

(b) **Uznat:**

- (i) **reálnou hodnotu přijaté protihodnoty, pokud nějaká je, z transakce, události nebo okolností, které vedly ke ztrátě ovládání,**
- (ii) **pokud transakce, událost nebo okolnosti, které vedly ke ztrátě ovládání, zahrnují rozdělení podílů ovládané jednotky vlastníkům v jejich roli vlastníků, tak toto rozdělení, a**
- (iii) **k datu, kdy došlo ke ztrátě ovládání, každou zbytkovou investici do bývalé ovládané jednotky v reálné hodnotě.**

(c) **Přímo převést do kumulovaného přebytku/schodku podle odstavce 55 částky uznané přímo v čistých aktivech/jmění související s ovládanou jednotkou, pokud to požaduje jiný standard IPSAS.**

(d) **Uznat každý výsledný rozdíl jako přínos nebo újmu v přebytku nebo schodku připadajícímu ovládající jednotce.**

55. **Když ovládající jednotka ztratí ovládání ovládané jednotky, účetně zachytí všechny částky, které byly dříve uznány přímo v čistých aktivech/jmění v souvislosti s touto ovládanou jednotkou, stejným způsobem, jak by to bylo požadováno, pokud by ovládající jednotka přímo pozbyla příslušná aktiva nebo závazky. Pokud by měl být fond z přecenění dříve uznaný přímo v čistých aktivech/jmění převeden přímo do kumulovaných přebytků/schodků k datu pozbytí daného aktiva, ovládající jednotka převede tento fond z přecenění přímo do kumulovaných přebytků/schodků jakmile dojde ke ztrátě ovládání ovládané jednotky.**

### **Investiční jednotky: Požadavek na ocenění reálnou hodnotou**

56. **Kromě skutečností popsaných v odstavci 57 nebude investiční jednotka konsolidovat své ovládané jednotky. Místo toho bude investiční jednotka oceňovat investici do ovládané jednotky reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku podle IPSAS 29.**

57. **Bez ohledu na požadavek uvedený v odstavci 56 bude investiční jednotka konsolidovat ovládanou jednotku podle odstavců 38-55 tohoto standardu, pokud má ovládanou jednotku, která sama není investiční jednotkou a jejímž hlavním účelem a činností je poskytování služeb, které se vztahují k investičním činnostem investiční jednotky (viz odstavce AG98–AG100).**
58. **Ovládající jednotka investiční jednotky, která není sama investiční jednotkou, bude předkládat konsolidovanou účetní závěrku, v níž (i) ocení investice do ovládané investiční jednotky reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku podle IPSAS 29 a (ii) bude konsolidovat další aktiva a závazky a výnosy a náklady ovládané investiční jednotky podle odstavců 38–55 tohoto standardu.**

#### **Určení, zda je účetní jednotka investiční jednotkou**

59. **Při posuzování, zda je investiční jednotkou, by měla účetní jednotka zvážit veškeré skutečnosti a okolnosti, včetně jejího účelu a formálního uspořádání. Odstavce AG89–AG106 popisují aspekty definice investiční jednotky ve větším detailu. Pokud skutečnosti a okolnosti naznačují, že nastaly změny jednoho nebo více ze tří prvků, které vytvářejí definici investiční jednotky, ovládající jednotka znovu vyhodnotí, zda je investiční jednotkou.**
60. **Ovládající jednotka, která buď přestává být investiční jednotkou, nebo se stává investiční jednotkou, zachytí v účetnictví změnu stavu prospektivně od data, k němuž změna stavu nastala (viz odstavce 63–64).**

#### **Úsudky a předpoklady**

61. **Investiční jednotka zveřejní informace požadované odstavcem 15 standardu IPSAS 38 o významných úsudcích a předpokladech učiněných při určování, že je investiční jednotkou, pokud nemá všechny následující rysy:**
- (a) **získala prostředky od více než jednoho investora (viz odstavce AG89–AG90),**
  - (b) **má vlastnický podíl v podobě kapitálových nebo podobných podílů (viz odstavce AG91–AG92) a**
  - (c) **má více než jednu investici (viz odstavce AG96–AG97).**
62. **Absence jakéhokoli z těchto rysů nutně nevyřazuje účetní jednotku z toho, aby byla klasifikována jako investiční jednotka. Absence jakéhokoli z těchto rysů však znamená, že se po účetní jednotce požaduje, aby zveřejnila informace o významných úsudcích a předpokladech, které byly učiněny při určení, zda je investiční jednotkou.**

**Účetní zachycení změn statutu investiční jednotky**

63. Když účetní jednotka přestane být investiční jednotkou, použije příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se kombinacemi ve veřejném sektoru jakékoli ovládané jednotky, která byla dříve oceňována reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku podle odstavce 56. Datum změny statutu bude považováno za datum akvizice. Reálná hodnota ovládané jednotky k domnělému datu akvizice představuje při vyčíslení jakéhokoli goodwillu nebo přínosu z výhodné koupě, jež vznikají z domnělé akvizice, domnělou protihodnotu. Všechny ovládané jednotky se budou od data změny statutu konsolidovat podle odstavců 38–51 tohoto standardu.
64. Když se účetní jednotka stane investiční jednotkou, přestane konsolidovat jí ovládané jednotky k datu změny statutu, s výjimkou každé ovládané jednotky, která je nadále konsolidována podle odstavce 57. Investiční jednotka použije požadavky odstavců 52 a 53 pro ty ovládané jednotky, které přestává konsolidovat, jako kdyby k tomuto datu ztratila ovládnání těchto ovládaných jednotek.

**Přechodná ustanovení**

65. Účetní jednotka použije tento standard retrospektivně v souladu s IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*, kromě skutečností uvedených v odstavcích 66–78.
66. Navzdory požadavkům odstavce 33 standardu IPSAS 3, při prvním použití tohoto standardu bude účetní jednotka za účetní období bezprostředně předcházející datu počátečního použití tohoto standardu (“bezprostředně předcházející období”) předkládat pouze kvantitativní informace požadované odstavcem 33(f) standardu IPSAS 33. Účetní jednotka může rovněž předkládat tyto informace za běžné účetní období nebo za dřívější srovnávací období, ale není to vyžadováno.
67. Pro účely tohoto standardu je datem jeho počátečního použití počátek ročního účetního období, za něž se tento standard použije poprvé.
68. Po účetní jednotce se nepožaduje, aby k datu počátečního použití prováděla úpravy předchozího účetního zachycení jejích účastí:
- bud' v jednotkách, které by byly k tomuto datu konsolidovány podle IPSAS 6 *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka* a jsou podle tohoto standardu dosud konsolidovány, nebo
  - v jednotkách, které by nebyly k tomuto datu konsolidovány podle IPSAS 6 a nejsou podle tohoto standardu konsolidovány.

69. Účetní jednotka k datu počátečního použití odhadne, zda je na základě skutečností a okolností, které k tomuto datu existují, investiční jednotkou. Pokud dojde k datu počátečního použití účetní jednotka k závěru, že je investiční jednotkou, bude místo požadavků odstavců 77–78 postupovat podle požadavků odstavců 70–73.
70. S výjimkou ovládané jednotky, která je konsolidována podle odstavce 57 (k němuž se použije odstavec 68 nebo odstavce 77-78 podle toho, které z nich jsou relevantní), investiční jednotka ocení svou investici do každé ovládané jednotky reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku, jako kdyby požadavky tohoto standardu byly vždy účinné. Investiční jednotka retrospektivně upraví jak účetní období, které bezprostředně předchází datu počátečního použití, tak čistá aktiva/jmění k počátku bezprostředně předcházejícího období o každý rozdíl mezi:
- (a) předchozí účetní hodnotou ovládané jednotky a
  - (b) reálnou hodnotou investice investiční jednotky do ovládané jednotky.
- Kumulovaná částka všech úprav reálné hodnoty dříve uznaných přímo v čistých aktivech/jmění bude převedena do kumulovaného přebytku/schodku k počátku ročního účetního období bezprostředně předcházejícího datu počátečního použití.
71. Investiční jednotka použije částky reálných hodnot, které byly dříve vykazovány pro investory nebo pro vedení.
72. Pokud je oceňování investice do ovládané jednotky podle odstavce 70 neproveditelné (jak definuje IPSAS 3), investiční jednotka použije požadavky tohoto standardu k počátku nejbližšího účetního období, pro něž je použití odstavce 70 proveditelné, přičemž jím může být i běžné účetní období. Investor retrospektivně upraví roční účetní období, které bezprostředně předchází datu počátečního použití, pokud není počátek onoho nejbližšího účetního období, za něž je použití tohoto odstavce proveditelné, běžným účetním obdobím. Jde-li o takový případ, úprava čistých aktiv/jmění se uzná k počátku tohoto běžného účetního období.
73. Pokud se investiční jednotka zbaví investice do ovládané jednotky, nebo v ní ztratí ovládnání, a to před datem počátečního použití tohoto standardu, nepožaduje se po investiční jednotce, aby provedla úpravy předchozího účetního zachycení této ovládané jednotky.
74. Pokud k datu počátečního použití dojde účetní jednotka k závěru, že bude konsolidovat jinou jednotku, která nebyla konsolidována podle IPSAS 6, ocení aktiva, závazky a neovládací podíly v této dříve nekonsolidované jednotce, jako kdyby tato jiná jednotka byla konsolidována od data, kdy účetní jednotka na základě požadavků tohoto začala tuto jednotku ovládat. Účetní jednotka retrospektivně upraví roční účetní období bezprostředně předcházející datu počátečního použití. Pokud datum

počátku ovládnání předchází počátku bezprostředně předcházejícího období, uzná účetní jednotka jako úpravu čistých aktiv/jmění k počátku bezprostředně předcházejícího období každý rozdíl mezi:

- (a) hodnotou uznaných aktiv, závazků a neovládacích podílů, a
- (b) předchozí účetní hodnotou angažovanosti účetní jednotky v jiné jednotce.

75. Pokud je ocenění aktiv, závazků a neovládacího podílu ovládané jednotky podle odstavce 74 (a) nebo (b) neproveditelné (jak je definováno v IPSAS 3), účetní jednotka ocení tato aktiva, závazky a neovládací podíly v této dříve nekonsolidované jednotce tak, jako by tato jednotka byla konsolidována od domnělého data akvizice. Domnělým datem akvizice bude počátek nejbližšího účetního období, za něj je použití tohoto odstavce proveditelné, přičemž jím může být i běžné účetní období.

76. Účetní jednotka upraví retrospektivně roční účetní období bezprostředně předcházející datu počátečního použití, pokud není počátek nejbližšího účetního období, pro něj je použití tohoto odstavce proveditelné, běžným účetním obdobím. Pokud domnělé datum akvizice předchází datum počátku bezprostředně předcházejícího účetního období, uzná účetní jednotka jako úpravu čistých aktiv/jmění k počátku tohoto bezprostředně předcházejícího období každý rozdíl mezi:

- (a) hodnotou uznaných aktiv, závazků a neovládacích podílů a
- (b) předchozí účetní hodnotou angažovanosti účetní jednotky v jiné jednotce.

Pokud je nejbližším účetním obdobím, pro něj je použití tohoto odstavce proveditelné, běžné účetní období, vykáží se úpravy čistých aktiv/jmění k počátku tohoto běžného účetního období.

77. Pokud k datu počátečního použití účetní jednotka dojde k závěru, že již déle nebude konsolidovat jednotku, která byla konsolidována podle IPSAS 6, ocení svou účast v této jednotce částkou, jíž by byla oceněna, pokud by požadavky tohoto standardu byly účinné, když účetní jednotka začala být angažována v jiné jednotce nebo když ji přestala ovládat. Účetní jednotka upraví retrospektivně roční účetní období bezprostředně předcházející datu počátečního použití. Pokud datum, kdy účetní jednotka začala být angažována v jiné jednotce (ale nezískala ovládnání podle tohoto standardu) nebo ztratila její ovládnání, předchází počátku bezprostředně předcházejícího účetního období, uzná účetní jednotka jako úpravu čistých aktiv/jmění k počátku bezprostředně předcházejícího účetního období, každý rozdíl mezi:

- (a) předchozí účetní hodnotou aktiv, závazků a neovládacích podílů a
- (b) uznanou výši podílu účetní jednotky na jiné jednotce.

78. Pokud je ocenění účasti v jiné jednotce podle odstavce 77 neproveditelné (jak je definováno v IPSAS 3), účetní jednotka použije požadavky tohoto standardu k počátku nejbližšího účetního období, pro něž je použití odstavce 77 proveditelné, přičemž může jít i o běžné účetní období. Účetní jednotka upraví retrospektivně roční účetní období bezprostředně předcházející datu počátečního použití, pokud začátkem nejbližšího účetního období, pro něž není použití tohoto odstavce proveditelné, je běžné účetní období. Pokud datum, kdy účetní jednotka začala být angažována na jiné jednotce (ale nezískala ovládání podle tohoto standardu) nebo v ní ztratila ovládání, předchází počátku bezprostředně předcházejícího účetního období, uzná účetní jednotka jako úpravu čistých aktiv/jmění k začátku bezprostředně předcházejícího účetního období každý rozdíl mezi:

- (a) předchozí účetní hodnotou aktiv, závazků a neovládacích podílů a
- (b) uznanou výší podílu účetní jednotky na jiné jednotce.

Pokud je nejbližším účetním obdobím, pro něž je použití tohoto odstavce proveditelné, běžné účetní období, vykáží se úpravy čistých aktiv/jmění k počátku tohoto běžného účetního období.

## Datum účinnosti

79. Účetní jednotka použije tento standard pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka tento standard použije pro období začínající před 1. lednem 2017, je povinna tuto skutečnost zveřejnit a použije zároveň IPSAS 34 *Samostatná účetní závěrka*, IPSAS 36, IPSAS 37 a IPSAS 38.

80. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na aktuální bázi tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na aktuální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije se tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS anebo později.

## Ukončení a nahrazení IPSAS 6 (prosinec 2006)

81. Tento standard je vydán současně s IPSAS 34. Tyto dva standardy společně nahrazují IPSAS 6 (prosinec 2006). IPSAS 6 se bude používat, dokud nebudou použity IPSAS 34 a IPSAS 35 nebo dokud se nestanou účinnými, podle toho, co nastane dříve.

## Aplikační příručka

*Tento dodatek je nedílnou součástí IPSAS 35.*

AG1. Příklady v tomto dodatku zobrazují hypotetické situace. I když některé aspekty těchto příkladů mohou být přítomny v realitě, veškeré skutečnosti a okolnosti konkrétních situací musí být vyhodnoceny za použití IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka*.

## Posouzení ovládnutí

AG2. Aby účetní jednotka určila, zda ovládá jinou jednotku, posoudí, zda splňuje všechny následující podmínky:

- (a) moc nad jinou jednotkou,
- (b) vystavení proměnlivému prospěchu z angažovanosti v jiné jednotce nebo právo na něj a,
- (c) schopnost použít svou moc nad jinou jednotkou k ovlivnění povahy a výše prospěchu z její angažovanosti v jiné jednotce.

AG3. Napomoci tomuto určení může zvážení:

- (a) účelu a uspořádání jiné jednotky (viz odstavce AG5–AG8),
- (b) jaké jsou relevantní činnosti a jak jsou prováděna rozhodování o těchto činnostech (viz odstavce AG13–AG15),
- (c) zda práva účetní jednotce poskytují stávající schopnost řídit relevantní činnosti jiné účetní jednotky (viz odstavce AG16–AG56),
- (d) zda je účetní jednotka vystavena proměnlivému prospěchu z její angažovanosti v jiné jednotce, nebo má na něj právo (viz odstavce AG57–AG58) a
- (e) zda je účetní jednotka schopna použít svou moc nad jinou jednotkou, aby ovlivnila povahu nebo výši prospěchu z její angažovanosti v jiné jednotce (viz odstavce AG60–AG74).

AG4. Při posuzování, zda účetní jednotka ovládá jinou jednotku, zváží povahu jejich vztahů s jinými stranami (viz odstavce AG75–AG77).

## Účel a uspořádání jiné jednotky

AG5. Účetní jednotka zváží účel a uspořádání jednotky, která je posuzována ohledně ovládnutí, aby stanovila relevantní činnosti, jak jsou rozhodování o relevantních činnostech prováděna, kdo má stávající schopnost řídit tyto činnosti a komu z nich plyne prospěch.

- AG6. Pokud je zvážen účel a uspořádání jednotky, která je posuzována ohledně ovládnutí, může být zřejmé, že tato jednotka je ovládána prostřednictvím kapitálových nástrojů, které poskytují držitelům poměrná hlasovací práva, jako jsou kmenové akcie. V takovém případě je při absenci jakýchkoli dalších ujednání, které pozměňují rozhodovací procesy, posouzení ovládnutí zaměřeno na takovou stranu, pokud existuje, která je schopna uplatňovat dostatečná hlasovací práva k určení provozních a finančních politik jednotky posuzované ohledně ovládnutí (viz odstavce AG32–AG52). V nejjasnějším případě a při absenci jakýchkoli jiných faktorů ovládá jinou jednotku účetní jednotka, která drží většinu těchto hlasovacích práv.
- AG7. Pro určení, zda účetní jednotka ovládá jinou jednotku, může být v komplikovanějších případech nutné zvažovat některé nebo všechny činitele uvedené v odstavci AG3.
- AG8. Hlasovací práva nemusí být dominantním činitelem při rozhodování o tom, kdo ovládá jednotku, která je posuzovaná ohledně ovládnutí. Existují-li hlasovací práva, může být jejich rozsah omezen. Relevantní činnosti jednotky posuzované ohledně ovládnutí mohou být řízeny prostřednictvím závazných ujednání nebo ustanovení zakládacích dokumentů, jako jsou stanovy nebo obdobný dokument uvádějící účel společnosti, povinnosti a odpovědnosti jejích členů. V takových případech zahrnuje posuzování účelu a uspořádání jednotky posuzované ohledně ovládnutí rovněž zvážení rizik, jimž je jiná jednotka na základě formálních uspořádání vystavena, rizik, která jsou na základě formálních uspořádání převedena na zúčastněné strany a zda je skutečně daná jednotka vystavena některým ze všech těchto rizik. Zvažování těchto rizik zahrnuje nejen záporná rizika, ale rovněž i kladné stránky.

## **Moc**

- AG9. Aby účetní jednotka měla moc nad jinou jednotkou, musí disponovat právy, která jí dávají stávající schopnost řídit relevantní činnosti. Pro účely posuzování moci jsou zvažována pouze podstatná práva a práva, která nejsou ochrannými právy (viz odstavce AG25–AG31).
- AG10. Určení toho, zda má účetní jednotka moc, závisí na relevantních činnostech, na tom, jakým způsobem jsou prováděna rozhodování o relevantních činnostech, na právech účetní jednotky a jiných jednotek ve vztahu k potenciálně ovládané jednotce.
- AG11. Účetní jednotka obvykle nad nějakou jednotkou získává moc, která byla ustanovena, když zřizovací dokumenty nebo ustavující právní předpisy vymezují provozní a finanční činnosti, které mají být touto jednotkou vykonávány. Dopad zřizovacích dokumentů nebo právních předpisů je však vyhodnocen ve světle dalších panujících okolností, neboť při posuzování, zda má účetní jednotka moc nad jinou jednotkou, je třeba zvážit veškeré skutečnosti a okolnosti. Vláda například nemusí mít moc nad výzkumnou a vývojovou společností, která funguje na základě pověření, jež je poskytnuto



a omezeno právními předpisy, jestliže tyto nebo jiné právní předpisy ukládají moc řídit relevantní činnosti jiným jednotkám, které nejsou ovládnány touto vládou.

### *Regulační ovládání*

AG12. Regulační ovládání pro účely tohoto standardu obvykle nevede ke vzniku moci nad nějakou jednotkou. Vlády a jiné orgány veřejného sektoru, včetně nadnárodních orgánů, mohou mít širokou škálu mocí k ustanovení regulačního rámce, v rámci něhož jednotky fungují, uložit podmínky nebo uvalit sankce na jejich provoz a vynutit si dodržení těchto podmínek nebo sankcí. Například vlády a jiné orgány veřejného sektoru mohou uzákonit regulace na ochranu zdraví a bezpečnosti občanů, omezit prodej nebo užívání nebezpečných výrobků nebo určit cenovou politiku monopolů. Pokud je však regulace tak přísná, že je prakticky příkazem, jak má jednotka provozovat své podnikání, pak může být nutné zvážit, zda účel a uspořádání dané jednotky je takové, že je regulující jednotkou ovládána.

### *Relevantní činnosti a řízení relevantních činností*

AG13. Široká škála provozních a finančních činností má pro mnohé jednotky zásadní vliv na prospěch, který vytvářejí. Každá činnost, která napomáhá dosahování nebo prosazování cílů ovládané jednotky, může ovlivňovat prospěch ovládající jednotky. Příklady činností, které v závislosti na okolnostech mohou být relevantními činnostmi, zahrnují, nicméně nejsou omezeny jen na:

- (a) používání aktiv a vznik závazků při poskytování služeb příjemcům služeb,
- (b) rozdělování prostředků určeným jednotlivcům nebo skupinám,
- (c) shromažďování výnosů prostřednictvím nesměnných transakcí,
- (d) prodej a nákup zboží nebo služeb,
- (e) řízení fyzických aktiv,
- (f) řízení finančních aktiv v průběhu jejich života (včetně období po jejich selhání),
- (g) výběr, nabývání nebo pozbývání aktiv,
- (h) řízení portfolia závazků,
- (i) výzkum a vývoj nových produktů nebo procesů, a
- (j) stanovování struktur financování nebo získávání financování.

AG14. Příklady rozhodování o relevantních činnostech zahrnují, avšak neomezují se jen na:

- (a) stanovování provozních a kapitálových rozhodování o účetní jednotce, včetně rozpočtů, a
- (b) jmenování a odměňování klíčových řídicích pracovníků účetní jednotky nebo poskytovatelů služeb a ukončování jejich služeb nebo zaměstnání.

AG15. V určitých situacích se mohou stát relevantními činnostmi jak činnosti konané před tím, tak i poté, co nastanou určité okolnosti nebo dojde k určité události. Pokud mají dvě nebo více účetních jednotek stávající schopnost řídit relevantní činnosti a k těmto činnostem dochází v rozdílném čase, musí tyto jednotky určit, která účetní jednotka je schopna řídit činnosti, které nejzásadněji ovlivňují prospěch v souladu s úpravou konkurenčních rozhodovacích pravomocí (viz odstavec 28). Tyto zainteresované účetní jednotky musí opětovně zvážit toto posouzení během doby, pokud se změni významné skutečnosti nebo okolnosti.

*Práva, která dávají účetní jednotce moc nad jinou jednotkou*

AG16. Moc vyplývá z práv. Aby měla účetní jednotka moc nad jinou jednotkou, musí disponovat právy, která jí poskytují stávající schopnost řídit relevantní činnosti jiné jednotky. Tato práva, která mohou dát účetní jednotce moc, se mohou lišit.

AG17. Příklady práv, která buď individuálně, nebo ve spojení mohou dát účetní jednotce moc, zahrnují, ale neomezují se jen na:

- (a) práva směřovat politiky řídicích orgánů jiné jednotky, které dávají jejich držitelům schopnost řídit relevantní činnosti jiné jednotky,
- (b) práva v podobě hlasovacích práv (nebo potenciálních hlasovacích práv) jiné jednotky (viz odstavce AG32–AG52),
- (c) práva jmenovat, potvrdit nebo odvolat členy klíčových řídicích pracovníků jiné účetní jednotky, kteří mají schopnost řídit relevantní činnosti,
- (d) práva jmenovat nebo odvolat jinou jednotku, která řídí relevantní činnosti,
- (e) práva schvalovat nebo vetovat provozní a kapitálové rozpočty týkající se relevantních činností jiné jednotky,
- (f) práva řídit jinou jednotku tak, aby s ohledem na prospěch účetní jednotky vstupovala do jakýchkoli změn transakcí nebo je vetovala,
- (g) práva vetovat klíčové změny u jiné jednotky, jako je prodej hlavního aktiva nebo jiné jednotky jako celku, a
- (h) další práva (jako jsou rozhodovací práva specifikovaná v manažerské smlouvě), která poskytují držitelům schopnost řídit relevantní činnosti.

- AG18. Při posuzování toho, zda má moc, bude muset účetní jednotka zvážit závazná ujednání, která jsou účinná a mechanismus(-smy), jímž(jimiž) moc získala. Způsoby, jimiž účetní jednotka mohla získat moc jednotlivě nebo ve spojení s jinými ujednáními, zahrnují:
- (a) právní předpisy nebo výkonná pravomoc,
  - (b) administrativní ujednání,
  - (c) smluvní ujednání,
  - (d) zřizovací dokumenty (například stanovy), a
  - (e) hlasovací nebo obdobná práva.
- AG19. Pro určení, zda má účetní jednotka dostatečná práva, která jí dávají moc, musí zvážit účel a uspořádání jiné jednotky (viz odstavce AG5–AG8) a požadavky uvedené v odstavcích AG53–AG56 spolu s odstavci AG20–AG22.
- AG20. Za určitých okolností může být obtížné určit, zda práva účetní jednotky jsou dostatečná, aby jí poskytla moc nad jinou jednotkou. V takových případech musí pro zajištění posouzení moci účetní jednotka zvážit důkaz o tom, zda má faktickou schopnost řídit relevantní činnosti jednostranně. Zvážení je dáno, nikoli však limitováno, následujícími skutečnostmi, které, pokud budou zvažovány společně s právy účetní jednotky a ukazateli uvedenými v odstavcích AG21 a AG22, mohou poskytnout důkaz, že tato práva účetní jednotky jsou dostatečná k tomu, aby jí poskytla moc nad jinou jednotkou:
- (a) bez toho, aniž by na to účetní jednotka měla smluvní právo, může jmenovat nebo schvalovat klíčové řídicí pracovníky jiné jednotky, kteří mají schopnost řídit relevantní činnosti,
  - (b) bez toho, aniž by na to účetní jednotka měla smluvní právo, může kvůli jejímu prospěchu řídit jinou jednotku k tomu, aby se stala účastníkem významných transakcí, nebo aby vetovala jakékoli jejich změny,
  - (c) účetní jednotka může ovládnout buď jmenovací proceduru pro volbu členů řídicího orgánu jiné jednotky, nebo získání zmocnění od dalších držitelů hlasovacích práv,
  - (d) klíčoví řídicí pracovníci jiné jednotky jsou spřízněnými stranami účetní jednotky (například generální ředitel jiné jednotky a generální ředitel účetní jednotky je tatáž osoba), nebo
  - (e) většina členů řídicího orgánu jiné jednotky je spřízněnou stranou účetní jednotky.
- AG21. Někdy budou existovat ukazatele toho, že účetní jednotka má zvláštní vztah k jiné jednotce, což svědčí o tom, že účetní jednotka má více než pasivní účast v jiné jednotce. Existence každého jednotlivého ukazatele nebo specifická spojení ukazatelů, nutně neznamenají, že je splněno kritérium moci. Má-li

však účetní jednotka více než pasivní účast v jiné jednotce, může to naznačovat, že tato účetní jednotka má další související práva, která jsou dostatečná k tomu, aby jí dala moc nebo aby jí poskytla důkaz o existenci moci nad jinou jednotkou. Například následující skutečnosti svědčí o tom, že účetní jednotka má větší než pasivní účast v jiné jednotce a že ve spojení s dalšími právy mohou indikovat moc:

- (a) Vztah mezi účetní jednotkou a činnostmi jiné jednotky je jednou z těchto závislostí, které jsou popsány následujícími situacemi:
  - (i) Účetní jednotka financuje podstatnou část činností jiné jednotky a tato jiná jednotka je na tom závislá.
  - (ii) Účetní jednotka ručí za podstatnou část povinností jiné jednotky a tato jiná jednotka je na tom závislá.
  - (iii) Účetní jednotka poskytuje jiné jednotce rozhodující služby, technologii, dodávky nebo suroviny, a tato jiná jednotka je na tom závislá.
  - (iv) Účetní jednotka ovládá aktiva, jako jsou licence nebo ochranné známky, které jsou zásadní pro činnosti jiné jednotky a tato jiná jednotka je na tom závislá.
  - (v) Účetní jednotka poskytuje klíčové řídicí pracovníky jiné jednotce (například, když mají pracovníci účetní jednotky specializované znalosti týkající se činností jiné účetní jednotky) a tato jiná jednotka je na tom závislá.
- (b) Podstatná část činností jiné jednotky se buď týká účetní jednotky, nebo je prováděna jejím jménem.
- (c) Vystavení účetní jednotky prospěchu z její angažovanosti v jiné jednotce nebo práva na něj jsou nepoměrně větší než její hlasovací nebo jiná podobná práva. Může například nastat situace, při níž je účetní jednotka oprávněna k více než polovině prospěchu z jiné jednotky nebo je mu vystavena, ale drží méně než polovinu hlasovacích práv této jiné jednotky.

AG22. Účetní jednotky veřejného sektoru mají často zvláštní vztahy s jinými stranami v důsledku ukazatelů uvedených v odstavci AG21. Účetní jednotky veřejného sektoru často financují činnosti jiných jednotek. O ekonomické závislosti pojednávají odstavce AG41 až AG42.

AG23. Čím je větší vystavení účetní jednotky proměnlivosti prospěchu z její angažovanosti v jiné jednotce nebo práva na ní, tím větší je pro účetní jednotku motivace k získání práv dostatečných k tomu, aby jí poskytla moc. Proto je velké vystavení proměnlivosti prospěchu ukazatelem, že účetní jednotka může mít moc. Rozsah tohoto vystavení účetní jednotky však sám o sobě neurčuje, zda má účetní jednotka moc nad jinou jednotkou.

AG24. Pokud jsou faktory vysvětlené v odstavci AG20 a ukazatele uvedené v odstavcích AG21–AG23 posuzovány společně s právy účetní jednotky, bude to mít větší váhu pro důkaz o moci popsané v odstavci AG20.

#### Podstatná práva

AG25. Při posuzování, zda má účetní jednotka moc, zváží pouze podstatná práva týkající se jiné jednotky (držená účetní jednotkou nebo jinými subjekty). Aby se jednalo o podstatné právo, musí mít držitel faktickou schopnost toto právo uplatňovat.

AG26. Určení, zda jde o podstatná práva, vyžaduje úsudek, který musí vzít v úvahu veškeré skutečnosti a okolnosti. Činitele posuzované při takovém určování zahrnují, ale neomezují se pouze na to:

- (a) zda existují jakékoli překážky (ekonomické nebo jiné), které brání držiteli (nebo držitelům) uplatňovat jejich práva. Příklady takových překážek zahrnují, ale neomezují se jen na:
  - (i) finanční postihy a pobídky, které by mohly držiteli bránit v uplatňování jeho práv (nebo ho od něj odrazovat),
  - (ii) realizační nebo konverzní cena, která vytváří finanční překážku, která by mohla držiteli zabránit v uplatnění jeho práv (nebo ho od něj odrazovat),
  - (iii) pravidla a podmínky, které činí uplatnění práv nepravděpodobným. Například jde podmínky, které těsně omezují načasování jejich uplatnění,
  - (iv) absence výslovně uvedeného, rozumného mechanismu ve zřizovacích listinách jiné jednotky nebo v platných zákonech nebo nařízeních, který by držiteli umožnil uplatnit jeho práva,
  - (v) neschopnost držitele práv získat informace nezbytné pro uplatnění jeho práv,
  - (vi) provozní překážky nebo pobídky, které by mohly držiteli bránit v uplatňování jeho práv nebo ho od něj odrazovat (např. absence jiných manažerů ochotných nebo schopných poskytovat specializované služby a vzít na sebe jiné záležitosti držené úřadujícím manažerem),
  - (vii) právní a regulační požadavky, které omezují způsob uplatnění práv nebo které brání držiteli v uplatnění jeho práv (např. když má jiná jednotka zákonem dané moci, které jí umožňují fungovat nezávisle na vládě, nebo pokud je zahraniční jednotce zakázáno, aby uplatňovala svá práva).

- (b) když uplatnění práv vyžaduje dohodu více než jedné strany nebo když jsou tato práva držena více než jednou stranou, zda mechanismus funguje tak, aby poskytoval těmto stranám faktickou schopnost uplatňovat jejich práva společně, pokud si to tak zvolí. Absence takového mechanismu je ukazatelem toho, že nemusí jít o podstatná práva. Je méně pravděpodobné, že jde o podstatná práva, pokud je od více stran požadována shoda při uplatňování práv. Avšak představenstvo (nebo jiný řídicí orgán), jehož členové jsou nezávislí na subjektu s rozhodovací pravomocí, může posloužit jako mechanismus pro mnohé jednotky (nebo jiné strany), aby postupovaly společně při uplatňování jejich práv. Proto práva na zbavení uplatnitelná nezávislým představenstvem (nebo jiným řídicím orgánem) budou pravděpodobněji podstatnými právy, než kdyby byla tatáž práva uplatnitelná jednotlivě velkým množstvím jednotek (nebo jiných stran).
- (c) zda by strana nebo strany, které drží tato práva, měly prospěch z uplatňování těchto práv. Například držitel potenciálních hlasovacích práv v jiné jednotce (viz odstavce AG49–AG52) zváží realizační nebo konverzní cenu daného nástroje. Pravidla a podmínky potenciálních hlasovacích práv budou pravděpodobněji podstatné, pokud je v penězích (“in the money”) nebo pokud z uplatnění nebo konverze nástroje bude mít účetní jednotka prospěch z jiných důvodů (např. realizací synergií mezi účetní jednotkou a jinou jednotkou).

AG27. Aby byla práva podstatná, musí být rovněž uplatnitelná, když mají být prováděna rozhodování o směřování relevantních činností. Aby byla práva podstatná, obvykle musí být v současné době uplatnitelná. Avšak někdy práva mohou být podstatná dokonce i tehdy, když práva nejsou v současné době uplatnitelná.

AG28. Podstatná práva uplatnitelná jinými stranami mohou bránit účetní jednotce v ovládnání jednotky, která je posuzována ohledně ovládnání, k níž jsou tato práva vztahena. Taková podstatná práva nepožadují po držitelích, aby byli schopni započít rozhodování. Dokud tato práva nejsou pouze ochranná (viz odstavce AG29–AG31), podstatná práva držena jinými stranami mohou účetní jednotce bránit v ovládnání jednotky posuzované ohledně ovládnání, dokonce i kdyby práva poskytovala držitelům pouze stávající schopnost schvalovat nebo zablokovat rozhodování, která se týkají těchto relevantních činností.

#### Ochranná práva

AG29. Při vyhodnocení, zda práva poskytují účetní jednotce moc nad jinou jednotkou, posoudí účetní jednotka, zda její práva a práva držena jinými jsou ochrannými právy. Ochranná práva se týkají základních změn činností jiné jednotky nebo se využijí za výjimečných okolností. Avšak ne všechna práva,

kteřá se využijí za výjimečných okolností nebo jsou podmíněna událostmi, jsou ochranná (viz odstavec AG15 a AG55).

AG30. Protože jsou ochranná práva nastavena tak, aby chránila zájmy jejich držitelů bez toho, aniž by dávala dané straně moc nad jednotkou, již se tato práva týkají, účetní jednotka, která drží pouze ochranná práva, nemůže mít moc nad jinou jednotkou nebo nemůže zamezit jiné straně, aby měla moc nad jinou jednotkou, již se dané právo týká (viz odstavec 29).

AG31. Příklady ochranných práv zahrnují, avšak neomezují se jen na:

- (a) právo poskytovatele půjčky omezit vypůjčitele provádění činností, které by mohly významně změnit úvěrové riziko vypůjčitele ke škodě poskytovatele,
- (b) právo strany držící neovládací podíl na některé jednotce schvalovat kapitálové výdaje vyšší než takové, které by vyžadovalo podnikání za běžných podmínek, nebo schvalovat vydání kapitálových nebo dluhových nástrojů,
- (c) právo poskytovatele půjčky zabavit vypůjčitele aktiva, pokud tento vypůjčitel nezvládl plnit specifické podmínky úvěrových splátek,
- (d) právo regulátora omezit nebo ukončit fungování jednotek, které nespĺňují požadavky regulace nebo jiné požadavky. Například kontrolní orgán životního prostředí může být schopen ukončit činnosti jednotky, která porušuje regulaci ohledně životního prostředí,
- (e) právo odvolat členy řídicího orgánu jiné jednotky za určitých omezených okolností. Například státní vláda může být schopna odvolat nebo dočasně zbavit funkce starostu nějaké obce a jmenovat správce, pokud tato obec není schopna činit včasná rozhodování v klíčových záležitostech,
- (f) právo vlády zrušit daňovou uznatelnost příspěvků do neziskových jednotek, pokud jednotka významně změní své cíle nebo činnosti,
- (g) právo účetní jednotky poskytující prostředky nějakému dobročinnému spolku dožadovat se, aby v případě, pokud by tento spolek byl likvidován, byla čistá aktiva tohoto spolku přidělena organizaci zabývající se obdobnými činnostmi. (Pokud by účetní jednotka měla moc určit konkrétně, kam by byla čistá aktiva spolku po likvidaci přidělena, může mít účetní jednotka ve vztahu k tomuto spolku podstatná práva).

#### *Hlasovací práva*

AG32. Pokud má účetní jednotka hlasovací nebo obdobná práva, pokud jde o jinou jednotku, měla by zvážit, zda jí tato práva poskytují stávající schopnost řídit relevantní činnosti této jiné jednotky. Účetní jednotka při svém posuzování zváží požadavky této sekce (odstavců AG33–AG52).

## Moc s většinou hlasovacích práv

AG33. Účetní jednotka, která drží více než polovinu hlasovacích práv jiné jednotky má moc za následujících situací, pokud není použit odstavec AG34 nebo AG35:

- (a) relevantní činnosti jsou řízeny hlasy držitele většiny hlasovacích práv nebo
- (b) většina členů řídicího orgánu, který řídí relevantní činnosti, je jmenována hlasy držitele většiny hlasovacích práv.

## Většina hlasovacích práv, ale žádná moc

AG34. Aby účetní jednotka, která drží více než polovinu hlasovacích práv jiné jednotky, měla moc nad touto jinou jednotkou, musí být hlasovací práva účetní jednotky podstatná podle odstavců AG25–AG28 a musí účetní jednotce poskytnout stávající schopnost řídit relevantní činnosti, čehož je často dosaženo pomocí určování provozních a finančních politik. Pokud další jednotka disponuje právy, která poskytují této jednotce právo řídit relevantní činnosti, a tato další jednotka není agentem účetní jednotky, který posuzuje ovládání, nemá účetní jednotka posuzující ovládání moc nad jinou jednotkou.

AG35. Účetní jednotka nemá moc nad jinou jednotkou, dokonce i když drží většinu hlasovacích práv v jiné jednotce, pokud tato hlasovací práva nejsou podstatná. Například účetní jednotka, která má více než polovinu hlasovacích práv v jiné jednotce, nemůže mít moc, pokud jsou relevantní činnosti řízeny vládou, soudem, správcem, nuceným správcem, likvidátorem nebo regulátorem.

## Moc bez většiny hlasovacích práv

AG36. Účetní jednotka může mít moc, dokonce i když drží méně než většinu hlasovacích práv jiné jednotky. Účetní jednotka může mít moc s méně než většinou hlasovacích práv jiné jednotky například prostřednictvím:

- (a) moci jmenovat nebo odvolat většinu členů představenstva (nebo jiného řídicího orgánu), kdy jiná jednotka je ovládána tímto představenstvem nebo orgánem (viz odstavec AG38),
- (b) závazného ujednání mezi účetní jednotkou a jinými držiteli hlasů (viz odstavec AG39),
- (c) práv vznikajících z jiných závazných ujednání (viz odstavec AG40),
- (d) hlasovacích práv účetní jednotky (viz odstavce AG37 a AG43–AG48),
- (e) potenciálních hlasovacích práv (viz odstavce AG49–AG52) nebo
- (f) kombinací (a) až (e).



## Zvláštní hlasovací práva připojená k vlastnickým podílům (zlaté akcie)

AG37. Účetní jednotka může mít právo rozhodujícího hlasu, a tak vetovat všechny ostatní hlasovací práva jiné jednotky. Tento typ práv je někdy označován jako "zlatá akcie". Taková zvláštní hlasovací práva mohou vést ke vzniku moci. Tato práva jsou obvykle zanesena ve zřizovacích listinách jiné jednotky (jako jsou stanovy) a jsou nastavena tak, aby omezila výši hlasovacích nebo jiných práv, která mohou být držena určitými stranami. Mohou také účetní jednotce poskytnout právo veta pro každou zásadní změnu v jiné jednotce, jako je prodej významného aktiva nebo prodej jiné jednotky jako celku.

## Ovládání představenstvem nebo jiným řídicím orgánem

AG38. Účetní jednotka může mít moc jmenovat nebo odvolávat většinu členů představenstva (nebo jiného řídicího orgánu) v důsledku závazných ujednání (včetně stávajících právních předpisů, výkonné pravomoci, nařízení, smluvních nebo jiných ujednání).

## Závazné ujednání s jinými držiteli hlasů

AG39. Závazné ujednání mezi účetní jednotkou a jinými držiteli hlasů může účetní jednotce dát právo uplatnit hlasovací práva dostatečná k tomu, aby poskytla této účetní jednotce moc, dokonce i když účetní jednotka nemá hlasovací práva postačující k tomu, aby jí poskytla moc, bez závazného ujednání. Závazné ujednání by však mohlo zajistit, že účetní jednotka může nasměrovat hlasování dostatečného počtu jiných držitelů hlasů tak, aby jí to umožnilo činit rozhodnutí o relevantních činnostech.

## Práva z jiných závazných ujednání

AG40. Jiná rozhodovací práva ve spojení s hlasovacími právy mohou účetní jednotce poskytnout stávající schopnost řídit relevantní činnosti. Například práva specifikovaná závazným ujednáním ve spojení s hlasovacími právy mohou účetní jednotce poskytnout stávající schopnost řídit provozní nebo finanční politiky nebo jiné klíčové činnosti jiné jednotky, které významně ovlivňují účetní jednotkou přijatý prospěch. Avšak účetní jednotka by neovládala jinou jednotku, pokud by tato jiná jednotka byla schopna určovat svou politiku nebo program ve značném rozsahu (například neplněním závazného ujednání a přijetím následků, nebo změnou jejich stanov nebo zrušením sebe samé).

## Ekonomická závislost

AG41. Pro účely tohoto standardu nevede ekonomická závislost sama o sobě ke vzniku moci nad jednotkou. Ekonomická závislost může nastat, když:

- (a) má účetní jednotka jediného významného zákazníka a ztráta tohoto zákazníka by mohla ovlivnit existenci činností této účetní jednotky, nebo
- (b) činnosti účetní jednotky jsou převážně financovány z dotací a darů a většinu tohoto financování přijímá od jediné jednotky.

AG42. Účetní jednotka může být schopna ovlivňovat finanční a provozní politiky jiné jednotky, která je závislá na jejím financování. Avšak při určení, zda je ekonomická závislost taková, že ekonomicky závislá jednotka již nadále nemá svrchovanou moc řídit své vlastní finanční a provozní politiky, bude muset být zvážena určitá kombinace faktorů. Pokud si ekonomicky závislá jednotka ponechává právo na vlastní uvážení, zda se nechá financovat účetní jednotkou nebo bude s účetní jednotkou obchodovat, ekonomicky závislá jednotka má pořád ještě svrchovanou moc řídit své vlastní finanční nebo provozní politiky. Například soukromá škola, která přijme financování od vlády, ale jejíž představenstvo si ponechalo právo vlastního uvážení ohledně přijímání prostředků nebo způsobu, jímž jsou tyto prostředky použity, bude mít i nadále svrchovanou moc řídit své vlastní finanční nebo provozní politiky. Může tomu být tak dokonce i tehdy, pokud vláda dotuje nějakou jednotku za předpokladu, že po takové jednotce vyžaduje splnění stanovených podmínek. Přestože účetní jednotka může přijmout vládní dotace na vytvoření stálých aktiv a provozní náklady podléhající specifickým standardům pro poskytování služeb nebo omezením odměn od jejich uživatelů, její řídicí orgány mohou mít svrchované právo vlastního uvážení, jak jsou aktiva používána. Účetní jednotka by tudíž ovládala své finanční a provozní politiky. Rovněž je důležité rozlišovat mezi činnostmi účetní jednotky a účetní jednotkou samotnou. Ztráta hlavního zákazníka by mohla ovlivnit životaschopnost činností účetní jednotky, ale nikoli existenci účetní jednotky samotné.

#### Hlasovací práva účetní jednotky

AG43. Účetní jednotka s méně než většinou hlasovacích práv má práva, která jsou dostatečná k tomu, aby jí dala moc, pokud má tato účetní jednotka faktickou schopnost řídit jednostranně relevantní činnosti.

AG44. Při posouzení, zda jsou hlasovací práva účetní jednotky dostatečná k tomu, aby jí poskytla moc, zváží účetní jednotka všechny skutečnosti a okolnosti, včetně:

- (a) rozsahu držby hlasovacích práv účetní jednotkou vzhledem k rozsahu a rozptylu držby ostatních držitelů hlasů, přičemž:
  - (i) čím více hlasovacích práv účetní jednotka drží, tím pravděpodobněji disponuje právy, která jí dávají stávající schopnost řídit relevantní činnosti,
  - (ii) čím více hlasovacích práv účetní jednotka drží vzhledem k ostatním držitelům hlasů, tím pravděpodobněji disponuje právy, která jí dávají stávající schopnost řídit relevantní činnosti,
  - (iii) čím více stran, které by musely jednat společně, aby přehlasovaly účetní jednotku, tím pravděpodobněji disponuje právy, která jí dávají stávající schopnost řídit relevantní činnosti,

- (b) potenciálních hlasovacích práv držených účetní jednotkou ostatními držiteli hlasů nebo jinými stranami (viz odstavce AG49–AG52),
  - (c) práv vyplývajících z jiných závazných ujednání (viz odstavec AG40) a
  - (d) jakýchkoli dalších skutečností a okolností, které naznačují, že účetní jednotka má nebo nemá stávající schopnost řídit relevantní činnosti v době, kdy mají být činěna rozhodnutí, včetně vzorců hlasování na předchozích valných hromadách.
- AG45. Pokud je řízení relevantních činností určeno většinou hlasů a účetní jednotka drží podstatně více hlasovacích práv než kterýkoli jiný držitel hlasů nebo organizovaná skupina držitelů hlasů a ostatní akcionáři jsou velice rozptýleni, může být po zvážení samotných činitelů uvedených v odstavci AG44(a)–(c) zřejmé, že účetní jednotka má moc nad jinou jednotkou.
- AG46. Za jiných situací může být po zvážení samotných činitelů uvedených v odstavci AG44(a)–(c) zřejmé, že účetní jednotka nemá moc.
- AG47. Činitele uvedené v odstavci AG44(a)–(c) samy o sobě však nemusí být nezvratné. Pokud si je účetní jednotka, která posoudila tyto činitele, nejistá, zda má moc, posoudí dodatečné skutečnosti a okolnosti, jako zda jsou ostatní akcionáři ve své podstatě pasivní, jak prokazují vzorce hlasování z předchozích valných hromad. To obnáší posouzení činitelů uvedených v odstavci AG20 a ukazatelů v odstavcích AG21–AG23. Čím méně hlasovacích práv účetní jednotka drží a čím je méně stran, které by mohly jednat společně, aby účetní jednotku přehlasovaly, tím je větší nutnost spolehnout se na dodatečné skutečnosti a okolnosti při posouzení, zda práva účetní jednotky jsou dostatečná, aby jí poskytla moc. Pokud jsou zváženy skutečnosti a okolnosti uvedené v odstavcích AG20–AG23 společně s právy účetní jednotky, musí být kladena větší váha důkazu moci uvedenému v odstavci AG20 před ukazateli moci v odstavcích AG21–AG23.
- AG48. Pokud při zvažování činitelů uvedených v odstavcích AG44(a)–(d) není jasné, že má účetní jednotka moc, neovládá tato účetní jednotka jinou jednotku.

#### Potenciální hlasovací práva

- AG49. Při posuzování ovládnutí účetní jednotka zvažuje svá potenciální hlasovací práva, jakož i potenciální hlasovací práva držená jinými stranami, aby určila, zda má moc. Potenciální hlasovací práva jsou práva získat hlasovací práva jiné jednotky, jako například ta, která vznikají z převoditelných nástrojů nebo opcí, včetně forwardových smluv. Tato potenciální hlasovací práva jsou zvažována jenom, jsou-li právy podstatnými (viz odstavce AG25–AG28).
- AG50. Při zvažování potenciálních hlasovacích práv zváží účetní jednotka účel a uspořádání daného nástroje, jakož i účel a uspořádání každé další angažovanosti účetní jednotky, kterou má účetní jednotka na jiné jednotce.

To obnáší posouzení různých pravidel a podmínek daného nástroje, jakož i zřejmá očekávání účetní jednotky, motivy a důvody pro souhlas s těmito pravidly a podmínkami.

- AG51. Pokud má účetní jednotka také hlasovací nebo jiná rozhodovací práva týkající se činností jiné jednotky, posoudí, zda tato práva ve spojení s potenciálními hlasovacími právy poskytují účetní jednotce moc.
- AG52. Podstatná potenciální hlasovací práva sama o sobě nebo ve spojení s jinými právy mohou dát účetní jednotce stávající schopnost řídit relevantní činnosti. O takový případ pravděpodobně například půjde, pokud účetní jednotka drží 40 procent hlasovacích práv jiné jednotky a podle odstavce AG26 drží podstatná práva plynoucí z opcí na nákup dalších 20 procent hlasovacích práv.

*Moc, když hlasovací nebo obdobná práva nemají významný dopad na prospěch*

- AG53. Při posuzování účelu a uspořádání jiné jednotky (viz odstavce AG5–AG8) zváží účetní jednotka angažovanost a rozhodnutí učiněná k okamžiku vzniku jiné jednotky jakožto součást jejího uspořádání a vyhodnotí, zda podmínky transakce a rysy angažovanosti poskytují účetní jednotce práva, která jsou dostatečná k tomu, aby jí poskytla moc. Angažovanost při uspořádání jiné jednotky sama o sobě není dostatečná k tomu, aby účetní jednotka ovládala jinou jednotku. Angažovanost při uspořádání jiné jednotky však může naznačovat, že účetní jednotka měla příležitost získat zpráva, která jsou dostatečná k tomu, aby jí dala moc nad jinou jednotkou, a proto schopnost určit účel a uspořádání jednotky může vést ke vzniku moci. V případě, kdy je jednotka zřízena tak, že většina nebo všechny její relevantní činnosti jsou předurčeny k okamžiku jejího vzniku, může být schopnost určit účel a uspořádání jednotky pro posouzení ovládnutí důležitější než jakákoli pokračující rozhodovací práva.
- AG54. Účetní jednotka navíc zváží práva vznikající ze závazných ujednání, jako jsou práva z kupních opcí, práva z prodejních opcí, práva na likvidační zůstatek a práva vznikající na základě právních předpisů nebo výkonné pravomoci ustanovené k okamžiku vzniku jiné jednotky. Pokud se závazná ujednání týkají činností, které se úzce vztahují k jiné jednotce, potom jsou tyto činnosti ve své podstatě nedílnou součástí celkových činností jiné jednotky, dokonce i když mohou nastat mimo právní rámec této jiné jednotky. Proto výslovně uvedená nebo nepřímou vyjádřená rozhodovací práva vtělená do závazných ujednání, která se úzce vztahují k jiné jednotce, musí být při určování moci nad jinou jednotkou posouzena jakožto relevantní činnosti.
- AG55. U některých jiných jednotek probíhají relevantní činnosti, pouze když nastanou určité okolnosti nebo dojde k určitým událostem. Tato jiná jednotka může být uspořádána tak, že řízení jejich činností a prospěch z těchto činností

jsou předurčeny, pokud a dokud takové okolnosti nenastanou a k takovým událostem nedojde. V takovém případě pouhé rozhodování účetní jednotky o činnostech jiné jednotky mohou významně ovlivnit její prospěch a tak se stát relevantními činnostmi pouze tehdy, pokud nastanou takové okolnosti nebo dojde k takovým událostem. Tyto okolnosti nebo události nemusí nastat u účetní jednotky, která je schopna činit tato rozhodování, aby získala moc. Skutečnost, že právo činit rozhodnutí je podmíněné vznikajícími okolnostmi nebo nastávajícími událostmi, sama o sobě nečiní toto právo právem ochranným.

- AG56. Účetní jednotka může mít výslovně uvedený nebo nepřímou vyjádřený příslib zajistit, aby jiná jednotka byla nadále provozována, jak bylo navrženo. Takový příslib může zvýšit vystavení účetní jednotky proměnlivosti prospěchu, a tím zvýšit motivaci účetní jednotky získat práva dostatečná k získání moci. Proto příslib zajistit, aby byla účetní jednotka provozována tak, jak bylo navrženo, může být ukazatelem toho, že má účetní jednotka moc, ale sám o sobě neposkytuje účetní jednotce moc, ani nebrání jiné straně, aby moc měla.

### **Vystavení proměnlivému prospěchu jiné jednotky nebo práva na něj**

- AG57. Při posuzování, zda účetní jednotka ovládá jinou jednotku, určí účetní jednotka, zda je vystavena proměnlivému prospěchu z její angažovanosti v jiné jednotce, nebo má na něj právo.
- AG58. Proměnlivý prospěch je prospěch, který není neměnný a který má potenciál kolísat v důsledku konání jiné jednotky. Proměnlivý prospěch může být pouze kladný, pouze záporný nebo obojí, kladný a záporný (viz odstavec 30). Účetní jednotka posoudí, zda je prospěch z jiné jednotky proměnlivý a jak proměnlivý tento prospěch je, na základě podstaty ujednání a bez ohledu na právní formu prospěchu. Například:
- (a) V souvislosti s nefinančním prospěchem může účetní jednotka získat prospěch v důsledku činností jiné jednotky, které podporují její cíle. Prospěch může být pro účely tohoto standardu proměnlivým prospěchem, protože účetní jednotku může vystavit riziku nesplnění cílů plněných jinou jednotkou. Pokud by jiná jednotka nebyla schopna vykonávat tyto činnosti, účetní jednotce by mohly vzniknout dodatečné náklady buď důsledkem samotného provádění činností, nebo v důsledku poskytování dodatečných prostředků nebo jiných forem výpomoci, která by umožnila jiné jednotce pokračovat v zajišťování těchto činností.
  - (b) V souvislosti s finančním prospěchem může účetní jednotka držet dluhopis s pevnými úrokovými platbami. Pevné úrokové platby jsou pro účely tohoto standardu proměnlivým prospěchem, protože jsou předmětem rizika nesplácení a vystavují účetní jednotku úvěrovému riziku emitenta tohoto dluhopisu. Rozsah proměnlivosti (tj. jak

proměnlivý je prospěch) závisí na úvěrovém riziku daného dluhopisu. Podobně jsou výkonnostní poplatky za řízení aktiv jiné jednotky proměnlivým prospěchem, protože vystavují účetní jednotku realizačnímu riziku této jiné jednotky. Rozsah proměnlivosti závisí na schopnosti této jiné jednotky vytvářet dostatečné výnosy, aby mohla tyto poplatky hradit.

AG59. Likvidátor by obvykle neměl mít práva na proměnlivý prospěch z jeho angažovanosti v jednotce, která je likvidována.

### **Spojitost mezi mocí a prospěchem**

#### *Delegovaná moc*

AG60. Pro účetní jednotky veřejného sektoru je obvyklé, že jsou odpovědné za uskutečňování vládní politiky. V některých případech mohou mít pravomoc jednat samy za sebe, v jiných případech mohou jednat jako agent ministra nebo jiné jednotky. Například:

- (a) Ministerstvo, které je zmocněno ministrem jednat jeho jménem, by mohlo jednat ohledně jiné jednotky výlučně jako agent odpovědného ministra. V takových případech by ministerstvo neovládalo jinou jednotku a nekonsolidovalo by ji.
- (b) Ministerstvo může působit na základě moci delegované ministrem. Ministerstvo při rozhodování a podnikání kroků využívá práva vlastního uvážení a není předmětem řízení ze strany ministra. V takových případech jedná ministerstvo samo za sebe a muselo by pro určení, zda ovládá jinou jednotku, uplatnit jiné požadavky tohoto standardu. Rozsah rozhodovací pravomoci ministerstva ohledně jiné jednotky by byl významným faktorem při rozlišování, zda jedná jako agent nebo principál.
- (c) Účetní jednotka může zřídit trust za účelem vykonávání specifikovaných činností a jmenuje správce. Tento správce odpovídá za rozhodování o finančních a provozních činnostech trustu podle právních listin trustu. Pokud může účetní jednotka na základě svého uvážení nahradit správce, musí posoudit, zda ovládá tento trust za předpokladu, že by například byla vystavena proměnlivému prospěchu (nebo práv na něj), pokud jde o rozsah, jímž jsou dosahovány nebo prosazovány její cíle prostřednictvím činností tohoto trustu.

AG61. Účetní jednotka může delegovat svou rozhodovací pravomoc týkající se některých konkrétních záležitostí nebo všech relevantních činností na agenta. Účetní jednotka bude při posuzování, zda ovládá jinou jednotku, nakládat s rozhodovacími právy, která jsou delegována na jejího agenta, jako by byla držena účetní jednotkou přímo. Za situací, kdy existuje více než jeden principál, každý z těchto principálů na základě zvážení požadavků odstavců

AG5–AG56 posoudí, zda má moc nad jinou jednotkou. Odstavce AG62–AG74 poskytují vodítko k určení, zda subjekt s rozhodovací pravomocí je agent nebo principál.

- AG62. Subjekt s rozhodovací pravomocí zváží celkový vztah mezi sebou samým, jinou jednotkou, kterou řídí (a která je posuzována ohledně ovládní) a dalšími jednotkami angažovanými na této jiné jednotce. Subjekt s rozhodovací pravomocí musí při posuzování toho, zda je agentem, konkrétně zvážit všechny níže uvedené faktory:
- (a) rozsah jeho rozhodovacích pravomocí týkajících se jiné jednotky (odstavce AG64 a AG65),
  - (b) práva držená jinými stranami (odstavce AG66–AG69),
  - (c) odměna, na niž má nárok podle smlouvy (smluv) o odměně (odstavce AG70–AG72), a
  - (d) vystavení subjektu s rozhodovací pravomocí proměnlivosti prospěchu z dalších účastí, které drží v této jiné jednotce (odstavce AG73 a AG74).

Každému z těchto činitelů je třeba klást různou váhu na základě konkrétních skutečností a okolností.

- AG63. Určení toho, zda je subjekt s rozhodovací pravomocí agentem vyžaduje zhodnocení všech činitelů uvedených v odstavci AG62, pokud nadržuje nějaká jediná strana podstatná práva na jeho odvolání (práva odvolat) a může ho odvolat bez uvedení příčiny (viz odstavec AG67).

#### Rozsah rozhodovací pravomoci

- AG64. Rozsah rozhodovací pravomoci subjektu s rozhodovací pravomocí je posouzen zvážením:

- (a) činností, které jsou povoleny podle dohod(y) o poskytnutí rozhodovací pravomocí a specifikovány právními předpisy, a
- (b) svobody, kterou má subjekt s rozhodovací pravomocí, když rozhoduje o těchto činnostech.

- AG65. Subjekt s rozhodovací pravomocí zváží účel a uspořádání jiné jednotky, rizika, jimž byla tato jiná účetní jednotka na základě jejího uspořádání vystavena, rizika, která byla nastavena tak, aby byla přenesena na zúčastněné strany, a stupeň angažovanosti, který měl subjekt s rozhodovací pravomocí při uspořádání jiné jednotky. Například pokud je subjekt s rozhodovací pravomocí významně zapojen do uspořádání jiné jednotky (včetně stanovení rozsahu rozhodovacích pravomocí), tato angažovanost může naznačovat, že měl příležitost a podnět k získání práv vedoucích ke schopnosti řídit relevantní činnosti.

## Práva držena jinými stranami

- AG66. Podstatná práva držena jinými stranami mohou mít vliv na schopnost subjektu s rozhodovací pravomocí řídit relevantní činnosti jiné jednotky. Podstatná práva na odvolání nebo jiná práva mohou naznačovat, že subjekt s rozhodovací pravomocí je agentem.
- AG67. Pokud jediná strana drží podstatná práva na odvolání a může odvolat subjekt s rozhodovací pravomocí bez uvedení příčiny, je to samo o sobě dostatečné k tomu, aby byl učiněn závěr, že subjekt s rozhodovací pravomocí je agentem. Pokud taková práva drží více než jedna strana (a žádná jednotlivá strana nemůže odvolat subjekt s rozhodovací pravomocí bez dohody s ostatními stranami), nejsou tato práva sama o sobě dostatečně přesvědčivá při určování toho, že subjekt s rozhodovací pravomocí jedná primárně jménem a ku prospěchu někoho jiného. Navíc, čím je vyšší počet stran, po nichž se požaduje, aby jednaly společně při uplatňování práv na odvolání subjektu s rozhodovací pravomocí, tím je větší rozsah ekonomických zájmů (tj. odměna a další zájmy) subjektu s rozhodovací pravomocí a s nimi spjaté proměnlivosti, a tím menší váhu bude mít tento činitel.
- AG68. Podstatná práva držena jinými stranami, která omezují možnost vlastního uvážení subjektu s rozhodovací pravomocí, musí být při zhodnocení, zda je subjekt s rozhodovací pravomocí agentem, zvažována podobným způsobem jako práva na odvolání. Například subjekt s rozhodovací pravomocí, po němž se požaduje, aby pro jeho další kroky byl získán souhlas malého počtu jiných stran, je obvykle agentem (další vodítko ohledně práv a o tom, zda jsou podstatná, viz odstavce AG25–AG28).
- AG69. Zvážení práv držených jinými stranami zahrnuje posouzení jakýchkoli práv uplatnitelných představenstvem (nebo jiným řídicím orgánem) jiné strany a jejich dopadu na rozhodovací pravomocí (viz odstavec AG26(b)).

## Odměna

- AG70. Čím je vyšší rozsah odměn subjektu s rozhodovací pravomocí týkající se očekávaného prospěchu z činností jiné jednotky a jejich proměnlivost, tím pravděpodobněji je subjekt s rozhodovací pravomocí principálem.
- AG71. Při určení, zda je principálem nebo agentem subjekt s rozhodovací pravomocí rovněž zváží, zda smlouva o odměně zahrnuje pouze pravidla a podmínky nebo částky, které jsou tradičně obsaženy ve smlouvách za podobné služby a úroveň dovedností sjednaných za běžných podmínek.
- AG72. Subjekt s rozhodovací pravomocí nemůže být agentem, pokud nenastaly podmínky uvedené v odstavcích AG74(a) a (b). Avšak vypořádání se s těmito podmínkami izolovaně není dostatečné k tomu, aby byl učiněn závěr, že subjekt s rozhodovací pravomocí je agentem.



## Vystavení proměnlivosti prospěchu z jiných účastí

- AG73. Subjekt s rozhodovací pravomocí, který drží další účasti na jiné jednotce (např. investice do této jiné jednotky nebo poskytnutí záruky týkající se výkonnosti této jiné jednotky) zváží při posuzování toho, zda je agentem, své vystavení proměnlivosti prospěchu z těchto účastí. Držba dalších účastí v jiné jednotce naznačuje, že subjekt s rozhodovací pravomocí může být principálem.
- AG74. Subjekt s rozhodovací pravomocí při zhodnocení svého vystavení proměnlivosti prospěchu z dalších účastí v jiné jednotce zváží následující:
- (a) čím větší je rozsah ekonomických zájmů a jejich proměnlivosti, vezmou-li se v úvahu jeho odměny a jiné zájmy v úhrnu, tím pravděpodobněji je subjekt s rozhodovací pravomocí principálem,
  - (b) zda je jeho vystavení proměnlivosti prospěchu odlišné od vystavení proměnlivosti jiných jednotek, které získávají prospěch z jednotky, která je posuzována ohledně ovládnutí, a pokud ano, zda by to mohlo mít vliv na jeho jednání. Mohl by to být například případ, kdy subjekt s rozhodovací pravomocí drží podřízenou účast v jiné jednotce nebo poskytuje jiné formy jejího úvěrového posílení.

Subjekt s rozhodovací pravomocí vyhodnotí své vystavení v poměru k celkové proměnlivosti prospěchu z jiné jednotky. Toto vyhodnocení je prvotně provedeno na základě očekávaného prospěchu z činností jiné jednotky, ale nemůže nechat maximálního vystavení subjektu s rozhodovací pravomocí proměnlivosti prospěchu z jiné jednotky prostřednictvím dalších účastí, které tento subjekt s rozhodovací pravomocí drží.

**Vztahy s jinými stranami**

- AG75. Při posuzování ovládnutí účetní jednotka zváží povahu svých vztahů s jinými stranami a to, zda jedná tyto jiné strany jménem účetní jednotky (tj. že jsou "de facto agenti"). Určení, zda jiné strany jedná jako de facto agenti, vyžaduje úsudek, který bere v potaz nejen povahu těchto vztahů, ale také to, jak se tyto strany jedna druhou vzájemně ovlivňují a jak se vzájemně ovlivňují tyto strany a účetní jednotka.
- AG76. Takový vztah nemusí zahrnovat závazné ujednání. Tyto vztahy by mohly také vzniknout na základě pravomocí daných právními předpisy nebo výkonných pravomocí, které nespĺňují definici závazného ujednání. Strana je de facto agentem, pokud účetní jednotka nebo ti, kdo řídí činnosti účetní jednotky, mají schopnost řídit tuto stranu tak, aby jednala jménem účetní jednotky. Za těchto okolností účetní jednotka při posuzování ovládnutí jiné jednotky zváží rozhodovací práva jejího de facto agenta a její nepřímé vystavení proměnlivému prospěchu (nebo práva na něj) prostřednictvím de facto agenta společně s jejími vlastními právy a jejím vlastním vystavením.

AG77. Následují příklady takových jiných stran, které by z povahy jejich vztahů mohly jednat jako de facto agenti účetní jednotky:

- (a) Spřízněné strany účetní jednotky.
- (b) Strana, která získala svou účast v jiné jednotce v důsledku vkladu nebo úvěru od účetní jednotky provádějící posouzení ovládnutí.
- (c) Strana, která souhlasila s tím, že neprodá, nepřevede nebo nezatíží své účasti v jiné jednotce bez toho, aniž by to účetní jednotka nejprve schválila (kromě situací, při nichž má účetní jednotka a jiná strana právo předchozího schválení, přičemž tato práva vycházejí ze vzájemně dohodnutých smluvních podmínek mezi ochotnými nezávislými stranami).
- (d) Strana, která nemůže financovat své činnosti bez podřízené finanční podpory od účetní jednotky.
- (e) Jiná jednotka, jejíž většina členů řídicího orgánu nebo klíčoví řídicí pracovníci jsou stejní jako u účetní jednotky.
- (f) Strana, která má úzké podnikatelské vztahy s účetní jednotkou, jako je vztah mezi profesionálním poskytovatelem služeb a jedním z jeho významných zákazníků.

### **Ovládnutí specifikovaných aktiv**

AG78. Účetní jednotka zváží, zda nakládá s částí jiné jednotky jako s domnělou samostatnou jednotkou, a pokud ano, zda tuto domnělou samostatnou jednotku ovládá.

AG79. Účetní jednotka bude zacházet částí jiné jednotky jako s domnělou samostatnou jednotkou tehdy, a jen tehdy, pokud budou splněny následující podmínky:

Specifikovaná aktiva jiné jednotky (a k nim se vztahující úvěrové posílení, pokud nějaké existuje) jsou jediným zdrojem platby specifikovaných závazků jiné jednotky nebo specifikované jiné účasti v této jiné jednotce. Jiné strany než ty, které mají specifikovaný závazek, nemají práva nebo povinnosti týkající se specifikovaných aktiv nebo zbytkových peněžních toků z těchto aktiv. V podstatě žádný prospěch z těchto specifikovaných aktiv nemůže být použit zbývající částí této jiné jednotky a žádný závazek z domnělé samostatné jednotky není splatitelný z aktiv tohoto zbytku jiné jednotky. Všechna aktiva, závazky a kapitálové nástroje této domnělé samostatné jednotky jsou v podstatě oddělena od celku jiné jednotky. Taková domnělá samostatná jednotka je často označována jako "silo".

AG80. Když jsou splněny podmínky uvedené v odstavci AG79, účetní jednotka, aby posoudila, zda má moc nad touto částí jiné jednotky, určí činnosti, které významně ovlivňují prospěch z domnělé samostatné jednotky, a také určí, jak jsou tyto činnosti řízeny. Účetní jednotka při posouzení ovládnutí domnělé samostatné jednotky také zváží, zda je vystavena proměnlivému prospěchu

z její angažovanosti v této domnělé samostatné jednotce nebo má na něj právo a zda je schopna použít svou moc nad částí jiné jednotky tak, aby to ovlivnilo množství prospěchu z této jednotky.

- AG81. Pokud účetní jednotka ovládá domnělou samostatnou jednotku, bude tuto část jiné jednotky konsolidovat. V takovém případě jiné strany při posuzování ovládání jiné jednotky a při její konsolidaci vyloučí tuto část jiné jednotky.

### Neustálé posuzování

- AG82. Účetní jednotka znovu posoudí, zda ovládá jinou jednotku, pokud skutečnosti a okolnosti naznačují, že došlo ke změnám jednoho nebo více ze tří prvků ovládání uvedených v odstavci 20.
- AG83. Pokud existují změny v tom, jak může být uplatňována moc nad jinou jednotkou, musí se tyto změny odrazit ve způsobu, jak účetní jednotka posuzuje svou moc nad jinou jednotkou. Například změny rozhodovacích práv mohou znamenat, že relevantní činnosti již nadále nejsou řízeny prostřednictvím hlasovacích práv, ale místo toho na základě jiných dohod, jako jsou smlouvy, které poskytují jiné straně nebo stranám stávající schopnost řídit tyto relevantní činnosti.
- AG84. Nějaká událost může způsobit účetní jednotce zisk nebo ztrátu moci nad jinou jednotkou bez toho, aniž by tato účetní jednotka byla do této události zapojena. Účetní jednotka například může získat moc nad jinou jednotkou, protože rozhodovací práva držaná jinou stranou nebo stranami, která dříve bránila účetní jednotce v ovládání jiné jednotky, zanikla.
- AG85. Účetní jednotka také zváží změny ovlivňující její vystavení proměnlivému prospěchu z její angažovanosti v jiné jednotce, nebo práv na něj. Účetní jednotka, která má moc nad jinou jednotkou, může například ztratit ovládání této jiné jednotky, pokud přestane být oprávněna nebo přestane být schopna těžit prospěch nebo být vystavena povinností, protože již neplní požadavky odstavce 20(b) (tj. pokud je ukončena smlouva na obdržení výkonnostních poplatků).
- AG86. Účetní jednotka zváží, zda se nezměnilo její posouzení, že jedná jako agent nebo principál. Změny veškerých vztahů mezi účetní jednotkou a jinými stranami mohou znamenat, že účetní jednotka již nadále nejedná jako agent, dokonce i když dříve jako agent jednala, a naopak. Pokud například dojde ke změnám práv účetní jednotky nebo jiných stran, účetní jednotka opětovně zváží své postavení principála nebo agenta.
- AG87. Původní posouzení účetní jednotky týkající se ovládání nebo jejího postavení jako principála nebo agenta se nemusí měnit jenom proto, že se změnily tržní podmínky (např. změna prospěchu jiné jednotky plynoucího z tržních podmínek), pokud tato změna tržních podmínek nezměnila jeden nebo více ze tří prvků ovládání uvedených v odstavci 20 nebo celkové vztahy mezi principálem a agentem.

**Určení, zda je účetní jednotka investiční jednotkou**

AG88. Účetní jednotka při posuzování, zda je investiční jednotkou, zváží veškeré skutečnosti a okolnosti, včetně jejího účelu a uspořádání. Odstavce AG89–AG106 popisují aspekty definice investiční jednotky ve větším detailu.

**Počet investorů**

AG89. Definice investiční jednotky vyžaduje, aby účetní jednotka měla jednoho nebo více investorů. Investiční jednotka může mít několik investorů, kteří sdílí své prostředky, aby získali přístup ke službám v oblasti řízení investic a k investičním příležitostem, ke kterým by nemuseli mít přístup jednotlivě. To, že existuje několik investorů, činí méně pravděpodobným, že by účetní jednotka nebo další členové ekonomické jednotky obsahující tuto účetní jednotku získali jiný prospěch než kapitálové zhodnocení nebo výnos z investice.

AG90. Ve veřejném sektoru je však také pro investiční jednotku běžné, že je vytvořena jedinou ovládající jednotkou (nebo pro ni), která zastupuje nebo podporuje zájmy širší skupiny investorů (např. penzijní fond, vládní investiční fond nebo trust).

*Vlastnické podíly*

AG91. Investiční jednotka je typicky samostatným právním subjektem, což však není požadováno. Investoři do investiční jednotky mají často, nikoliv však vždy, vlastnické podíly v podobě podílu na jmění nebo podobného podílu (např. partnerského podílu), jemuž jsou připsány podíly na čistých aktivech investiční jednotky. Definice investiční jednotky nepožaduje, aby všichni investoři museli mít tatáž práva. Existence různých kategorií investorů, z nichž některé mají práva pouze na specifické investice nebo skupiny investic nebo mají rozdílné poměrné podíly na čistých aktivech, nebrání účetní jednotce, aby byla investiční jednotkou.

AG92. Definice investiční jednotky nespécifikuje, že investoři musí mít vlastnický podíl, který splňuje definici čistých aktiv/jmění podle jiných příslušných standardů IPSAS. Účetní jednotka, která má významný vlastnický podíl ve formě dluhu, který nespĺňuje definici čistých aktiv/jmění, může i přesto být kvalifikována jako investiční jednotka za předpokladu, že držitel dluhu je vystaven proměnlivým výnosům ze změn reálné hodnoty čistých aktiv této účetní jednotky.

**Záměr**

AG93. Definice investiční jednotky vyžaduje, aby účelem takové jednotky bylo investovat výlučně kvůli výnosům z kapitálového zhodnocení, investičním výnosům (jako jsou dividendy a podobná rozdělení, úroky nebo výnosy z nájemného) nebo obojímu. Listiny, které naznačují, jaké jsou cíle účetní jednotky, jako jsou pověření účetní jednotky, stanovy, nabídkové

memorandum, publikace poskytované účetní jednotkou a jiné korporátní a partnerské dokumenty, budou za běžných okolností poskytovat důkaz o záměru investiční jednotky. Mezi další důkazy lze zařadit způsob, jímž se účetní jednotka prezentuje jiným stranám. Například může prezentovat jako svůj cíl poskytování střednědobých investic pro kapitálové zhodnocení.

- AG94. Účetní jednotka, která má další cíle, které nejsou v souladu se záměrem investiční jednotky, nebude naplňovat definici investiční jednotky. Příklady, kdy tomu tak může být, následují:
- (a) investor, jehož cílem je společně se subjekty, do nichž investoval, vyvíjet, vyrábět výrobky nebo obchodovat s nimi. Účetní jednotka bude vydělávat na vývojových, výrobních nebo obchodních činnostech stejně jako ze svých investic,
  - (b) investor, jehož cíle vyžadují, aby byl spojen s hospodářskou a sociální politikou nebo s politikou v oblasti životního prostředí. Například, je-li po účetní jednotce požadováno, aby propojila svou investiční politiku s jinými cíli, jako je vlastnění určitých podniků nebo výstupy v oblasti zlepšení zaměstnanosti v rámci jurisdikce, a
  - (c) investor, jehož individuální investiční rozhodnutí mají být schválena nebo povolena ovládající jednotkou nebo po němž se požaduje, aby následoval pokyny ovládající jednotky. Taková schválení, povolení nebo rozhodnutí nebudou pravděpodobně v souladu se záměrem investiční jednotky.

AG95. Záměr účetní jednotky se může časem změnit. Při posouzení, zda i nadále vyhovuje definici investiční jednotky, musí účetní jednotka věnovat pozornost každé změně prostředí, v němž působí, a dopadu takových změn na svou investiční strategii.

#### *Prokázání záměru pomocí držby více než jedné investice*

- AG96. Investiční jednotka může mít několik způsobů, jimiž může prokázat, že jejím záměrem je investovat prostředky kvůli kapitálovému zhodnocení, výnosům z investic nebo obojímu. Jedním ze způsobů je držení několika investic za účelem rozložení rizik a maximalizace jejich návratnosti. Účetní jednotka může držet portfolio investic přímo nebo nepřímo, například držbou jediné investice do jiné investiční jednotky, která sama drží několik investic.
- AG97. Mohou existovat časové úseky, kdy účetní jednotka drží jedinou investici. Držba jediné investice však nutně nebrání účetní jednotce, aby splňovala definici investiční jednotky. Investiční jednotka může například držet pouze jedinou investici, když účetní jednotka:
- (a) je ve svém počátečním období a ještě nenašla vyhovující investice, a tudíž ještě neplní svůj investiční plán, kterým je nabýt několik investic,

- (b) ještě neuskutečnila další investice jako náhradu za ty, kterých se zbavila,
- (c) je ustavena, aby shromážďovala prostředky investorů k investování do jediné investice, pokud tuto investici nemohou získat individuální investoři (tj. pokud požadované minimum investic je příliš vysoké pro nějakého individuálního investora), nebo
- (d) se nachází v procesu zániku.

#### *Služby a činnosti týkající se investic*

AG98. Investiční jednotka může poskytovat investiční služby (tj. investiční poradenství, řízení investic, investiční podporu a správní služby) buď přímo nebo prostřednictvím ovládané jednotky třetím stranám stejně jako své ovládající jednotce nebo jiným investorům, dokonce i když tyto činnosti jsou pro účetní jednotku zásadní, a pokračuje u ní soulad s definicí investiční jednotky.

AG99. Investiční jednotka se může rovněž podílet na následujících investičních činnostech buď přímo nebo pomocí ovládané jednotky, pokud jsou tyto činnosti prováděny tak, aby maximalizovaly návratnost investic (kapitálové zhodnocení nebo výnosy z investic) od subjektů, do nichž investovala, a nepředstavují pro investiční jednotku samostatné podstatné činnosti nebo samostatný podstatný zdroj výnosů:

- (a) poskytování manažerských služeb a strategického poradenství subjektu, do něž investovala, a
- (b) poskytování finanční podpory subjektu, do něž investovala, jako jsou úvěry, kapitálové přísliby nebo záruky.

AG100. Pokud má investiční jednotka ovládanou jednotku, která sama není investiční jednotkou a jejímž hlavním záměrem a hlavními činnostmi je poskytování investičních služeb nebo činností, které se týkají investičních činností investiční jednotky, jako jsou ty, které byly popsány v odstavcích AG98–AG99, účetní jednotce nebo jiným stranám, musí konsolidovat tuto ovládanou jednotku podle odstavce 57. Pokud je ovládaná jednotka, která poskytuje investiční služby nebo činnosti sama investiční jednotkou, ovládající investiční jednotka ocení tuto ovládanou jednotku reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku podle odstavce 56.

#### *Strategie odchodu*

AG101. Investiční plán účetní jednotky také poskytuje důkaz o jejím záměru. Jedním ze znaků, který odlišuje investiční jednotku od jiných jednotek je, že investiční jednotka neplánuje držení svých investic na neurčitou dobu. Drží je po omezenou dobu. Protože kapitálové investice a investice do nefinančních aktiv mají potenciál být drženy na neurčito, investiční jednotka musí mít strategii odchodu, dokládající jak účetní jednotka hodlá realizovat kapitálové zhodnocení v podstatě všech svých kapitálových investic

a investic do nefinančních aktiv. Investiční jednotka musí mít rovněž strategii odchodu pro každý dluhový nástroj, který má potenciál být držen na neurčito, například věčného dluhového nástroje. Účetní jednotka nemusí dokumentovat konkrétní strategie odchodu pro každou jednotlivou investici, ale stanoví různé možné strategie pro různé typy nebo portfolio investic, včetně zásadního časového rámce pro ukončení těchto investic. Mechanismy odchodu, které jsou zavedeny v praxi pouze pro případ selhání, jako je nedodržení smlouvy nebo neplnění, nejsou považovány za strategie odchodu pro účely tohoto posuzování.

AG102. Strategie odchodu se mohou lišit podle typu investice. Pro investice do soukromých kapitálových cenných papírů zahrnují příklady strategií prvotní veřejnou nabídku, neveřejnou nabídku, prodej podniku, přidělení (investorům) vlastnických podílů v subjektech, do nichž bylo investováno, a prodeje aktiv (včetně prodeje aktiv subjektu, do něžž bylo investováno, v návaznosti na likvidaci tohoto subjektu). Pro kapitálové nástroje, které jsou obchodovány na veřejných trzích, zahrnují příklady strategií odchodu prodeje investic v neveřejných nabídkách nebo na veřejném trhu. Pro investice do nemovitostí představuje příklad strategie odchodu prodej nemovitosti pomocí specializovaného obchodníka s nemovitostmi nebo otevřeného trhu.

AG103. Investiční jednotka může mít investici do jiné investiční jednotky, která je vytvořena ve spojitosti s účetní jednotkou z právních, regulačních, daňových nebo podobných obchodních důvodů. V tomto případě investor do této investiční jednotky nemusí mít strategii odchodu pro tuto investici, za předpokladu, že subjekt, do něžž investiční jednotka investovala, má pro své investice vhodné strategie odchodu.

### **Ocenění reálnou hodnotou**

AG104. Nezbytným prvkem definice investiční jednotky je, že oceňuje a hodnotí výkonnost v podstatě všech svých investic na základě reálné hodnoty, protože použití výsledků založených na reálné hodnotě je relevantnější informací než například konsolidování jí ovládaných jednotek nebo použití ekvivalenční metody pro její účasti v přidružený jednotkách nebo společných podnikáních. Aby investiční společnost prokázala, že splňuje tento prvek definice:

- (a) poskytuje investorům informace založené na reálné hodnotě a oceňuje v podstatě všechny její investice reálnou hodnotou ve svých účetních výkazech, kdykoli je reálná hodnota požadována nebo umožněna podle standardů IPSAS, a
- (b) vykazuje interně informace v reálné hodnotě klíčovými řídicím pracovníkům (podle definice v IPSAS 20 *Zveřejňování spřízněných stran*) účetní jednotky, kteří používají reálnou hodnotu jako prvotní atribut oceňování pro účely zhodnocení výkonnosti v podstatě všech jejích investic a pro investiční rozhodování.

AG105. Aby splnila požadavek AG104(a) investiční jednotka:

- (a) zvolí si pro účetní zachycení každé investice do nemovitostí model reálné hodnoty dle IPSAS 16 *Investice do nemovitostí*,
- (b) zvolí pro své investice do přidružených jednotek a společných podnikání osvobození od použití ekvivalenční metody dle IPSAS 36 a
- (c) ocení svá finanční aktiva reálnou hodnotou podle požadavků IPSAS 29.

AG106. Investiční jednotka může mít některá neinvestiční aktiva, jako je nemovitost, kde má sídlo a související vybavení, a může také mít finanční závazky. Prvek definice investiční jednotky ocenění reálnou hodnotou se použije na investice investiční jednotky. Proto tedy nemusí investiční jednotka oceňovat svá neinvestiční aktiva nebo závazky reálnou hodnotou.



## **Změny jiných standardů IPSAS**

*Originální znění příručky v anglickém jazyce obsahuje u tohoto standardu část Změny jiných standardů IPSAS, která podává přehled změn provedených v jiných standardech. Se souhlasem organizace IFAC není tato část v tomto vydání příručky do českého jazyka přeložena.*

## Zdůvodnění závěrů

*Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 35, ale nejsou jeho součástí.*

### Cíl

BC1. Tato Zdůvodnění závěrů shrnují úvahy IPSASB, které měla při formulování závěrů v IPSAS 35. Vzhledem k tomu, že tento standard vychází ze standardu IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* (vydaného v roce 2011, včetně změn do 31. prosince 2014) vydaného IASB, Zdůvodnění závěrů popisují jen ty oblasti, ve kterých se IPSAS 35 odchyluje od hlavních požadavků IFRS 10 nebo kde IPSASB o takových odchylkách uvažovala.

### Shrnutí

BC2. V roce 2012 zahájila IPSASB práce na projektu aktualizace těch standardů IPSAS, které se zabývaly účetním zachycením podílů v ovládaných jednotkách, přidružených jednotkách a na společném podnikání. V říjnu 2013 vydala IPSASB Zveřejněné návrhy (ED) 48 až 52, které se souhrnně označují jako *Podíly v jiných jednotkách*. ED 49 *Konsolidovaná účetní závěrka* vycházel z IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, s ohledem na příslušné modifikace pro veřejný sektor z IPSAS 6 *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka*. V lednu 2015 vydala IPSASB pět nových standardů IPSAS, včetně IPSAS 35. Tyto nové standardy IPSAS nahrazují IPSAS 6, IPSAS 7 *Investice do přidružených jednotek* a IPSAS 8 *Účasti na společném podnikání*.

### Proces

BC3. Při tvorbě tohoto standardu vzala IPSASB v úvahu ty aspekty IPSAS 6, které byly vyvinuty speciálně pro řešení záležitostí veřejného sektoru nebo okolností, které jsou běžnější ve veřejném sektoru než v jiných sektorech. IPSASB se ve standardu zaměřila na řešení těchto otázek. IPSASB také vzala v potaz pokyny pro posuzování, zda je subjekt ovládanou jednotkou pro účely Manuálu vládní finanční statistiky 2014 (GFSM 2014) s cílem vyhnout se zbytečným rozdílům. Při vypracování další příkladů, které odrážejí prostředí veřejného sektoru, brala IPSASB také v úvahu pokyny vyvinuté národními tvůrci standardů nebo orgány, které mají povinnost dohledu nad jednotlivými vládními sektory.

### *Pozice vůči vládní finanční statistice*

BC4. Jak v době vzniku ED 49, tak jako součást procesu finalizace standardu, zvažovala IPSASB analýzu podobností a rozdílů mezi definicemi ovládaní, spolu s příslušnými ukazateli a pokyny, obsaženými v Manuálu vládní finanční statistiky (GFSM 2014) (a Systému národních účtů 2008 (SNA 2008), s nímž je manuál GFSM 2014 harmonizovaný) a navrhovaným standardem. IPSASB poznamenala, že některé rozdíly mezi GFSM a účetním výkaznictvím jsou dány rozdílnou povahou a odlišnými cíli. Například klasifikace institucionálních jednotek do sektorů na základě jejich

ekonomické povahy jakožto vládních jednotek bude i nadále významným rozdílem mezi makroekonomickým statistickým výkaznictvím a účetnictvím a účetním výkaznictvím. Kromě toho by rozlišování mezi tržními výrobci a netržními výrobci v makroekonomické statistice mělo i nadále za následek rozdíly, pokud jde o klasifikaci buď do sektoru vládních institucí, nebo do sektoru veřejných podniků, a tím i v celkové klasifikaci veřejného sektoru, a to i v případě, že by byl použit přesně stejný princip a koncepční vodítka pro pojem ovládnání.

BC5. Při tvorbě tohoto standardu vynaložila IPSASB značnou snahu o zvýšení souladu s pokyny GFSM 2014 nebo o jasnější vysvětlení podstaty rozdílů. Záležitosti, u kterých IPSASB brala ohled na požadavky GFSM konkrétně zahrnovaly:

- (a) zda vyžadovat konsolidaci všech ovládaných jednotek, což odporuje vykazování podle vládních sektorů,
- (b) podobnost mezi koncepcí ovládnání v tomto standardu a přístupem uplatňovaným v GFSM 2014, včetně posouzení ukazatelů ovládnání neziskových institucí a korporací v SNA z roku 2008,
- (c) rozdíly mezi regulačním ovládnáním a ovládnáním pro účely finančního výkaznictví a
- (d) práva spojená se zlatými akciemi.

Některé z těchto záležitostí jsou podrobněji popsány v dalších částech tohoto Zdůvodnění závěrů.

### **Rozsah (odstavce 3–11)**

#### *Plně vlastněné a částečně vlastněné ovládající jednotky*

BC6. IPSASB souhlasila, že v souladu s požadavky uvedenými v IPSAS 6 a IFRS 10 plně vlastněné nebo částečně vlastněné ovládající jednotky, které splňují určité podmínky, a plány požitků po skončení pracovního poměru nebo jiné dlouhodobé plány tohoto typu by neměly být povinny předkládat konsolidovanou účetní závěrku. IPSASB rozhodla, že od ovládajících jednotek, které jsou samy i ovládanými jednotkami, by nemělo být požadováno předkládání konsolidované účetní závěrky, pouze pokud „uživatelé takové účetní závěrky patrně neexistují nebo pokud jsou jejich informační potřeby pokryty konsolidovanou účetní závěrkou ovládající jednotky“. Toto omezení je zamýšleno k ochraně uživatelů, tam kde tyto ovládající jednotky představují klíčové sektory nebo činnosti vlády, a existují tedy uživatelé, kteří potřebují konsolidovanou účetní závěrku pro účely skládání účtů nebo rozhodování.

*Použití konsolidačních požadavků na všechny ovládané jednotky*

- BC7. IPSASB vzala na vědomí obecnou zásadu z obou standardů, jak IFRS 10, tak IPSAS 6, která stanoví, že ovládající jednotka by měla konsolidovat všechny své ovládané jednotky na základě postupu řádek po řádku. IPSASB poznamenala, že v posledních letech vzrostl potenciální rozsah a složitost angažovanosti účetních jednotek veřejného sektoru v dalších jednotkách (zejména vztahy mezi vládními a dalšími jednotkami). Intervence vlády byly faktorem přispívajícím k tomu, že má vláda (a další účetní jednotky veřejného sektoru) širokou škálu účastí v jiných jednotkách, z nichž některé by mohly vést k ovládnání, tak jak je definováno tímto standardem. Důsledky konsolidace v případě, kdy má vláda velký počet ovládaných jednotek, kdy ovládané jednotky provádějí činnosti, které byly dříve považovány za činnosti výhradně soukromého sektoru, a kdy ovládnání jednotky má být dočasné, vedl některé k pochybám, zda je konsolidace všech ovládaných jednotek oprávněná vzhledem k poměru nákladů a přínosů takového kroku.
- BC8. IPSASB se podrobně zabývala otázkou, zda by se měly, vzhledem k potřebám uživatelů, konsolidovat všechny ovládané jednotky. Rada IPSASB se zaměřila na informace poskytované konsolidovanými účetními závěrkami, přičemž poznamenala, že informační potřeby uživatelů mohou být uspokojeny prostřednictvím jiných výkazů a zpráv, jako jsou (i) samostatné účetní závěrky jak ovládající, tak ovládané jednotky, (ii) zprávy o výkonnosti, a (iii) statistické výkazy. Ačkoliv některé z diskusí IPSASB byly relevantní pro jakýkoli typ účetních jednotek veřejného sektoru, které jsou ovládající jednotkou, mnoho zvažovaných záležitostí bylo vhodnější diskutovat na celovládní úrovni. IPSASB zvažila názory na užitečnost konsolidace v souvislosti s těmito typy ovládaných jednotek (přičemž poznamenala, že tyto hlavní kategorie nejsou všeobecně použitelné):
- (a) ministerstva,
  - (b) vládní agentury,
  - (c) podniky veřejné správy (PVS),
  - (d) finanční instituce (kromě podniků sponzorovaných vládou), a
  - (e) jiné investice (včetně záměrných investic, souvisejících investic a investičních jednotek). Termín „související investice“ byl použit k označení podílů získaných v průběhu dosahování jiného cíle, jakým je například zabránění kolapsu účetní jednotky soukromého sektoru).
- BC9. IPSASB poznamenala, že ačkoliv panuje obecná shoda, že konsolidace ovládaných ministerstev a vládních agentur je vhodná, někteří členové si nebyli jisti, zda náklady na sestavení konsolidovaných účetních závěrek by byly odůvodněny i u dalších kategorií ovládaných jednotek.

BC10. IPSASB uvedla argumenty na podporu vyžadování konsolidace všech ovládaných jednotek vlády, včetně těch následujících:

- (a) Konsolidovaná účetní závěrka poskytuje panoramatický pohled na činnosti vlády a stávající finanční situaci. Tento panoramatický pohled zajišťuje, že uživatelé nebudou ztrácet ze zřetele rizika spojená s určitými sektory. Zobrazuje výkonnost vlády jako celku.
- (b) Identifikovat kategorie účetních jednotek, které by neměly být konsolidovány, by mohlo být obtížné. Takové pokusy by mohly vést ke standardům založených na pravidlech. Například by mohly existovat potíže spolehlivě odlišovat účetní jednotky, které byly zachráněny z finanční tísně napříč jurisdikcemi a v průběhu času. I když termín PVS je definovaný termín ve standardech IPSAS, IPSASB poznamenala, že existují rozdíly ve způsobu, jakým je tato definice aplikována v praxi v různých jurisdikcích. Kromě otázky jasné identifikace jakékoliv skupiny účetních jednotek, pro které by bylo vhodné použít odlišné požadavky na účetnictví, IPSASB poznamenala, že podobné činnosti mohou být prováděny různými typy účetních jednotek v rámci jedné jurisdikce i napříč více jurisdikcemi. Ačkoliv by tedy návrhy na různé úpravy účetnictví mohly vést k důslednému přístupu ke skupině účetních jednotek v rámci jurisdikce, nemusely by vést ke srovnatelnému účetnímu zobrazení podobných činností.
- (c) Konsolidace všech ovládaných jednotek je příkladem toho, jak jsou podobné položky účetně zobrazeny podobnými způsoby. Výjimky z konsolidace snižují konsistenci účetní závěrky. V důsledku by mohla existovat celá řada účetních jednotek, které by mohly být považovány za takové, které vyžadují samostatnou úpravu nebo zveřejnění. To by mělo nepříznivý vliv na konsistenci konsolidované účetní závěrky.
- (d) Celovládní účetní závěrka poskytuje jiný úhel pohledu než samostatná účetní závěrka. Samostatná účetní závěrka poskytuje informace o hlavních činnostech vlády.

BC11. IPSASB také zaznamenala argumenty, které byly vzneseny jako nesouhlas s konsolidací některých ovládaných jednotek vlády, včetně následujících:

- (a) Konsolidace účetních jednotek, jejichž činnosti se liší od hlavní činnosti vlády, by mohla zkreslit předkládané výsledky a kondici samotné vlády. Tento argument byl přednesen v souvislosti s různorodostí činností ovládaných jednotek, počítaje v to výrobní činnosti, velké finanční instituce, dočasně ovládané jednotky a jednotky s finančními cíli jdoucími proti cílům sociálním.

- (b) Někteří se domnívají, že ekvivalenční metoda pro určité kategorie ovládaných jednotek poskytuje vhodné informace o finanční výkonnosti následně po akvizici, aniž by vznikaly vysoké náklady nebo byly zkruslovány informace o hlavní činnosti vládě.
- (c) Někteří se domnívají, že je nevhodné, aby byly konsolidovány jednotky, které byly zachráněny od finanční tísně, protože nereprezentují hlavní činnosti vlády a nejsou zamýšleny jako dlouhodobé investice.
- (d) Tam, kde vláda má vysoký počet ovládaných jednotek, jsou náklady na proces konsolidace vysoké a je třeba si uvědomit, že převažují nad výhodami konsolidace těchto účetních jednotek způsobem řádek po řádku.

BC12. Při úvahách nad těmito argumenty pro a proti vyžadování konsolidace všech ovládaných jednotek IPSASB vzala v úvahu:

- (a) cíle finančního výkaznictví, jak je popisuje *Koncepční rámec finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití (Koncepční rámec)*,
- (b) omezenou dostupnost důkazů o potřebách uživatelů konsolidovaných účetních informací (zejména o užitečnosti konsolidovaných účetních informací, pokud jde o konkrétní typy ovládaných jednotek),
- (c) kontext, v rámci něhož je sestavována celovládní konsolidovaná účetní závěrka,
- (d) interakce mezi definicí ovládnání a požadavky na konsolidaci v navrhovaném standardu a
- (e) úloha IPSASB jako tvůrce Mezinárodních účetních standardů.

BC13. Co se týče cílů finančního výkaznictví, IPSASB poznamenala, že kapitola 2 *Koncepčního rámce* stanovuje za cíle finančního výkaznictví poskytovat informace, které jsou užitečné pro účely skládání účtů a pro účely rozhodování. Vzhledem k důležitosti rozpočtu ve veřejném sektoru (a důležitosti prokázání dodržování rozpočtu) zvažovala IPSASB argument, že konsolidovanou účetní závěrkou by měly být konsolidovány pouze ty jednotky, které zahrnují vládní jednotky napojené na rozpočet. IPSASB se nicméně shodla na tom, že přístup rozpočtových jednotek by nebyl vhodný pro finanční výkaznictví pro všeobecné použití, protože:

- (a) rozhodnutí o tom, které jednotky jsou zahrnuty do rozpočtu vlády, mohou být založena na jiných hlediscích, než je stupeň autonomie dané účetní jednotky a rozsah, ve kterém tato jednotka poskytuje pro trh výrobky a zboží nebo vytváří komerční výnos,
- (b) rozhodnutí o tom, které jednotky jsou zahrnuty do rozpočtu vlády, jsou často spojená s tím, zda činnost účetní jednotky má být financována z vlastních zdrojů. Vyloučení jednotek, které jsou financovány z vlastních zdrojů z rozpočtu vlády, v podstatě umožňuje započtení výnosů a nákladů z těchto činností a znamená, že informace o rozpočtovém sektoru neodrážejí podstatu všech transakcí ovládaných vládou,
- (c) rozpočtová hranice určité jurisdikce je stanovena v rámci této jurisdikce. V případě, že by finanční výkaznictví vycházelo z rozpočtového sektoru, nebylo by finanční výkaznictví vlád standardizované a srovnatelné v mezinárodním kontextu.

BC14. IPSAS 6 požadoval konsolidaci všech ovládaných jednotek, kromě těch, u nichž existovaly důkazy, že (a) ovládnání mělo být dočasné, neboť ovládaná jednotka byla držena výhradně s výhledem na její pozbytí během dvanácti měsíců od nabytí a (b) vedení jednotky aktivně hledalo kupce. Takové dočasně ovládané jednotky měly být účtovány jako finanční nástroje. IPSASB zvážila, zda by tento postup vůči dočasně ovládaným jednotkám měl být uplatňován i v navrhovaném standardu. IPSASB zaznamenala řadu obav týkajících se požadavků IPSAS 6. Patřily mezi ně:

- (a) obtížnost identifikace dočasně ovládaných jednotek,
- (b) obtíže s odůvodněním odlišného účetního postupu pro ovládané jednotky, které jsou v držení po dobu delší několika let (k čemuž může dojít u některých jednotek, které byly původně považovány za dočasně ovládané),
- (c) obtížnost pozbytí investice v její současné podobě. Účetní jednotka veřejného sektoru může být nucena si ponechat odpovědnost za určitá rizika s cílem pozbytí své investice do přechodně ovládané jednotky. Účetní zobrazení těchto jednotek jako finančních nástrojů poskytuje pouze částečnou prezentaci rizik spojených s touto investicí,
- (d) je-li jednotka veřejného sektoru vystavena rizikům z investic do „dočasně“ ovládané jednotky, měla by tato rizika být vykázána v souladu s vystaveními se rizikům z jiných ovládaných jednotek, a
- (e) poskytování dodatečných vysvětlení vykazující jednotkou může řešit některé problémy, které vznikají, když se konsolidují velké dočasně ovládané jednotky.

- BC15. IPSASB se proto rozhodla, že nebude vyžadovat jiné účetní řešení pro dočasně ovládané jednotky. Respondenti ED 49 s tímto návrhem obecně souhlasili z podobných důvodů jako IPSASB. Při projednávání připomínek respondentů uznala IPSASB argumenty těch, kteří tvrdí, že by měla existovat výjimka z konsolidace pro dočasně ovládané jednotky, zejména ty, které stát získal k ochraně zájmů občanů. IPSASB však rovněž zaznamenala zkušenosti z různých jurisdikcí při účetním řešení takovýchto případů, přičemž v některých jurisdikcích došlo ke konsolidaci těchto jednotek. IPSASB také zvažovala míru podpory pro odstranění výjimky. Respondenti uvedli, že tyto investice mohou v konečném důsledku být drženy po dobu delší, než bylo původně předpokládáno. Někteří respondenti vyzvali IPSASB, aby zvažila požadavek zveřejnění dodatečných informací, o jednotkách, které jsou získány s výhledem na jejich pozbytí. IPSASB souhlasila s požadavkem na zveřejnění účasti v jiných jednotkách určených k prodeji dle IPSAS 38 *Zveřejňování účasti v jiných jednotkách*.
- BC16. IPSASB při zvažování existence výzkumu, který se týká užitečnosti konsolidovaných účetních závěrek při naplňování potřeb uživatelů, poznamenala, že přes nárůst počtu vlád, které uplatňují aktuální bázi účetnictví, se jedná o relativně nedávný trend a konsolidace je často zaváděna v několika fázích, přičemž začíná u hlavní činnosti vlády a následuje dále u jiných kategorií účetních jednotek, jak to časové možnosti a prostředky dovolí. Proto existuje jen málo jurisdikcí, které v současné době předkládají konsolidovanou celovládní účetní závěrku, a empirický výzkum užitečnosti konsolidovaných celovládních účetních závěrek byl dosud omezený. Dosavadní výzkum má tendenci soustředit se na to, kdo používá konsolidovanou účetní závěrku, a na celkový přínos konsolidované celovládní účetní závěrky ve srovnání s užitečností konsolidace jen určitých typů ovládaných jednotek nebo účetnictví o nich jako alternativním způsobu. V rámci svých roků IPSASB zvažila alternativní způsoby účetního zobrazování a předkládání informací o podskupinách ovládaných jednotek, jako jsou dočasně ovládané jednotky. IPSASB vzala na vědomí obtíže konsistentního stanovení kategorií ovládaných jednotek, které by mohly být v účetnictví řešeny odlišným způsobem nebo by vyžadovaly zveřejnění dalších informací.
- BC17. IPSASB poukázala na to, že při vývoji svých požadavků pro investiční jednotky se IASB zaměřila na potřeby uživatelů. Záležitosti zvažované IPSASB týkající se investičních jednotek jsou popsány dále v tomto Zdůvodnění závěrů.
- BC18. IPSASB poznamenala, že řada vlád připravila statistické výkazy, které předkládají konsolidované účetní informace na základě sektorového přístupu, který odlišuje sektor vládních institucí a sektor veřejných podniků (nefinanční a finanční). Tyto informace jsou sestaveny v souladu se statistickými pokyny dle SNA z roku 2008, který je zase v souladu s pokyny



v GFSM 2014 a v Evropském systému účtů (ESA 2010). IPSASB zvažovala, zda takový statistický přístup by mohl být považován za alternativu k sestavení celovládních výkazů založených na přístupu standardů IPSAS. IPSASB poznamenala, že IPSAS 22 *Zveřejňování finančních informací o sektoru vládních institucí* poskytuje návod na předkládání těchto statistických informací v konsolidované účetní závěrce. IPSAS 22 však nevyžaduje, aby byly tyto informace poskytovány v konsolidované účetní závěrce, ani neumožňuje, aby byly tyto informace předkládány jako alternativa ke konsolidaci všech ovládaných jednotek. Přestože IPSASB poukázala na to, že statistické přehledy mají důležitou úlohu a poskytují informace, které jsou srovnatelné mezi jednotlivými zeměmi, tak souhlasila s tím, že tyto informace mají odlišný cíl a neplní úlohu konsolidované účetní závěrky při poskytování přehledu o veškeré činnosti vlády. IPSASB také poznamenala, že by mohlo být obtížné, aby poskytování statistických informací nařizovaly jiné než národní vlády. IPSASB proto souhlasila, že jakékoli změny IPSAS 22 by neměly tvořit součást jejího projektu aktualizace IPSAS 6 až 8. Přestože se IPSASB rozhodla neposkytnout vodítko pro předkládání informací o statistických sektorech v tomto standardu, poukázala na to, že vlády mohou předkládat konsolidované účetní závěrky, které jsou rozdělené podle statistických sektorů.

- BC19. ED 49 proto navrhla konsolidaci všech ovládaných jednotek, kromě výjimky(ek) z konsolidace týkající(ch) se investičních jednotek (v tomto Zdůvodnění závěrů diskutováno samostatně). IPSASB žádala občany o názory, zda existují nějaké kategorie jednotek, které by neměly být konsolidovány s tím, že návrhy na nekonsolidování měly být odůvodněny s ohledem na potřeby uživatelů. Respondenti obecně podporovali tento návrh, i když řada respondentů zdůraznila potíže s implementací (například náklady spojené s konsolidací velkého počtu ovládaných jednotek). Někteří respondenti se také vyjádřili k existenci vykazujících jednotek založených prostřednictvím právních nebo administrativních nástrojů a podotkli, že se mohou lišit od vykazující jednotky identifikované podle navrhovaného standardu. IPSASB souhlasila s tím, že ve standardu uzná existenci vykazujících jednotek zřízených pomocí právních nebo administrativních nástrojů.

### *Investiční jednotky*

- BC20. V říjnu 2012 vydala IASB *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27). V důsledku těchto změn IFRS 10 vyžaduje, aby ovládající jednotka, která je investiční jednotkou, účetně zachycovala většinu svých investic oceněných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, namísto jejich konsolidace. IPSASB zvažovala vhodnost požadavků IFRS 10 pro podobné účetní jednotky ve veřejném sektoru. Nejprve IPSASB zvažovala, které účetní jednotky by mohly být ovlivněny těmito požadavky. Účetní jednotky, které by mohly splňovat definici investiční jednotky, zahrnují některé státní

investiční fondy, některé penzijní fondy a některé fondy držící ovládací podíly v projektech partnerství veřejného a soukromého sektoru (PPP) nebo projektech soukromé finanční iniciativy (PFI). IPSASB upozornila na to, že veškeré požadavky vztahující se výhradně na investiční jednotky, by se mohly vztahovat i na relativně úzký okruh účetních jednotek veřejného sektoru (s ohledem na typy jednotek, které by mohly být investičními jednotkami, a skutečnost, že od těchto účetních jednotek by mohlo být vyžadováno, aby vykazovaly podle řady účetních standardů, včetně domácích standardů).

- BC21. IPSASB poukázala na připomínky respondentů IASB vztahující se k jejím návrhům, týkajícím se investičních jednotek, a došla k závěru, že podobné argumenty by platily i pro veřejný sektor. IPSASB poznamenala, že některé typy účetních jednotek výslovně označené IASB jako potenciální investiční jednotka (například státní investiční fondy) by dokonce mohly být jednotkami veřejného sektoru, na které se vztahují standardy IPSAS. IPSASB poukázala na zaměření IASB na potřeby uživatelů při jejím projednávání problematiky investičních jednotek. IPSASB poznamenala, že v závislosti na rámci výkaznictví dané jurisdikce, v níž investiční jednotka působí, by mohlo být požadováno, aby vykazovala v souladu se standardy IPSAS, IFRS nebo domácími standardy. IPSASB souhlasila s tím, že požadavek IFRS 10, aby investiční jednotky účetně zachycovaly své investice v reálné hodnotě, se zdá být vhodný i pro veřejný sektor. IPSASB dále poznamenala, že konsistenci požadavků standardů IPSAS a IFRS by mohla snížit jakákoli možnost účetní arbitráže při určování, které účetní standardy by investiční jednotka měla mít povinnost aplikovat.
- BC22. IPSASB zvažila, zda by definice investiční jednotky podle IFRS 10 byla vhodná i pro veřejný sektor. IPSASB usoudila, že definice je z velké části vhodná, ale poznamenala, že investiční jednotka bude mít často vnější pověření, které stanoví její účel (na rozdíl od účetní jednotky deklarující svůj účel investorům), a vhodně definici změnila. IPSASB je toho názoru, že by bylo vhodné uvést další příklady scénářů z veřejného sektoru, v nichž by účetní jednotka nebyla investiční jednotkou kvůli tomu, že má další cíle.
- BC23. IPSASB zvažila, zda by typické charakteristiky investiční jednotky byly vhodné pro použití ve veřejném sektoru. IPSASB poznamenala, že IFRS 10 připouští možnost, aby účetní jednotka byla investiční jednotkou, přestože nesplňuje všechny typické charakteristiky. V takových případech musí jednotka vysvětlit, proč je investiční jednotkou, přestože nenaplnuje všechny typické charakteristiky investiční jednotky. IPSASB dospěla k názoru, že typické charakteristiky uvedené v IFRS 10 pravděpodobně nebudou typickými charakteristikami v rámci veřejného sektoru. Například státní investiční fond by mohl:
- (a) Mít jednoho investora (ministra nebo účetní jednotku veřejného sektoru). Fond by mohl argumentovat, že investuje prostředky jménem

nebo ve prospěch občanů. IFRS 10, odstavec BC259 výslovně odkazuje na vládou vlastněné investiční fondy a fondy výhradně vlastněné penzijními programy a nadacemi, když vysvětluje, proč se IASB rozhodla, aby tato skutečnost byla typickou charakteristikou spíše než nezbytným prvkem definice investiční jednotky.

- (b) Mít investory, kteří jsou spřízněnými stranami. Fond, jehož součástí je takový investor, by mohl nicméně jednat jménem mnoha investorů, kteří spřízněnými stranami nejsou a kteří by měli z jeho činnosti prospěch.
- (c) Mít vlastnické podíly v jiné formě než ve formě vlastního kapitálu nebo obdobné účasti. IPSASB upozorňuje na to, že jak forma vlastnického podílu na státních investičních fondech může být různá, tak, že IFRS 10 ve svém odstavci BC264 konkrétně odkazuje na penzijní fondy a státní investiční fondy, když vysvětluje, proč se IASB rozhodla, aby se tato skutečnost stala typickou charakteristikou spíše než nezbytným prvkem definice. IFRS 10, odstavec BC264 stanoví: „Například penzijní fond nebo státní investiční fond s jediným přímým investorem může mít příjemce, kteří mají nárok na čistá aktiva investičního fondu, ale nemají vlastnické podíly.”

BC24. Kvůli rozdílům mezi soukromým a veřejným sektorem se IPSASB rozhodla, že nebude stanovovat typické charakteristiky odděleně od definice investičních jednotek. IPSASB konstatovala, že velká část diskuse v IFRS 10 ohledně typických charakteristik investičních jednotek popisuje způsoby, kterými může jednotka prokázat, že splnila definici investiční jednotky. IPSASB se proto rozhodla zachovat tyto pokyny, ale umístit je společně s dalšími pokyny pro definici investiční jednotky. IPSASB souhlasila, že charakteristika z IFRS 10, která zní „jednotlivci nebo jednotky, kteří poskytli prostředky účetní jednotce, nejsou jejími spřízněnými stranami“, neodráží kontext veřejného sektoru a souhlasila s tím, že vynechá pokyny k této charakteristice.

BC25. Přestože se IPSASB rozhodla, že nebude stanovovat typické charakteristiky odděleně od definice investiční jednotky, je toho názoru, že většina jednotek veřejného sektoru, které jsou definovány jako investiční jednotky, by měla mít povinnost zveřejnit informace o úsudcích a předpokladech, které je k tomu vedly. IPSASB je toho názoru, že zveřejnění těchto úsudků a předpokladů by bylo důležité kvůli transparentnosti a podpoře vhodného využití účetních požadavků na investiční jednotky.

BC26. IPSASB poznamenala, že ve srovnání s účetními jednotkami soukromého sektoru, které mají obvykle jasné finanční cíle, mohou mít účetní jednotky veřejného sektoru širší škálu cílů a tyto cíle se mohou v průběhu času měnit. Cíle účetní jednotky veřejného sektoru se mohou měnit také v důsledku změn ve vládní politice. Tyto změny mohou vést k tomu, že účetní jednotka, která

dříve splňovala definici investiční jednotky, ji splňovat přestane. S ohledem na možnost změny cílů IPSASB zdůraznila nutnost, aby jednotka vyhodnocovala svůj status v pravidelných intervalech.

- BC27. IPSASB poznamenala, že požadavky IFRS 10 na investiční jednotky se vztahují pouze na účetní závěrku této investiční jednotky samotné – nemohou být použity ovládající jednotkou jakékoliv investiční jednotky. IFRS 10 vyžaduje, aby ovládající jednotka, která sama není investiční jednotkou, předkládala konsolidovanou účetní závěrku, v níž jsou všechny ovládané jednotky konsolidovány na základě principu řádek po řádku. IPSASB zvážila, jakým způsobem kontext veřejného sektoru ovlivňuje váhu argumentů zvažovaných IASB v souvislosti s touto záležitostí, a zda existují nějaké charakteristiky ve veřejném sektoru, které by podporovaly odlišný účetní přístup u ovládajících jednotky investiční jednotky.
- BC28. IPSASB zaznamenala obavy IASB ohledně případu, kdy by ovládající jednotka, která není investiční jednotkou, byla povinna zachovávat přístup reálné hodnoty používaný jejími ovládanými investičními jednotkami. Tím by mohlo být dosaženo různých účetních výsledků tím, že by ovládané jednotky byly drženy přímo nebo nepřímo prostřednictvím ovládané investiční jednotky. IPSASB je toho názoru, že tato otázka je v kontextu veřejného sektoru méně významná. Zejména pak IPSASB poznamenala, že vlastnické podíly prostřednictvím akcií nebo jiných kapitálových nástrojů jsou ve veřejném sektoru méně časté. V důsledku toho je méně pravděpodobné, že by účetní jednotky v rámci ekonomické jednotky ve veřejném sektoru měly vlastnické investice do konečné ovládající jednotky a méně pravděpodobné, že budou mít vlastnické investice do jiných jednotek v rámci ekonomické jednotky.
- BC29. IPSASB zvažovala, jaký druh informací by byl pro uživatele ohledně ovládané investiční jednotky nejužitečnější. IPSASB je toho názoru, že pro uživatele by bylo nejužitečnější, kdyby účetní zobrazení investic použité v účetní závěrce ovládané investiční jednotky bylo rozšířeno na účetní závěrku její ovládající jednotky. IPSASB proto navrhla, aby po ovládající jednotce, která má ovládanou investiční jednotku, bylo požadováno předkládání konsolidované účetní závěrky, ve které (i) oceňuje investice ovládané investiční jednotky v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 29 a (ii) konsoliduje ostatní aktiva a závazky, výnosy a náklady ovládané investiční jednotky v souladu s obvyklými pravidly konsolidačního účetnictví požadovaných tímto standardem. IPSASB je toho názoru, že její návrhy odrážejí skutečnost, že ovládající jednotka neřídí samotnou jednotku na základě reálné hodnoty. Spíše spravuje investice investiční jednotky na základě reálné hodnoty. Tento přístup je rovněž konzistentní s účtováním o investicích do jiných jednotek investičními jednotkami.

BC30. V době, kdy byl zpracováván IPSAS 35, navrhla IASB vyjasnit aspekty uplatňování požadavků na investiční jednotky. IASB vydala v prosinci 2014 *Investiční jednotky: použití výjimky z konsolidace* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28). IPSASB považovala tato objasnění za užitečná pro řešení problémů implementace, se kterými se setkali ti, kteří jako první přijali požadavky IASB ohledně investičních jednotek a začlenila ty aspekty změn, které jsou relevantní pro tento standard.

### Ovládání (odstavce 18–37)

BC31. IPSASB souhlasila, že všechny tři požadavky na ovládání popsané v IFRS 10 jsou obecně vhodné pro veřejný sektor. IPSASB poznamenala, že požadavky IFRS 10 mít moc, výnosy a spojitost mezi mocí a výnosy je podobný dřívějšímu přístupu IPSASB v IPSAS 6, přestože IPSAS 6 požaduje, aby byla přítomna jak moc, tak prospěch. V souladu s terminologií používanou v IPSAS 6 se IPSASB rozhodla, že termín „prospěch“ je v kontextu veřejného sektoru obecně vhodnější než „výnosy“ (jak je o tom pojednáno pod nadpisem „Terminologie“ níže). Termín „výnosy“ však byl dále používán v kontextu investičních jednotek.

BC32. IPSASB vzala na vědomí přístup uplatňovaný ve Vládní finanční statistice (GFS) ve vztahu k ovládání účetní jednotky. SNA 2008, odstavec 4.80 zahrnuje osm ukazatelů ovládání podniků a pět ukazatelů ovládání neziskových institucí a vysvětluje, že „Ačkoli jediný ukazatel může stačit k ustavení ovládání, v ostatních případech může společně naznačit ovládání několik ukazatelů“. Celkově je směřování statistických ukazatelů ve stejné linii jako přístup uplatněný tímto standardem, a proto se budou praktické výsledky příslušných analýz pravděpodobně do značné míry shodovat. Některé z ukazatelů z GFS jsou zmíněny v následujících odstavcích.

### Moc (odstavce 23–29)

BC33. IPSASB se rozhodla modifikovat IFRS 10, tím že:

- (a) zdůrazňuje rozsah relevantních činností, které by mohly nastat ve veřejném sektoru, a zdůraznila, že ovládání finančních a provozních politik může poukazovat na moc nad relevantními činnostmi,
- (b) objasňuje, že regulační ovládání a ekonomická závislost nezakládají moc pro účely tohoto standardu, a
- (c) pojednává o zvláštních pravomocích, které by mohly vést k ovládání ve veřejném sektoru, včetně zlatých akcií, práva jmenovat většinu představenstva jiného jednotky a pravomoci získané prostřednictvím právních předpisů nebo povolovacích dokumentů.

*Regulační ovládání*

- BC34. IPSASB souhlasila s tím, že by pokyny pro regulační ovládání z IPSAS 6 měly být začleněny do tohoto standardu. IPSASB poznamenala, že IFRS 10 byl vytvořen pro použití účetními jednotkami, jejichž cílem je zisk, z nichž jen málo má pravomoci vytvářet nebo prosazovat právní předpisy nebo nařízení. Naproti tomu povaha vlády značí, že regulační pravomoc se ve veřejném sektoru vyskytuje často.
- BC35. Při úvahách, jak začlenit pokyny pro regulační ovládání do tohoto standardu, poznamenala IPSASB, že (i) diskuse o moci v IFRS 10 se zaměřuje na schopnost ovlivňovat „relevantní činnosti“ účetní jednotky, do níž bylo investováno, a (ii) moc je pouze jedním ze tří prvků, které jsou nutné pro existenci ovládání. IPSASB se rozhodla vést diskusi o regulačním ovládání společně s diskusí o moci a relevantních činnostech.
- BC36. IPSASB upozornila na to, že pojednání o regulaci a ovládání v SNA z roku 2008 je podobné tomu, které bylo dříve v IPSAS 6. SNA 2008 stanoví:

**Regulace a ovládání.** Hranice mezi regulací, která se vztahuje na všechny jednotky v rámci třídy nebo skupiny odvětví, a ovládáním jednotlivých společností může být obtížné posoudit. Existuje mnoho příkladů účasti státu prostřednictvím regulace, zejména v oblastech, jako jsou monopoly a privatizované veřejné služby. Je možné, že regulační zásahy existují v důležitých oblastech, například při stanovování cen, aniž by se jednotka vzdala ovládání své obecné podnikové politiky. Volba vstupu nebo pokračování v provozu ve vysoce regulovaném prostředí naznačuje, že subjekt nepodléhá ovládání. Pokud je regulace natolik svazující, že účinně určuje, jak účetní jednotka vykonává své podnikání, může se jednat o formu ovládání. Pokud si účetní jednotka ponechává jednostranné právo vlastního uvážení ohledně toho, zda bude financována jednotkou veřejného sektoru, zda s ní bude vstupovat do obchodních vztahů nebo jinak s ní jednat, má možnost konečným způsobem stanovit vlastní podnikovou politiku a není ovládána jednotkou veřejného sektoru.

- BC37. IPSASB uvedla, že SNA 2008 pojednává o ovládání dominantním zákazníkem. Stanoví:

„Obecně platí, že pokud existují jasné důkazy o tom, že se korporace nemůže kvůli vlivu veřejného sektoru rozhodnout, zda bude jednat se zákazníky mimo veřejný sektor, pak to znamená veřejné ovládání.“

*Ekonomická závislost*

- BC38. IFRS 10 v odstavci B40 stanoví, že „...neexistují-li žádná jiná práva, ekonomická závislost jednotky, do níž bylo investováno, na investorovi (například vztahy mezi dodavatelem a jeho hlavním zákazníkem) nevede k tomu, že investor má moc nad touto jednotkou.“ IPSASB souhlasila, že ekonomická závislost sama o sobě nevede k ovládání, ale zároveň poznamenala, že ve veřejném sektoru může dojít k ekonomické závislosti

ve spojení s dalšími právy. Tato jiná práva musí být posouzena, aby bylo zjištěno, zda zakládají ovládnání.

- BC39. Vzhledem k rozšíření ekonomické závislosti ve veřejném sektoru se IPSASB rozhodla, že je vhodné vést diskusi o způsobech, jakými může vzniknout ekonomická závislost a zahrnout její příklady.

*Zvláštní hlasovací práva připojená k vlastnickému podílu (zlaté akcie)*

- BC40. IPSASB souhlasila s tím, že standard by měl uznat, že zvláštní hlasovací práva připojená k vlastnickým podílům (často označovaná jako „zlaté akcie“) budou mít vliv na posouzení ovládnání. IPSASB upozornila, že tato práva jsou rovněž uznána v GFSM 2014.

*Podstatná práva*

- BC41. Zákonem daná nezávislost je ve veřejném sektoru běžná. IPSASB souhlasila s popsáním způsobů, jakými by zákonem daná nezávislost mohla ovlivnit posouzení práv investorem. Tento standard uvádí, že existence zákonem dané nezávislosti jednotky, do níž bylo investováno, může být považováno za překážku, která investorovi brání v uplatňování jeho práv (odstavec AG26). Rovněž konstatuje, že existence zákonem daných pravomocí nezávisle fungovat sama o sobě neznamená, že by jednotka nemohla být ovládána jinou jednotkou (bod 25).

**Terminologie**

- BC42. Vedle změn, které odrážejí standardní terminologii standardů IPSAS, se IPSASB shodla na tom, že u řady dalších změn bude vhodná terminologie v IFRS 10. Není-li ve standardu IPSAS uvedeno jinak, je toto pojednání o terminologii relevantní pro IPSAS 34 až 38.

*Investor/Jednotka, do níž bylo investováno*

- BC43. IFRS 10 používá termíny „investor“ a „jednotka, do níž bylo investováno“, aby označil (i) potenciální ovládající jednotku, která je jednotkou posuzovanou tímto standardem ohledně toho, zda existuje ovládnání, a (ii) potenciální ovládanou jednotku. IPSASB usoudila, že tyto pojmy jsou pro většinu částí tohoto standardu nevhodné, protože by mohly být chápány tak, že by naznačovaly existenci finančního nástroje představujícího vlastnický podíl. Většina posouzení ovládnání ve veřejném sektoru se takových finančních nástrojů netýká.
- BC44. IPSASB zvažovala další termíny, které by mohly být použity k vyjádření investorů a jednotek, do nichž bylo investováno, v kontextu tohoto standardu. Jednou z možností bylo označit investora jako „potenciální ovládající jednotku“ a jednotku, do níž bylo investováno, jako „potenciálně ovládanou jednotku“. IPSASB usoudila, že tyto výrazy, byť jasné co do smyslu, by byly těžkopádné, pokud by byly používány v celém standardu. IPSASB uvedla,

že standardy IPSAS obecně odkazují na takovou jednotku, která používá tento standard, jako na „účetní jednotku“. V případě tohoto standardu je účetní jednotkou, která používá tento standard, jednotka, která posuzuje, zda ovládá či neovládá jinou jednotku (označovaná jako investor v IFRS 10). Jednotka, která používá tento standard, tak činí proto, aby určila, zda ovládá jinou účetní jednotku. IPSASB proto rozhodla, že v závislosti na kontextu bude označovat investora jako „účetní jednotku“ a jednotku, do níž bylo investováno, jako „další účetní jednotku“, „jinou účetní jednotku“ nebo „účetní jednotku, která je posuzována ohledně ovládnání“.

- BC45. IPSASB souhlasila s tím, že zachová pojem „investoři“ tam, kde tento standard odkazuje na specifickou investici a termín je použit v souladu s jeho obvyklým významem. To bylo zvláště důležité v částech tohoto standardu, které se zabývají investičními jednotkami.
- BC46. IPSASB také souhlasila s tím, že pojmy “investor” a “jednotka, do níž bylo investováno” jsou vhodné, pokud se jedná o podíly na společném podnikání a přidružených jednotkách.

#### *Závazná ujednání*

- BC47. IPSASB souhlasila, že nahradí většinu odkazů na „smluvní ujednání“ v IFRS 10 odkazy na termín „závazná ujednání“. Touto změnou se uznává, že v některých jurisdikcích nemusí mít účetní jednotky uplatňující standardy IPSAS pravomoc uzavírat smlouvy, nicméně mohou mít pravomoc vstupovat do závazných ujednání. IPSASB navíc souhlasila s tím, že závazná ujednání pro účely tohoto standardu by měla zahrnovat práva vyplývající z právních předpisů nebo výkonných pravomocí. Definice závazných ujednání použitá v tomto standardu je záměrně širší než definice použitá ve standardech o finančních nástrojích, kde je použita ve vztahu k právům, která jsou podobná smlouvám a ve spojitosti s ochotnými stranami.

#### *Prospěch*

- BC48. IPSASB vyjádřila souhlas, že ve veřejném sektoru je pojem „prospěch“ vhodnější než pojem „výnosy“, zejména vzhledem k existenci vztahů ovládnání i v případě neexistence finanční investice do ovládané osoby. IPSASB zvažila, že termín „výnosy“ klade nevhodný důraz na finanční návratnost, zatímco ve veřejném sektoru je prospěch spíše nefinanční než finanční. Termín „výnosy“ byl zachován v kontextu investičních jednotek.
- BC49. IPSASB se rozhodla modifikovat IFRS 10, aby:
- (a) zdůraznila, že mnohá posouzení ovládnání ve veřejném sektoru zahrnují zhodnocení nefinančního prospěchu,
  - (b) poznamenala, že prospěch může mít kladné nebo záporné aspekty, a
  - (c) začlenila příklady prospěchu do kontextu veřejného sektoru.



- BC50. IPSASB se dohodla, že umístí příklady prospěchu přímo v textu standardu, neboť se domnívá, že příklady by byly obzvláště užitečné pro účetní jednotku při jejím počátečním posouzení, zda ovládá jiné jednotky.
- BC51. Definice ovládnání v IPSAS 35 odkazuje na „proměnlivý prospěch“ a tento koncept je používán v celém standardu. IPSASB zvažovala, jak by se standard použil na prospěch, který se zdá být fixní nebo konstantní. IPSASB poznamenala, že IASB tuto záležitost výslovně zvažila a poskytla příklady, které ukazují, že prospěch, který se zdá být fixní, by mohl být ve skutečnosti proměnlivý, protože vystavil účetní jednotku výkonnostnímu riziku. IPSASB poznamenala, že příklady IASB souvisejí s finančním prospěchem a dohodla se na uvedení příkladu nefinančního prospěchu v odstavci AG58.

### **Jednotná data vykazání**

- BC52. IPSASB zvažila, zda uložit časový limit pro rozdíl mezi koncem účetního období ovládající jednotky a jejich ovládaných jednotek. IPSASB upozornila na to, že IFRS 10 požaduje, aby účetní závěrka použitá při sestavování konsolidované účetní závěrky měla stejné datum vykazání nebo, pokud to není proveditelné, vyžaduje, aby byly provedeny úpravy posledních účetních závěrek ovládaných osob. Kromě toho IFRS 10 omezuje rozdíl v datech na tři měsíce. IPSASB konstatovala, že ve veřejném sektoru mohou existovat případy, kdy mají účetní jednotky rozdílná data vykazání a nemusí být možné je změnit. IPSASB se dohodla, že nebude prosazovat tříměsíční limit pro rozdíl v datech.

### **Záležitosti implementace**

- BC53. Řada respondentů se vyjádřila k obtížnosti sestavení konsolidované účetní závěrky, zejména pokud existuje velký počet ovládaných jednotek, jako v případě celovládní účetní závěrky. IPSASB uznala tyto praktické obtíže, přičemž poznamenala, že většina jurisdikcí, které předkládají konsolidovanou účetní závěrku, čelí podobným obtížím. V těchto jurisdikcích konsolidující jednotky používaly zjednodušující strategie pro zvládnutí složitosti a obtížností konsolidace. Takové strategie zahrnují:
- (a) posuzování existence ovládnání pro různé kategorie jednotek ve fázích, s původním zaměřením na jednotky, které jsou spíše významné,
  - (b) nekonsolidování (nebo odložení konsolidaci) ovládaných jednotek, které pravděpodobně nebudou významné,
  - (c) nalezení nákladově efektivních způsobů získávání informací o vnitrojednotkových zůstatcích a transakcích,
  - (d) nevylučování nevýznamných vnitrojednotkových transakcí a zůstatků,
  - (e) zvážení, zda je nutné zveřejnit veškeré informace týkající se všech jednotek.

BC54. IPSASB zvážila, zda má pro sestavení konsolidované účetní závěrky poskytnout konkrétní pokyny k uplatňování významnosti. Dospěla ale k závěru, že by to nebylo ve standardu účetního výkaznictví vhodné.

**Prodej nebo vklad aktiv mezi investorem a jeho přidruženou jednotkou nebo společným podnikáním**

BC55. V době, kdy byl IPSAS 35 vypracováván, byla IASB v procesu získávání zpětné vazby ohledně návrhů na změnu IFRS 10 a IAS 28. Ty se týkaly požadavků na uznání dílčího zisku nebo ztráty u transakcí mezi investorem a jeho přidruženou jednotkou nebo společným podnikáním, které by se měly vztahovat pouze na zisk nebo ztrátu vyplývající z prodeje nebo vkladu aktiv, *kteře nepředstavují podnikání*, tak jak je definováno v IFRS 3 *Podnikové kombinace*. IASB vydala v září 2014 „*Prodej nebo vklad aktiv mezi investorem a jeho přidruženou jednotkou nebo společným podnikáním*“ (změny IFRS 10 a IAS 28). IPSASB se dohodla, že nezahrne požadavky zavedené těmito změnami do IPSAS 35 a IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání* s odůvodněním, že by bylo vhodnější zvážít uznávání úplných nebo dílčích zisků a ztrát v souvislosti s navrhováním požadavků na úrovni standardu týkajícího se kombinací ve veřejném sektoru.

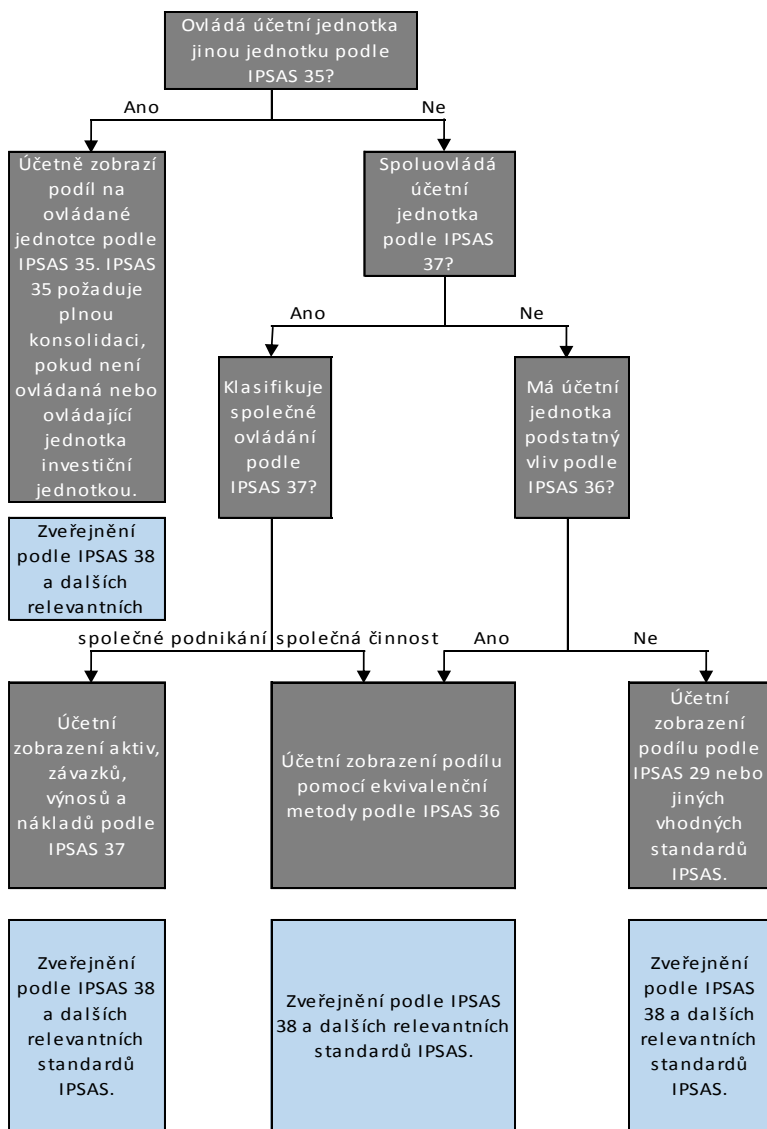
## Implementační příručka

Tato příručka doprovází IPSAS 35, avšak není jeho součástí.

### Povaha vztahů s jinou jednotkou

IG1. Tento níže uvedený diagram shrnuje účetnictví rozličných typů angažovanosti v jiné jednotce.

**Diagram 1: Formy angažovanosti v jiných stranách**



## Ilustrativní příklady

*Tyto příklady doprovází IPSAS 35, nejsou však jeho součástí.*

IE1. Příklady v tomto dodatku zobrazují hypotetické situace. Ačkoliv se některé stránky těchto příkladů mohou vyskytnout i ve schématech skutečných údajů, při aplikaci IPSAS 35 by u konkrétního schématu údajů bylo třeba vyhodnotit všechny skutečnosti a okolnosti.

### Moc (odstavce AG9-AG56)

IE2. Následující příklad ilustruje posuzování, zda pro účely tohoto standardu existuje moc.

#### **Příklad 1**

Zemská vláda částečně financuje činnosti místní vlády. Část z těchto prostředků má být vynaložena na vymezené činnosti. Místní vláda má zastupitelstvo, jež je voleno každé 4 roky komunitou místních obyvatel. Zastupitelstvo rozhoduje, jakým způsobem mají být prostředky místní vlády použity ve prospěch místní komunity. Činnosti místní vlády jsou různorodé a zahrnují služby knihoven, volnočasových zařízení, zajišťování odpadového hospodářství a čištění odpadních vod a prosazování stavebních, zdravotnických a bezpečnostních předpisů. Tyto činnosti jsou relevantními činnostmi místní vlády. Mnoho z těchto činností se také shoduje se zájmy zemské vlády.

Zemská vláda, i přes částečné financování činností místní vlády, nemá moc k tomu, aby řídila relevantní činnosti místní vlády. Práva místní vlády nad relevantními činnostmi brání tomu, aby je ovládala zemská vláda.

*Regulační ovládání (odstavec AG12)*

- IE3. Následující příklady ilustrují různé formy regulačního ovládání. Žádná z těchto forem regulačního ovládání nevede, pro účely tohoto standardu, k získání moci nad relevantními činnostmi. Takovéto příklady však nevylučují možnost vzniku případů, kdy by moc nad relevantními činnostmi z regulačního ovládání, pro účely tohoto standardu, odvozena být mohla.

**Příklad 2**

Úřad pro kontrolu znečišťování má moc ukončit ty činnosti účetních jednotek, které nejsou v souladu s předpisy na ochranu životního prostředí. Existence této moci nepředstavuje moc nad relevantními činnostmi.

**Příklad 3**

Město má moc schválit předpisy územního plánování, které by omezovaly místa pro provozování prodejen rychlého občerstvení nebo by je úplně zakázaly.

Existence této moci nepředstavuje moc nad relevantními činnostmi prodejen rychlého občerstvení.

**Příklad 4**

Ústřední vláda má moc zavést regulační ovládání monopolů. Agentura plně vlastněná vládou má moc regulovat monopoly, jež jsou předmětem takového regulačního ovládání, a stanovila cenové stropy jednotkám, jež distribuují elektrickou energii. Ústřední vláda nemá vlastnický podíl u distributorů elektřiny a nezískává od nich finanční prospěch. Výsledkem pravomoci zavést regulační ovládání není ovládání, a to ani u ústřední vlády, ani u vládní agentury. Jakékoliv další moci by musely být vyhodnoceny samostatně.

**Příklad 5**

Rada pro kontrolu hazardu (RKH) je vládní agenturou, jež reguluje kasina a další druhy hazardu ve státě a prosazuje právní předpisy státu v oblasti hazardu. RKH je odpovědná za vyhlášení pravidel a nařízení, kterými se řídí výkon hazardních aktivit ve státě. Tato pravidla a nařízení pramení z právních předpisů. Právní předpisy byly schváleny zákonodárci a nastavují širokou politiku státu ve vztahu k hazardu, uvedená pravidla a nařízení pak stanovují detailní požadavky, jež musí být plněny hernami, jejich vlastníky, zaměstnanci a prodejci. Pravidla a nařízení pokrývají široký rozsah činnosti, včetně udělování povolení, vedení účetnictví, pravidel sázek v kasinu a auditu.

RKH má také oprávnění udělit nebo odejmout povolení hernám, jejich vlastníků, zaměstnancům a prodejcům. K získání povolení je třeba, aby žadatel prokázal svou bezúhonnost, pocitovost a integritu. Je typické, že v žádostech o udělení povolení se vyžaduje uvést detailní osobní informace. S ohledem na druh povolení, o něž je žádáno, může být po žadateli požadováno uvést detaily týkající se předchozích obchodních vztahů a zaměstnání, výpisů z rejstříků trestů a finanční stability.

I když tato pravidla a předpisy mají dopad na provozování heren, RKH nemá moc nad relevantními činnostmi (jak jsou definovány v tomto standardu) heren. Předpisy se použijí na všechny herny, přičemž každá herna má na výběr, zda si přeje v oblasti hazardu podnikat nebo ne. Účelem právních předpisů a nařízení v oblasti hazardu je ochrana veřejnosti, nikoliv zajištění si ovládacího podílu v hernách.

*Relevantní činnosti a řízení relevantních činností (odstavce AG13-AG15)*

- IE4. Následující příklady ilustrují posuzování, zda má účetní jednotka pro účely tohoto standardu moc řídit relevantní činnosti jiné jednotky.

**Příklad 6**

Účetní jednotky A a B vytvoří jinou jednotku C za účelem vývoje a prodeje léčivého přípravku. Jednotka A je odpovědná za vývoj a za zajištění schválení léčivého přípravku regulačními orgány – tato odpovědnost zahrnuje jednostrannou schopnost činit všechna rozhodnutí týkající se vývoje přípravku a zajištění jeho schválení regulačním orgánem. Jakmile bude přípravek schválen regulačním orgánem, jednotka B jej začne vyrábět a prodávat – jednotka B má jednostrannou schopnost činit veškerá rozhodnutí o výrobě a prodeji přípravku. Pokud jsou všechny činnosti – jak vývoj a zajištění schválení regulačním orgánem, tak výroba a prodej produktu – relevantními činnostmi, pak jednotky A a B potřebují určit, zda jsou schopné řídit činnosti, které nejdůležitěji ovlivňují prospěch z jednotky C. Jednotky A a B tak každá potřebují zvážit, zda vývoj a zajištění schválení regulačním orgánem nebo výroba a prodej léčivého přípravku jsou tou činností, která nejdůležitěji ovlivňuje prospěch z jednotky C, a zda jsou tyto činnosti schopné řídit. K určení toho, která jednotka má moc, by jednotky A a B měly zvážit:

- (a) účel a uspořádání jednotky C,
- (b) faktory, které určují přebytek, výnos a hodnotu jednotky C, jakož i hodnotu léčivého přípravku,
- (c) dopad jejich rozhodovací pravomoci na výsledek jednotky C s ohledem na faktory uvedené pod písmenem (b) a
- (d) jejich vystavení se proměnlivosti prospěchů z jednotky C.

V tomto konkrétním příkladu by jednotky zvážily také:

- (a) nejistotu schválení, a potřebné úsilí vynaložené na zajištění schválení regulačním orgánem (s přihlédnutím k jejich dosavadní úspěšnosti při vývoji a získávání schválení takových přípravků ze strany regulačních orgánů),
- (b) která jednotka ovládá léčivý přípravek poté, co je fáze vývoje úspěšně dokončena.

**Příklad 7**

Investiční nástroj je vytvořen a financován za použití dluhového nástroje drženého jednou jednotkou (dluhovým investorem) a kapitálových nástrojů držených řadou dalších investorů. Akciové tranše slouží pro absorpci prvních ztrát a pro příjem případného zbytkového prospěchu z investičního nástroje. Jeden z kapitálových investorů, který vlastní 30 procent kapitálových nástrojů, je rovněž správcem aktiv. Investiční nástroj 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 akciové tranši, jejímž účelem je absorbovat první ztráty investičního nástroje. Prospěch z investičního nástroje významně ovlivňuje správa jeho portfolia aktiv, což zahrnuje rozhodnutí týkající se výběru, nabývání a pozbývání aktiv v souladu s pravidly portfolia a při nesplacení aktiv v portfoliu. Všechny tyto činnosti řídí správce aktiv do té doby, než výše nesplacených aktiv dosáhne stanoveného procenta hodnoty portfolia (tj. když hodnota portfolia dosáhne takové výše, že dojde k vyčerpání akciové tranše). Od toho okamžiku pak spravuje aktiva nezávislý správce podle pokynů dluhového investora. Správa portfolia aktiv investičního nástroje představuje jeho relevantní činnost. Správce aktiv má schopnost řídit relevantní činnosti, dokud výše nesplacených aktiv nedosáhne stanoveného procenta hodnoty portfolia, dluhový investor má schopnost řídit relevantní činnosti, když výše nesplacených aktiv toto stanovené procento hodnoty portfolia překročí. Jak správce aktiv, tak dluhový investor musejí určit, zda jsou schopni řídit činnosti, které nejvýznamněji ovlivňují prospěch z investičního nástroje, a také vzít v potaz účel a uspořádání tohoto investičního nástroje, stejně tak i vystavení každé strany proměnlivosti prospěchu.



*Práva, která poskytují jednotce moc nad jinou jednotkou (odstavce AG16-AG28)*

IE5. Následující příklady ilustrují posuzování, zda má účetní jednotka pro účely tohoto standardu moc řídit relevantní činnosti jiné jednotky.

### **Příklad 8**

Vládní agentura pro záležitosti bydlení zavádí komunitní program bydlení, jež poskytuje nízkonákladové bydlení. Tento program je provozován na základě dohody s registrovaným sdružením. Jedinou aktivitou tohoto sdružení je spravovat zařízení komunitního bydlení. Sdružení nemá žádné vlastnické nástroje.

Relevantními činnostmi sdružení jsou:

- posouzení a výběr z žadatelů o bydlení,
- každodenní provoz týkající se programu bydlení,
- údržba domů a společných zařízení a
- vylepšování a rozšiřování zařízení k bydlení.

Správní rada sdružení má 16 členů, z toho osm jich je jmenováno (a odvoláváno) vládní agenturou pro záležitosti bydlení. Předseda je jmenován správní radou z členů jmenovaných vládní agenturou pro záležitosti bydlení, jeho hlas je rozhodující při rovnosti hlasů, k čemuž však dochází zřídka. Správní rada se schází pravidelně a posuzuje zprávy obdržené od vedení sdružení. Na základě těchto zpráv je správní rada oprávněna potvrdit nebo zvrátit rozhodnutí učiněné vedením. Správní rada dále rozhoduje o důležitých záležitostech, jako je významná údržba a investování dalšího kapitálu do další výstavby bydlení, a to po vyhodnocení míry obsazenosti a poptávky po bydlení.

Vládní agentura pro záležitosti bydlení vlastní pozemky, na kterých ubytovací zařízení stojí, a je to ona, kdo do něj od založení sdružení vkládal kapitál a provozní prostředky. Sdružení ubytovací zařízení vlastní.

Sdružení zadržuje veškerý přebytek vzešlý z provozování zařízení a není dle stanov oprávněno poskytnout vládní agentuře pro záležitosti bydlení přímou finanční návratnost. Výše uvedený přehled skutečností se vztahuje na níže uvedené příklady 8A a 8B. Každý z těchto příkladů je posuzován samostatně.

**Příklad 8A**

Ze skutečností a okolností uvedených výše vyplývá, že vládní agentura pro záležitosti bydlení ovládá sdružení.

Vládní agentura pro záležitosti bydlení má práva, která ji poskytují současnou schopnost řídit relevantní činnosti sdružení, bez ohledu na to, zda se rozhodne tato práva uplatnit.

Vládní agentura pro záležitosti bydlení jmenuje osm členů správní rady, z nichž se jeden stane předsedou s hlasem, který je rozhodující při rovnosti hlasů. Výsledkem je, že vládní agentura pro záležitosti bydlení má moc nad sdružením z důvodu podstatných práv, jež ji činí současně schopnou řídit relevantní činnosti sdružení, bez ohledu na to, zda se agentura rozhodne tato práva uplatnit.

Vládní agentura pro záležitosti bydlení je také vystavena nebo má práva na proměnlivý prospěch ze své angažovanosti ve sdružení. Vládní agentura pro záležitosti bydlení získává díky sdružení nefinanční prospěch spočívající v naplňování jeho sociálních cílů při uspokojování potřeb nízkonákladového komunitního bydlení. I když nemůže obdržet přímý finanční prospěch, získává vládní agentura pro záležitosti bydlení nepřímý prospěch prostřednictvím své schopnosti určit, jak má být finanční výnos použit pro program komunitního bydlení.

Vládní agentura pro záležitosti bydlení také splňuje závěrečný požadavek kritéria pro určení ovládnání. Prostřednictvím členů, které jmenovala do správní rady, má vládní agentura pro záležitosti bydlení schopnost použít svou moc k tomu, aby ovlivnila povahu nebo výši prospěchu, který má ze sdružení.

Vládní agentura pro záležitosti bydlení splňuje všechna tři kritéria stanovená pro ovládnání, proto tato agentura dané sdružení ovládá.

**Příklad 8B**

V tomto příkladu jsou použity údaje z příkladu 8A, kromě následujících:

- (a) správní rada sdružení je volena prostřednictvím nominace veřejnosti a hlasovacího procesu, který vládní agentuře pro záležitosti bydlení neposkytuje práva na jmenování členů správní rady, a
- (b) rozhodnutí učiněná správní radou sdružení jsou posuzována vládní agenturou pro záležitosti bydlení, která může sdružení poskytnout svá doporučení.

Z výše uvedených pozměněných údajů a okolností vyplývá, že vládní agentura pro záležitosti bydlení nedisponuje podstatnými právy vztahujícími se ke sdružení, a nemá proto nad sdružením moc.

Sociální cíle vládní agentury pro záležitosti bydlení týkající se nízkonákladového komunitního bydlení jsou stále naplňovány a agentura tak bude nadále získávat přímý nefinanční prospěch. Avšak jen soulad s cíli nepostačuje k vyvození závěru, že jedna jednotka ovládá jinou (viz odstavec 36).

Vládní agentura pro záležitosti bydlení nemá moc a v důsledku toho nemá schopnost použít moc tak, aby ovlivnila povahu a výši prospěchu agentury. Vládní agentura pro záležitosti bydlení není schopna naplnit dva ze tří požadavků stanovených pro kritérium ovládnutí, proto platí, že sdružení není ovládáno vládní agenturou pro záležitosti bydlení.

**Příklad 9**

Vláda má právo jmenovat a odvolat většinu členů statutárního orgánu. Tato moc byla předchozími vládami využívána. Současná vláda tuto moc ještě nevyužila, protože si, z politických důvodů, nepřeje být považována za takovou, která zasahuje do činnosti statutárního orgánu. I když se vláda rozhodla svých podstatných práv nevyužívat, i v tomto případě platí, že tato podstatná práva stále má.

**Příklad 10**

Má-li místní vláda vzhledem ke svým potřebám nadbytek pozemků, je její politikou jejich poskytnutí za protihodnotu, jež umožní jejich použití pro dostupné bydlení. Místní vláda stanovuje výchozí pravidla a podmínky k zajištění toho, že poskytované bydlení zůstane cenově dostupné a k dispozici pro uspokojení místních potřeb bydlení.

V souladu s touto politikou prodala místní vláda část parcely bytovému družstvu za MJ1 ke zbudování 20 cenově dostupných bytů. Zbytek parcely byl prodán za tržní hodnotu soukromému developerovi.

Smlouva mezi místní vládou a bytovým družstvem uvádí, k jakému účelu může být pozemek použit, v jaké kvalitě má být bytová výstavba provedena, vyžaduje průběžné předkládání zpráv a výkonnostní řízení a stanovuje postup pro navrácení nevyužitého pozemku a řešení sporů. Pozemek musí být využit způsobem, jenž bude v souladu s politikou místní vlády pro dostupné bydlení.

Dohoda uvádí také požadavky na zajištění kvality ze strany bytového družstva a na zajištění procesů finančního řízení. Bytové družstvo je povinno prokázat, že má kapacity a oprávnění k provedení výstavby. Musí také doložit přidanou hodnotu, již může být dosaženo spojením prostředků místní vlády s prostředky bytového družstva, a to udržitelným způsobem za účelem řešení potřeby v rámci zvláštní klientské skupiny.

Představenstvo bytového družstva je jmenováno členy tohoto družstva. Místní vláda nemá v představenstvu žádného svého zástupce.

Z výše uvedených údajů a okolností vyplývá, že vládní agentura pro záležitosti bydlení nemá dostatečnou moc nad družstvem k řízení jeho relevantních činností, a proto družstvo neovládá. Místní vláda může získávat nepřímý nefinanční prospěch od družstva tím, že sociální cíle místní vlády týkající se nízkonákladového komunitního bydlení jsou prosazovány činností bytového družstva. Avšak jen soulad s cíli nepostačuje k vyvození závěru, že jedna jednotka ovládá jinou (viz odstavec 36). Aby místní vláda měla moc nad bytovým družstvem, pak by potřebovala mít schopnost řídit bytové družstvo tak, aby spolu s místní vládou pracovalo na plnění cílů místní vlády.

**Příklad 11**

Jednotka, u níž se hodnotí existence ovládnutí, 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 stávající politiky týkající se relevantních činností, z požadavku na informování ostatních akcionářů však plyne, že taková valná hromada se nemůže konat dříve než za 30 dní. Politiky týkající se relevantních činností je možné změnit jen na mimořádných nebo plánovaných valných shromážděních akcionářů. To se týká rovněž schvalování významných prodejů aktiv nebo také uskutečňování či prodeje významných investic.

Výše uvedený přehled údajů se vztahuje na níže uvedené příklady 11A-11D. Každý z těchto příkladů je posuzován samostatně.

**Příklad 11A**

Účetní jednotka drží většinu hlasovacích práv v jiné jednotce. Hlasovací práva této jednotky jsou podstatná, protože jednotka je schopná, když je třeba, rozhodovat o řízení relevantních činností. Skutečnost, že svá hlasovací práva může uplatnit až za 30 dní, jí neznemožňuje mít současnou schopnost řídit relevantní činnosti již od okamžiku, kdy jednotka získá akciový podíl.

**Příklad 11B**

Účetní jednotka uzavřela forwardovou smlouvu na získání většinového podílu v jiné jednotce. Datum vypořádání ve forwardové smlouvě je za 25 dní. Stávající akcionáři nemohou změnit stávající politiky týkající se relevantních činností, protože mimořádnou valnou hromadu lze svolat nejdříve za 30 dní, kdy již bude forwardová smlouva vypořádána. Účetní jednotka má tudíž práva, která v zásadě odpovídají výše uvedenému příkladu 11A většinového akcionáře (tj. jednotka, která uzavřela forwardovou smlouvu, může rozhodovat o řízení relevantních činností, když je třeba takové rozhodnutí učinit). Forwardová smlouva jednotky představuje pro tuto účetní jednotku nabytí podstatného práva, na základě něhož má současnou schopnost řídit relevantní činnosti jiné jednotky, a to i před tím, než dojde k vypořádání forwardové smlouvy.

**Příklad 11C**

Účetní jednotka drží podstatné opční právo na získání většinového podílu na jiné jednotce, kterého lze využít za 25 dní a jež je hluboko v penězích (“in the money”). Závěr v tomto příkladu by byl stejný jako v příkladu 11B.

**Příklad 11D**

Účetní jednotka uzavřela forwardovou smlouvu na získání většinového podílu na jiné jednotce, žádná další související práva na tuto jednotku nemá. Datum vypořádání forwardové smlouvy je za šest měsíců. Na rozdíl od příkladů výše nemá účetní jednotka současnou schopnost řídit relevantní činnosti této jiné jednotky. Současnou schopnost řídit relevantní činnosti této jiné jednotky mají stávající akcionáři, protože mohou změnit stávající politiky týkající se relevantních činností před tím, než dojde k vypořádání forwardové smlouvy.

*Moc bez většiny hlasovacích práv a zvláštní hlasovací práva připojená k vlastnickým podílům (odstavce AG36-AG37)*

- IE6. Následující příklady ilustrují posuzování, zda zvláštní hlasovací práva připojená k vlastnickým podílům vedou k získání moci pro účely tohoto standardu.

**Příklad 12**

Ústřední vláda privatizovala společnost a za účelem ochrany svých národních zájmů použila mechanismus „zlaté akcie“. „Zlatá akcie“ nemá žádnou hodnotu ani nedává procentuálně vyjádřitelná práva na kapitál společnosti. Zlatá akcie znamená, že ovládnutí společnosti, nebo 24procentní podíl na společnosti, nemohou být prodány bez souhlasu ústřední vlády.

Ústřední vláda má ochranná práva, nikoliv podstatná práva.

**Příklad 13**

Ústřední vláda prodala všechny své akcie ve společnosti, podržela si však zlatou akcii (s jmenovitou hodnotou ve výši jedné měnové jednotky). Zlatá akcie poskytla ministrowi (jakožto držitelu akcie) 15procentní podíl na společnosti a schopnost zabránit jakémukoliv potenciálnímu převzetí podniku. Dále vyžadovala, aby předseda představenstva a generální ředitel byli občany dané země. Smyslem zlaté akcie bylo chránit uvedenou společnost před zahraničními akvizicemi, zejména z důvodů národní bezpečnosti.

Ústřední vláda má ochranná práva, nikoliv podstatná práva.

**Příklad 14**

Ústřední vláda nevlastní žádné akcie ve společnostech v oblasti obrany. Schválila však právní předpisy, které ve vztahu ke společnostem provádějícím strategické činnosti v oblasti obrany a systému národní bezpečnosti stanovují, že v případě, kdy by mohly být postiženy zásadní zájmy národní obrany nebo bezpečnosti, může vláda:

- (a) uložit zvláštní podmínky pro pořízení účasti v takové společnosti – kýmkoliv – týkající se zabezpečení nákupu a informací, převodu technologií a vývozního řízení,
- (b) vetovat nákup podílu na základním kapitálu spojeného s hlasovacími právy jakoukoliv jinou osobou než je stát (ať již přímo či nepřímo, jednotlivě nebo společně) v každé takovéto společnosti, pokud, vzhledem ke své velikosti, může dojít k hrozbě pro obranu nebo národní bezpečnost, a
- (c) u každé takové společnosti vetovat přijetí rozhodnutí akcionáři nebo správní radou, pokud se týkají určitých mimořádných transakcí (takových jako jsou fúze, rozdělení, pozbytí aktiv, likvidace a změny v předpisech týkajících se účelu podnikání nebo změny ve výši kapitálu, jenž může být vlastněn v některých státem ovládaných společnostech).

Ústřední vláda má ve vztahu k těmto společnostem ochranná práva, nikoliv podstatná práva.

*Ovládání představenstva nebo jiného řídicího orgánu (odstavec AG38)*

- IE7. Následující příklad ilustruje posuzování, zda účetní jednotka ve smyslu tohoto standardu ovládá představenstvo nebo řídicí orgán jiné jednotky. Existence takového ovládání může podat důkaz, že jednotka má dostatečná práva k tomu, aby měla moc nad jinou jednotkou.

**Příklad 15**

Národní muzeum je řízeno správní radou, jejíž členy vybírá ministerstvo odpovědné za financování muzea. Členové správní rady mají volnost při rozhodování o činnosti muzea.

Ministerstvo má moc jmenovat většinu členů správní rady muzea. Ministerstvo má možnost uplatnit nad muzeem moc.

*Ekonomická závislost (odstavce AG41-AG42)*

- IE8. Následující příklady ilustrují posuzování, zda závislost na financování jinou jednotkou představuje v souladu s tímto standardem vznik moci.

**Příklad 16**

Výzkumná instituce je jednou z mnoha institucí, jež je financována hlavně z prostředků ústřední vlády. Instituce předkládají návrhy a prostředky jsou jim rozdělovány na základě výběrového řízení. Výzkumná instituce si zachovává právo takové finance přijmout nebo odmítnout.

Ústřední vláda neovládá výzkumnou instituci, neboť ta se může rozhodnout prostředky od vlády odmítnout, vyhledávat alternativní zdroje financování či svou činnost ukončit.

**Příklad 17**

Společnost zajišťující stravování má závazné ujednání na dodávky jídel do škol vlastněných vládou. Ujednání je sjednáno mezi společností a školou. Smlouvy se školami vytvářejí většinu výnosů této společnosti. Existují obecné požadavky, stanovené předpisy, jež jsou použitelné na všechna taková ujednání, včetně nutričních standardů a pravidel nákupů. Ujednání např. blíže určují, jaké musí být nakoupeno množství místních surovin.

Stávající ujednání jsou sjednána na období pěti let. Chce-li společnost zajišťující stravování pokračovat i nadále v dodávání jídel školám, musí na konci tohoto období projít výběrovým řízením a soutěžit s dalšími jednotkami o tuto zakázku.

Škola neovládá společnost zajišťující stravování, protože tato společnost se může rozhodnout pro ukončení dodávek jídel školám a hledat jinou práci, či svou činnost ukončit.

**Příklad 18**

Mezinárodní dárcé financuje projekt v rozvojové zemi. Dárce pro realizaci projektu využívá v dané zemi malou místní agenturu. Místní agentura má své vlastní představenstvo, je však vysoce závislé na prostředcích dárce. Agentura si zachovává moc prostředky od dárce odmítnout.

Mezinárodní dárcé neovládá místní agenturu, neboť tato agentura se může rozhodnout prostředky od dárce nepřijmout a vyhledávat alternativní zdroje financování, či svou činnost ukončit.



*Hlasovací práva (odstavce AG43-AG48)*

- IE9. Následující příklady ilustrují posuzování, zda účetní jednotka, jež má méně než většinu hlasovacích práv v jiné jednotce, má faktickou schopnost jednostranně řídit relevantní činnosti, a zda její práva postačují k tomu, aby jí v souladu s tímto standardem vznikla moc nad touto jinou jednotkou.

**Příklad 19**

Účetní jednotka získá 48 procent hlasovacích práv v jiné jednotce. 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, na základě které by měl konzultovat nebo činit společná rozhodnutí. Při posuzování podílu hlasovacích práv, který je třeba mít, došla účetní jednotka na základě posouzení relativní velikosti ostatních podílů k tomu, že 48procentní podíl by byl dostatečný k tomu, aby získala ovládnání. V tomto případě, na základě absolutní velikosti svého podílu a relativní velikosti ostatních podílů, tak jednotka dospěla k závěru, že má dostatečně dominantní podíl na hlasovacích právech k naplnění kritéria moci a že není třeba nějakým dalším způsobem moc prokazovat.

**Příklad 20**

Účetní jednotka A drží 40 procent hlasovacích práv v jiné jednotce a dalších dvanáct investorů má každý po 5 procentech hlasovacích práv v této jiné jednotce. Dohoda uzavřená mezi akcionáři poskytuje jednotce A 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 dospěla jednotka A k závěru, že absolutní velikost jejího podílu a relativní velikost ostatních podílů samy o sobě nestačí pro přesvědčivé vyhodnocení, že má dostatečná práva k tomu, aby mohla mít moc. Jednotka A však došla k tomu, že její smlouvou dané právo jmenovat a odvolávat vedení a stanovovat výši jeho odměny je dostatečné k vyvození závěru, že má nad touto jinou jednotkou moc. Skutečnost, že jednotka A toto právo ještě ani nemusela uplatnit, nebo pravděpodobnost toho, že jednotka A své právo vybírat, jmenovat nebo odvolávat vedení uplatní, se při posuzování, zda má jednotka A moc, nebere v potaz.

**Příklad 21**

Jednotka A drží 45 procent hlasovacích práv v jiné jednotce. Dva další investoři drží každý po 26 procentech hlasovacích práv v této jiné 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 jednotky A na hlasovacích právech i jeho velikost v poměru k ostatním podílům jsou dostatečné k vyvození závěru, že jednotka A nemá moc. Stačilo by, aby spolu spolupracovali jen dva další investoři, a byli by schopní zabránit jednotce A v řízení relevantních činností této jiné jednotky.

**Příklad 22**

Jednotka drží 35 procent hlasovacích práv v jiné jednotce. Tři další akcionáři drží každý po 5 procentech hlasovacích práv v této jiné 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 akcionáři, na základě které by měl s nimi konzultovat či činit společná rozhodnutí. Rozhodnutí ohledně relevantních činností této jiné jednotky vyžadují souhlas většiny odevzdaných hlasů na příslušných valných hromadách akcionářů. Na posledních valných hromadách akcionářů bylo odevzdáno 75 procent hlasovacích práv v této jednotce. V tomto případě je aktivní účast ostatních akcionářů na posledních valných hromadách známkou toho, že jednotka by nebyla v praxi schopná řídit relevantní činnosti jednostranně, bez ohledu na to, zda relevantní činnosti již řídila, protože dostatečný počet ostatních akcionářů hlasoval stejně jako ona.

*Potenciální hlasovací práva (odstavce AG49-AG52)*

- IE10. Následující příklady ilustrují posuzování, zda potenciální hlasovací práva představují pro účely tohoto standardu podstatné právo.

**Příklad 23**

Účetní jednotka A drží 70 procent hlasovacích práv v jiné jednotce. Účetní jednotka B má 30 procent hlasovacích práv v této jiné jednotce a zároveň opci na získání poloviny hlasovacích práv jednotky A v této jiné jednotce. Tato opce je realizovatelná po dobu následujících dvou let za pevně stanovenou cenu, která je hluboko mimo peníze („out of the money“) (a očekává se, že po toto dvouleté období to tak i zůstane). Jednotka A uplatňuje svá hlasovací práva a aktivně řídí relevantní činnosti této jiné jednotky. V tomto případě je pravděpodobné, že jednotka A plní kritérium moci, protože se zdá, že je v současnosti schopna řídit relevantní činnosti. Přestože jednotka B vlastní v současnosti realizovatelné opce na nákup dalších hlasovacích práv (které by jí v případě, že by je realizovala, zajistily většinu hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno), z pravidel a podmínek souvisejících s těmito opčními právy vyplývá, že nejsou podstatná.

**Příklad 24**

Účetní jednotka A a dva další investoři drží každý po třetině hlasovacích práv v jiné jednotce. Činnosti provozované touto jinou jednotkou úzce souvisí s jednotkou A. Jednotka A drží kromě kapitálových nástrojů rovněž dluhové nástroje, které jsou kdykoli převoditelné na kmenové akcie této jiné jednotky, a to za stanovenou pevnou cenu, která je mimo peníze („out of the money“) (ale nikoli hluboko mimo peníze). Pokud by došlo k převedení dluhu na akcie, jednotka A by držela 60 procent hlasovacích práv v této jiné jednotce. Pokud by došlo k převedení dluhových nástrojů na kmenové akcie, pak by jednotka A měla prospěch z uskutečnění synergií. Jednotka A má nad jinou jednotkou moc, protože drží hlasovací práva v této jednotce společně s podstatnými potenciálními hlasovacími právy, které jí poskytují současnou schopnost řídit relevantní činnosti.

*Moc, když hlasovací nebo obdobná práva nemají významný dopad na prospěch (AG53-AG56)*

- IE11. Následující příklady ilustrují posuzování, zda má jednotka při neexistenci hlasovacích nebo obdobných práv pro účely tohoto standardu moc.

**Příklad 25**

Ústřední vláda má právní předpisy, které řídí zřizování kulturních rad a rad národního dědictví. Tyto rady mají zvláštní právní status a omezenou odpovědnost. Pravomoci a cíle těchto rad jsou spolu s požadavky na jejich výkaznictví stanoveny právními předpisy. Hlavní náplní každé rady je správa aktiv rady, zejména nemovitostí, pro obecný prospěch příjemců. Rady mají povoleno vynakládat peníze na podporu zdraví, vzdělávání, profesních školení, sociálního a ekonomického zabezpečení příjemců. Rady mají omezená oprávnění k vynaložení prostředků, s výjimkou jejich vynaložení na účel specificky uvedený v právních předpisech. Každá rada musí vládě poskytovat roční finanční výkaz. Příjemci (vymezení každou radou a představující osoby z určité oblasti) vybírají členy rady. Členové rady jsou jmenováni na dobu tří let na základě hlasování příjemců na roční valné hromadě. Každá rada si stanovuje své vlastní provozní a finanční politiky a strategii. Činnosti, které mají největší dopad na naplnění cílů rad, jsou správa nemovitostí a rozdělování prostředků příjemcům.

Ústřední vláda rady neovládá. Vláda byla zapojena do zavádění právních předpisů, jež upravuje činnosti rad, ale práva na relevantní činnosti těchto rad vláda nemá.

**Příklad 26**

Pět místních úřadů vytvoří samostatnou společnost, která poskytuje participujícím úřadům sdílené služby. Společnost působí na základě smlouvy s těmito místními úřady. Hlavním cílem společnosti je poskytování služeb těmto místním úřadům.

Společnost je vlastněna všemi podílejšími se místními úřady, přičemž každý má jeden podíl a jeden hlas. Vedoucímu zaměstnanci z každé z místních vlád je umožněno být členem správní rady společnosti. Správní rada společnosti je odpovědná za strategické řízení, schvalování obchodních případů a sledování výkonnosti.

Pro každou sdílenou činnost existuje poradní skupina, která je odpovědná za provozní řízení a rozhodování ve vztahu k dané činnosti. Každá poradní skupina se skládá z jednoho představitele z každé z místních vlád.

Prospěchem z ujednání o sdílených službách je:

- lepší úroveň a kvalita služby,
- koordinovaný a konzistentní přístup k poskytování služeb,
- snížení nákladů podpůrných a správních služeb,
- příležitosti k rozvoji nových iniciativ, a
- úspory z rozsahu vyplývající z toho, že jedna jednotka zastupuje při nákupech více obcí.

Budou-li zavedeny další sdílené služby, jež povedou k potřebě dalšího kapitálu, pak společnost vydá nový druh kapitálového nástroje nebo vytvoří ovládanou jednotku, přes kterou bude držet podíl na nových aktivech.

Společnost pokrývá své náklady dvěma způsoby. Ponechává si určité procento z dosažených úspor ze svých hromadných nákupních činností a účtuje si za administrativní transakční náklady ze služeb poskytnutých místním úřadům.

Žádný z místních úřadů uvedenou společnost samostatně neovládá. Každý z těchto místních úřadů by měl při rozhodování o tom, jak účetně zachytit svůj podíl na společnosti, zvážit, zda není stranou společného ujednání podle vymezení uvedeného v IPSAS 37 *Společná ujednání*.

**Příklad 27**

Trust pro zajištění volnočasových aktivit byl zřízen jako dobročinná organizace, s ručením omezeným zárukou, za účelem provozování a řízení sportovních a volnočasových zařízení jménem místní vlády. Podmínky ujednání s místní vládou stanoví, že tento trust je odpovědný za operativní řízení, provozování a rozvoj městských sportovních a volnočasových zařízení. Trust má provozovat stávající volnočasová zařízení místní vlády. Požadovanou úroveň služeb, včetně provozní doby a personálního obsazení, určuje místní vláda. Činnosti trustu musí být v souladu s dlouhodobým plánem místní vlády, významná část činností trustu je financována místní vládou. Trust nesmí vytvářet nová zařízení ani nesmí být činný v jiných aktivitách bez souhlasu místní vlády.

Ukončí-li trust svou činnost, pak se výtěžek převede na jinou dobročinnou organizaci s obdobným posláním. Místní vláda neodpovídá za dluhy trustu (její závazek je omezen na jednu měnovou jednotku).

Místní vláda trust ovládá. Specifikací způsobu, jakým musí být trust provozován, předurčila místní vláda činnosti trustu a podobu prospěchu pro místní vládu.

**Příklad 28**

Místní vláda převádí svá volnočasová centra, knihovny a divadla do dobročinného trustu.

Z vytvoření trustu očekává místní vláda prospěch v podobě úspory nákladů, větší využití zařízení veřejností, výhodnější daňové řešení a lepší přístup k prostředkům, který mají dobročinné organizace. Trust může rozhodovat o povaze a rozsahu zařízení, které má být poskytnuto, a může být činný i v jakékoliv jiné dobročinné aktivitě. Správní rada trustu je volena místními obyvateli. Místní vláda má právo být v této radě zastoupena jedním zástupcem. Trust má povinnost ponechat si veškeré přebytky a používat je pro cíle trustu.

Místní vláda má prospěch z činnosti trustu, neovládá jej však. Místní vláda není oprávněna řídit způsob, jakým trust své prostředky použije.

**Příklad 29**

Trust A propaguje, podporuje a realizuje programy, akce a iniciativy ke zkrášlení města A. Od místní vlády přijímá prostředky na různé služby, včetně odstraňování graffiti, zkrášlovací projekty a konání ekologických akcí. Místní vládě pak podává zprávy o své výkonnosti při poskytování těchto služeb. Pokud by trust neexistoval, místní vláda by potřebovala nalézt jiný způsob k poskytování těchto služeb. Trust také získává podporu v podobě darů a dobrovolnické práce od místní community, včetně místních podnikatelů, škol, občanů i komunitních uskupení.

Trust byl původně zřízen zvolenými zástupci místní vlády.

Řídící orgán místní vlády jmenuje všechny správce trustu (se zohledněním určitých požadavků, jako je rovnováha mezi pohlavími a umístěním správců). Správců je mezi pěti až dvanácti. Správci jmenují úředníky.

Změny ve svěřenecké listině trustu musí odsouhlasit správci a řídící orgán místního úřadu.

Bude-li trust zrušen, musí být přebytek aktiv převeden na podobnou dobročinnou organizaci ve stejné geografické oblasti. Takovýto převod aktiv podléhá souhlasu místní vlády.

Místní vláda má směsici práv na trust, včetně práva k:

- (a) jmenování, změně a odvolání klíčových řídicích pracovníků trustu, kteří mají schopnost řídit relevantní činnosti,
- (b) schválení nebo vetování provozních a kapitálových rozpočtů vztahujících se k relevantním činnostem trustu, a
- (c) vetování klíčových změn v trustu, jako je prodej významného aktiva nebo celého trustu.

Místní vláda je schopná řídit relevantní činnosti (služby) trustu prostřednictvím svých ujednání takovým způsobem, že je schopná ovlivňovat náklady i kvalitu poskytovaných služeb. Místní vláda je vystavena proměnlivým výnosům (jak ekonomických efektů služeb, tak i jejich kvality). Protože využívá své moci k ovlivňování těchto výnosů, ovládá místní vláda tento trust.

**Příklad 30**

Účetní jednotka A je organizací veřejného sektoru, která podporuje výstavbu nového bydlení, opravu a modernizaci existujících domů a zlepšování bytových a životních podmínek. Usnadňuje také přístup k prostředkům určeným na bydlení a podporuje konkurenci a efektivitu při poskytování financí na bydlení.

Jednotka A zřídila samostatný trust s úzce vymezenými cíli. Účelem trustu je podílet se na úvěrech určených k bydlení a vydávat hypoteční zástavní listy. Jednotka A ručí za dluhopisy vydané trustem, neposkytuje však průběžné financování – trust své činnosti financuje prostřednictvím výnosů ze svých investic. V případě zrušení trustu by jeho aktiva měla být převedena na jednu nebo více dobročinných organizací. Jednotka A nemá průběžná rozhodovací práva na činnosti trustu.

Jednotka A má moc nad relevantními činnostmi trustu, neboť stanovila relevantní činnosti trustu při jeho založení. Jednotka A je také vystavena proměnlivým prospěchům jak prostřednictvím vystavení se zaručeným dluhopisům, tak také proto, že činnosti trustu, stanovené jednotkou A při založení trustu, pomáhají jednotce A dosáhnout jejích cílů.



**Příklad 31**

Právním předpisem byla zřízena financující agentura. Vlastněna je místními úřady a ústřední vládou. Činnost vykonává na ziskové bázi. Financující agentura bude získávat dluhové financování a poskytovat takové prostředky zúčastněným místním úřadům. Jejím hlavním účelem je zajistit místním úřadům efektivnější náklady financování a diverzifikované zdroje financování. Může podnikat i jiné činnosti, pokud je správní rada bude považovat za důvodně související nebo vyplývající či spojené s uvedeným hlavním účelem.

Hlavním prospěchem účastníků se místních úřadů jsou snížené výpůjční náklady. Správní rada financující agentury může rozhodnout o výplatě dividend, takové výplaty se však očekávají v nízké výši.

Správní rada je odpovědná za strategické řízení a kontrolu činnosti financující agentury. Správní radu tvoří čtyři až sedm ředitelů s většinou nezávislých ředitelů.

Existuje také rada podílníků, jíž tvoří deset osob jmenovaných podílníky (včetně osoby jmenované ústřední vládou). Úkolem rady podílníků je:

- hodnotit výkonnost financující agentury a správní rady a podávat o tom zprávu podílníkům,
- doporučovat podílníkům jmenování, odvolání nahrazení nebo odměny ředitelům a
- koordinovat rozhodnutí podílníků týkající se správy a řízení.

Financující agentura nakupuje dluhové cenné papíry v souladu se svou politikou půjček anebo investiční politikou tak, jak byly schváleny správní radou anebo podílníky.

Aby se místní úřady mohly stát hlavními podílníky financující agentury, musela každá místní vláda provést prvotní kapitálovou investici ve výši MJ 100 000, poskytnout zajištění proti budoucím daním z majetku a souhlasit s tím, že během tří let bude své výpůjční potřeby zajišťovat ve stanovené části právě od financující agentury.

Ústřední vláda ani zúčastněné místní vlády financující agenturu neovládají. Při rozhodování o způsobu účetního zachycení podílu na financující agentuře by měly ústřední vláda a místní úřady zvážit, zda nejsou stranami společného ujednání dle standardu IPSAS 37.

**Příklad 32**

Jedinou činností jednotky A, jak vyplývá ze zakladatelských listin, je nákup pohledávek a jejich každodenní správa pro společnost B. Každodenní správa pohledávek zahrnuje vymáhání a převod splátek jistiny a úroku v okamžiku splatnosti. Při nesplacení pohledávky ji jednotka A automaticky prodá jednotce B v souladu s uzavřenou samostatnou smlouvou o prodejní opci. Jedinou relevantní činností je řízení pohledávek v prodlení, protože to je jediná činnost, která může významně ovlivnit finanční výkonnost jednotky A. Správa pohledávek před tím, než se dostanou do prodlení, nepředstavuje relevantní činnost, protože nevyžaduje podstatná rozhodnutí, která by mohla významně ovlivnit finanční výkonnost jednotky A - činnosti probíhající před tím, než dojde k prodlení, jsou předem dané a jedná se pouze o vymáhání splatných peněžních toků a jejich převod jednotce B. Proto je při posuzování celkových činností jednotky A, těch, které významně ovlivňují finanční výkonnost této jednotky, třeba vzít v úvahu pouze právo jednotky B řídit aktiva v prodlení. V tomto příkladu zajišťuje způsob nastavení jednotky A to, že jednotka B má rozhodovací pravomoc nad činnostmi, které významně ovlivňují finanční výkonnost, a to právě v okamžiku, kdy je tato rozhodovací pravomoc potřeba. Podmínky smlouvy o prodejní opci jsou nedílnou součástí celkové činnosti a zřízení jednotky A. Podmínky stanovené ve smlouvě o prodejní opci společně s podmínkami uvedenými v zakladatelských listinách jednotky A tak vedou k závěru, že jednotka B má nad jednotkou A moc, přestože přebírá vlastnictví pohledávek pouze tehdy, jsou-li v prodlení, a řídí tyto pohledávky v prodlení mimo právní kompetenci jednotky A.

*Vystavení proměnlivému prospěchu od jiné jednotky nebo práva na něj (odstavec AG57)*

- IE12. Následující příklady ilustrují posuzování, zda jednotka pro účely tohoto standardu získává proměnlivý prospěch od jiné jednotky.

**Příklad 33**

Z provedeného výzkumu vyplynulo, že prorodinná politika na univerzitách, zahrnující provozování předškolních vzdělávacích zařízení pro děti, je mimořádně důležitá z hlediska přitažlivosti pro studenty a zaměstnance a pro jejich udržení na univerzitách. Je to důležité zejména pro vysoce kvalifikované zaměstnance a postgraduální studenty, což následně napomáhá podpoře dobrého jména univerzity a její schopnosti získat prostředky na výzkum.

Výše uvedená podkladová informace se vztahuje k příkladům 33A a 33B popsaným níže. Každý z těchto příkladů je posuzován samostatně.

**Příklad 33A**

Univerzita A zřídila sedm středisek dětské péče (i když univerzita A získává od vlády prostředky za své vzdělávací programy, střediska dětské péče zřídila univerzita, nikoliv vláda). Střediska působí v budovách vlastněných univerzitou. Každé středisko má svého vlastního vedoucího, zaměstnance a rozpočet. Střediska mohou využívat pouze zaměstnanci a studenti univerzity. Univerzita je oprávněným poskytovatelem služeb dětské péče. Univerzita je oprávněna střediska zavřít nebo je přemístit do jiných budov. Vzhledem k tomu, že střediska jsou umístěna v budovách univerzity, musí zaměstnanci i rodiče dodržovat bezpečnostní a zdravotní předpisy univerzity. Skupina řídící střediska dětské péče má právo stanovit i další provozní předpisy.

Univerzita A získává nefinanční přínos z toho, že má ve svém kampusu dostupné služby dětské péče. I když univerzita A není zapojena do každodenního provozování středisek, má schopnost tato střediska zavřít nebo změnit jejich provozní hodiny.

Univerzita A ovládá střediska dětské péče.

**Příklad 33B**

Univerzita B uvolnila jednu svou budovu zdarma pro poskytování služeb dětské péče v prostorách univerzity. Služby dětské péče jsou poskytovány registrovaným spolkem. Všichni rodiče využívající tohoto střediska dětské péče jsou členy tohoto spolku. Tito členové jmenují správní radu spolku a odpovídají za provozní a finanční politiky. Středisko dětské péče může být využíváno zaměstnanci, studenty i širokou veřejností, přičemž studenti mají přednost. Protože je středisko umístěno na pozemku univerzity, její zaměstnanci i rodiče musí dodržovat bezpečnostní a zdravotní předpisy univerzity. Oprávněným poskytovatelem služeb dětské péče je registrovaný spolek. Ukončí-li spolek svou činnost, převedou se její prostředky na podobnou neziskovou organizaci. Registrovaný spolek se může rozhodnout, že pro poskytování svých služeb nebude využívat univerzitní budovy.

I když má univerzita nefinanční přínos z toho, že jsou služby dětské péče dostupné v prostorách jejího kampusu, nemá moc řídit relevantní činnosti registrovaného spolku. Členové tohoto spolku, jimiž jsou rodiče dětí, mají moc řídit relevantní činnosti tohoto registrovaného spolku. Univerzita registrovaný spolek neovládá.

**Spojitosť mezi mocí a prospěchem***Delegovaná moc (odstavce AG60-AG63)*

IE13. Následující příklady ilustrují posuzování, zda jednotka pro účely tohoto standardu působí jako principál nebo agent.

**Příklad 34**

Vládní úřad může být odpovědný za sledování výkonnosti jiné jednotky veřejného sektoru. Účelem monitorování je získat ujištění, že přístupy jiných jednotek jsou konzistentní s cíli vlády, poskytnout ministrům ujištění o kvalitě poskytování a dosažených výsledků a upozornit příslušného ministra na jakákoliv rizika. Úřad má přímou smlouvu s ministrem, jež mu dává oprávnění k monitorování. Úřad je oprávněn požadovat od jiných jednotek informace a poskytuje ministrovi rady ohledně žádostí, které mu jiná jednotka podává a žádá jimi o poskytnutí prostředků. Úřad také podává ministrovi doporučení, zda by jiná jednotka měla získat souhlas s provozováním určitých činností.

Úřad působí jako agent ministra.

**Příklad 35**

Regionální vláda zřídí trust pro koordinaci úsilí vynakládaného na získání prostředků ve prospěch zdravotních programů a jiných zdravotních iniciativ v regionu. Trust také investuje a spravuje vymezené nadační prostředky. Získané prostředky jsou používány pro nemocnice a domovy důchodů vlastněné v daném regionu vládou.

Regionální vláda jmenuje všechny správce správní rady trustu a financuje provozní náklady trustu. Trust je registrovanou dobročinnou organizací a je osvobozený od daně z příjmů.

Z následující analýzy vyplývá, že regionální vláda ovládá trust:

- (a) regionální vláda může dávat pokyny správcům trustu, správci mají v současnosti schopnost řídit relevantní činnosti trustu. Správci mají moc nad trustem, regionální vláda může správce podle svého uvážení nahradit. Správcům je svěřena povinnost postupovat v nejlepším zájmu příjemců, to však nebrání tomu, aby měla regionální vláda nad trustem moc,
- (b) regionální vláda je vystavena proměnlivému prospěchu ze zapojení do trustu a má na něj práva,
- (c) regionální vláda může svou moc nad trustem použít k ovlivnění povahy nebo výše prospěchu trustu, a
- (d) činnosti trustu doplňují činnosti regionální vlády.

**Příklad 36**

Organizace je zřízena ze zákona za účelem poskytování služeb místním občanům. Organizace má řídicí radu, která dohlíží na chod organizace a je odpovědná za každodenní operace. Ministr zdravotnictví regionální vlády jmenuje tuto řídicí radu, ta potom, avšak se souhlasem ministra, jmenuje vedoucího této organizace.

Úřad pro zdraví náležící regionální vládě působí jako „systémový manažer“ regionálního systému veřejného zdraví. Tato role znamená:

- (a) strategické vedení, jako je vývoj plánů regionálních zdravotnických služeb,
- (b) usměrňování vývoje poskytování zdravotnických služeb, jako je uzavírání ujednání o poskytování služeb, povolování staveb a řízení regionální pracovní právní problematiky, včetně pravidel a podmínek zaměstnávání zaměstnanců organizace, a
- (c) monitorování výkonnosti (např. kvality zdravotnických služeb a finančních údajů) úřadu a sjednávání nápravy v případech, kdy výkonnost nenaplnuje stanovené výkonnostní ukazatele.

Souhlas ministra je speciálně vyžadován pro následující hlavní rozhodnutí:

- (a) uzavření ujednání o poskytování služeb s organizací,
- (b) vydávání závazných pokynů pro zdravotnické služby,
- (c) dokončení plánů zdravotnických služeb a plánování stavebních prací a
- (d) uzavření zaměstnaneckého vztahu s vedoucím organizace a stanovení výše jeho odměn.

Úřad pro zdraví přijímá veškeré své provozní a kapitálové prostředky od regionální vlády.

Z výše uvedených údajů a okolností vyplývá, že Úřad pro zdraví působí jako agent ministra ve vztahu k uvedené organizaci. Je to zřejmé z omezené rozhodovací pravomoci, kterou Úřad má. Úřad pro zdraví uvedenou organizaci neovládá.

Jelikož ministr jmenuje řídicí radu organizace a schvaluje hlavní rozhodnutí ovlivňující činnosti organizace, má moc řídit relevantní činnosti organizace. Za předpokladu, že další kritéria ovládní (proměnlivý prospěch a spojitost mezi mocí a prospěchem) jsou splněna, jak lze předpokládat, pak by ministr ovládal organizaci. V důsledku toho by organizace byla předmětem konsolidace v celovládní účetní závěrce pro všeobecné použití regionální vlády.

**Příklad 37**

Údaje jsou stejné jako v příkladu 36 s výjimkou toho, že:

- (a) ministr delegoval moc jmenovat členy řídicí rady organizace na vedoucího Úřadu pro zdraví,
- (b) jmenování vedoucího organizace řídicí radou nepodléhá souhlasu ministra,
- (c) ministr delegoval moc schvalovat hlavní rozhodnutí na vedoucího Úřadu pro zdraví a
- (d) hodnocení výkonnosti Úřadu pro zdraví zahrnuje výkonnost organizace.

Ministr by stále mohl uplatňovat moc, jež byla delegována na Úřad pro zdraví, avšak v praxi je to nepravděpodobné.

V tomto příkladu významně stoupl rozsah rozhodovacích pravomocí držných Úřadem pro zdraví, a to v důsledku delegace pravomocí ministrem na vedoucího Úřadu pro zdraví. Jelikož Úřad pro zdraví působí jako principál na základě pověření, má tento úřad současnou schopnost řídit relevantní činnosti organizace tak, aby byly dosaženy cíle zdravotnické politiky Úřadu pro zdraví. Protože má Úřad pro zdraví také schopnost použít svou moc pro ovlivnění povahy nebo výše prospěchu Úřadu, organizaci ovládá.

**Příklad 38**

Vedoucí vládního úřadu pro finance a daně (Pokladna) je ustaven ze zákona jako řídicí správce řady investičních fondů. Investiční fondy jsou financovány z vymezených daní a jsou používány pro zajištění federálního systému sociálního zabezpečení. Pokladna vybírá většinu z vymezených daňových výnosů, jež se týkají fondů. Další agentury také vybírají některé výnosy a převádějí je do Pokladny.

Na Pokladnu je delegována odpovědnost za správu fondů. U každého fondu Pokladna okamžitě investuje všechny příjmy ve prospěch fondu a drží investovaná aktiva v určeném svěřeneckém fondu do té doby, než bude příslušná agentura potřebovat peníze.

Když příslušné agentury uvedou, že potřebují peníze, nechá si Pokladna vyplatit od fondu cenné papíry a převede peněžní výtěžek, včetně příjmu z investic, na programové účty pro platby agentury. Pokladna poskytuje každé agentuře měsíční a jiné pravidelné výkazy. Pokladna za své služby vybírá poplatek za správu.

Pokladna fondy neovládá.

**Příklad 39**

Místní vláda spravuje deset fondů, každý pro určitý okres. Fondy drží stanovená aktiva (jako jsou pozemky, nemovitosti a investice), která patřila okresům, jež dříve měly svou vlastní místní vládu, avšak později se sloučily s jinými okresy. Fondy získávají příjmy spojené s aktivy a určitými daněmi, jako jsou majetkové daně v daném okrese. Oprávnění fondu držet tato daná aktiva jsou stanovena právními předpisy. Aktiva a výnosy fondu mohou být využity pouze ve prospěch obyvatel dřívějších okresů.

Místní vláda má nad výdaji fondu širokou pravomoc. Fondy musí být použity ve prospěch místní komunity způsobem, který by, za použití přiměřeného úsudku, místní vláda považovala za vhodný a jenž by zohledňoval zájmy obyvatel původního okresu. Místní vláda může využít fond pro výdaje, jež nejsou pokryty místním zdaněním. Výdaje vyúčtované fondu musí účelové a povolené zákonem.

Fondy jsou ovládány místní vládou.

**Příklad 40**

Státní investiční fond (fond) je ústavou zřízený stálý fond spravovaný vládní společností. Právní předpisy dále stanovují, že fond má nárok na přinejmenším 25 % výnosů z prodeje ropy. Fond odkládá stranou určitou výši těchto příjmů tak, aby z nich měla prospěch současná i budoucí generace občanů.

Společnost spravuje aktiva jak fondu, tak určitých dalších státních investic, za což je jí poskytována odměna. Společnost nemusí příjmy fondu použít. Rozhodnutí o výdajích fondu činí parlament. Příjmy fondu jsou každoročně rozděleny mezi provozní náklady a roční platby rezidentům, kteří splňují určitá kritéria stanovená právními předpisy.

Společnost neovládá státní investiční fond. Společnost působí pouze jako agent.

**Příklad 41**

Subjekt s rozhodovací pravomocí (manažer fondu) zřizuje fond, obchoduje a řídí veřejně obchodovaný, regulovaný fond podle úzce definovaných parametrů stanovených v investičním pověření, jak požadují místní předpisy a nařízení. Tento fond byl nabízen investorům jako investice do diversifikovaného portfolia kapitálových cenných papírů veřejně obchodovaných jednotek. V rámci definovaných parametrů má manažer fondu právo vlastního uvážení, do kterých aktiv investovat. Manažer fondu učinil desetiprocentní poměrnou investici do fondu a dostává tržní poplatek za své služby, který se rovná 1 procentu hodnoty čistých aktiv tohoto fondu. Tyto poplatky jsou přiměřené poskytovaným službám. Manažer fondu nemá žádné povinnosti financovat ztráty až do výše jeho desetiprocentní investice. Po fondu se nepožaduje, aby ustanovil nezávislé představenstvo, a toto představenstvo ani nebylo ustanoveno. Investoři nedrží žádná podstatná práva, která by mohla ovlivňovat rozhodovací pravomoci manažera fondu, ale mohou si nechat vyplatit své podíly v rámci konkrétních limitů stanovených fondem.

I když manažer fondu působí v rámci parametrů stanovených investičním pověřením a podle regulačních požadavků, má rozhodovací práva, která mu dávají stávající schopnost řídit relevantní činnosti fondu. Investoři nedrží podstatná práva, která by mohla ovlivnit jejich rozhodovací pravomoci. Manažer fondu dostává tržní poplatek za své služby, který je přiměřený poskytovaným službám a rovněž učinil poměrnou investici do fondu. Tato jeho odměna a investice vystavují manažera fondu proměnlivosti prospěchu z činností fondu, aniž by šlo o vytvoření takového vystavení, které by bylo tak významné, že by naznačovalo, že je manažer fondu principálem.

V tomto případě posouzení vystavení manažera fondu proměnlivosti prospěchu z tohoto fondu spolu s jeho rozhodovací pravomocí v rámci omezených parametrů naznačuje, že je manažer fondu agentem. Manažer fondu tedy dochází k závěru, že neovládá tento fond.



**Příklad 42**

Subjekt s rozhodovací pravomocí zřizuje fond, obchoduje a řídí fond, který poskytuje investiční příležitosti mnoha investorům. Subjekt s rozhodovací pravomocí (manažer fondu) musí rozhodovat v nejlepším zájmu všech investor a podle dohod o řízení. Nicméně, manažer fondu má širokou rozhodovací svobodu. Manažer fondu dostává tržní poplatek za své služby, který se rovná 1 procentu aktiv, která řídí, a 20 procentům všech přebytků fondu, pokud je dosažena specifikovaná úroveň přebytku. Poplatky jsou přiměřené poskytovaným službám.

Manažer fondu má rozsáhlou rozhodovací pravomoc k řízení relevantních činností tohoto fondu, i když musí rozhodovat v nejlepším zájmu investorů. Manažer fondu je placen pevnou a výkonově orientovanou odměnou, která je úměrná poskytovaným službám. Odměna navíc sblíží zájmy manažera fondu se zájmy ostatních investorů, tj. nárůst hodnoty tohoto fondu, aniž by vzniklo tak významné vystavení proměnlivosti prospěchu z činností fondu, že by odměna, pokud by byla vzata izolovaně, naznačovala, že manažer fondu je principálem.

Výše uvedené skutečnosti a rozbor se použijí na příklady 42A-42C uvedené níže. Každý z nich je zvažován samostatně.

**Příklad 42A**

Manažer fondu rovněž má přibližně dvouprocentní investici do fondu, který spojuje jeho zájmy se zájmy ostatních investorů. Manažer fondu nemá žádnou povinnost financovat ztráty překračující jeho dvouprocentní investici. Investoři mohou odvolat manažera fondu prostou většinou hlasů, ale pouze pro nedodržování smlouvy.

Tato dvouprocentní investice manažera fondu navyšuje jeho vystavení proměnlivosti prospěchu z činností fondu bez toho, aby šlo o vystavení takového významu, které by naznačilo, že manažer fondu je principálem. Práva ostatních investorů na odvolání manažera fondu jsou považována za ochranná, protože jsou uplatnitelná pouze z důvodu nedodržení smlouvy. Přestože manažer fondu má rozsáhlé rozhodovací pravomoci a je vystaven proměnlivosti prospěchu ze své účasti a odměny, tak jeho vystavení v tomto příkladu naznačuje, že je agentem. Manažer fondu tudíž dochází k závěru, že fond neovládá.

**Příklad 42B**

Manažer fondu má podstatnější poměrnou investici do fondu, ale nemá žádnou povinnost financovat ztráty překračující výši této investice. Investoři mohou manažera fondu odvolat prostou většinou hlasů, ale pouze pro nedodržování smlouvy.

V tomto příkladu jsou práva na odvolání manažera fondu považována za ochranná, protože jsou uplatnitelná pouze pro nedodržování smlouvy. Přestože je manažerovi fondu vyplácena pevná a od výkonnosti odvozená odměna, která je přiměřená poskytovaným službám, spojení investice manažera fondu spolu s jeho odměnou mohou vést k vystavení proměnlivému prospěchu z činností fondu, které je natolik významné, že naznačuje, že manažer fondu je principálem. Čím je větší rozsah proměnlivosti spojený s ekonomickými zájmy manažera fondu, tím větší důraz by měl manažer fondu klást na tyto ekonomické zájmy při analýze a tím pravděpodobněji je manažer fondu principálem.

Při posuzování odměny a dalších faktorů by mohl manažer fondu například zvážit, že dvacetiprocentní investice bude dostatečná k tomu, že fond ovládá. Za odlišných okolností (tj. pokud jsou odměna nebo jiné faktory odlišné) však může ovládání vzniknout, pokud je výše investice rozdílná.

**Příklad 42C**

Manažer fondu má dvacetiprocentní poměrnou investici do fondu, ale nemá žádnou povinnost financovat ztráty přesahující výši jeho dvacetiprocentní investice. Fond má představenstvo, jehož všichni členové jsou na manažerovi fondu nezávislí a jsou jmenováni jinými investory. Představenstvo jmenuje ročně manažera fondu. Pokud se představenstvo rozhodne neobnovit manažerovi fondu smlouvu, služby manažera fondu by mohli poskytovat jiní manažeři z daného odvětví.

Přestože je manažerovi fondu vyplácena pevná a od výkonnosti odvozená odměna, která je přiměřená poskytovaným službám, spojení dvacetiprocentní investice manažera fondu spolu s jeho odměnou mohou vést k vystavení proměnlivému prospěchu z činností fondu, které je natolik významné, že naznačuje, že manažer fondu je principálem. Investoři však mají podstatná práva na odvolání manažera fondu. Představenstvo poskytuje mechanismus, který zajišťuje, aby investoři mohli odvolat manažera fondu, pokud se tak rozhodnou.

V tomto případě manažer fondu klade při analýze větší důraz na podstatná práva odvolávat. I když má tedy manažer fondu rozsáhlou rozhodovací pravomoc a je vystaven proměnlivosti prospěchu z fondu plynoucí z jeho odměny a investice, podstatná práva držaná dalšími investory naznačují, že je agentem. Manažer fondu tedy dochází k závěru, že fond neovládá.

**Příklad 43**

Jednotka A je vytvořena za účelem nákupu portfolia cenných papírů s pevnou sazbou krytých aktivity (ABS), financovaného dluhovými nástroji s pevnou sazbou a kapitálovými nástroji. Kapitálové nástroje jsou strukturovány tak, aby poskytly jako první zajištění proti ztrátě investorům do dluhových nástrojů a dále získání jakéhokoli zbytkového prospěchu z Jednotky A. Transakce byla nabízena potenciálním investorům do dluhových nástrojů jako investice do portfolia cenných papírů krytých aktivity s vystavením úvěrovému riziku spojenému s možným selháním emitentů těchto cenných papírů krytých aktivity v portfoliu a riziku úrokové sazby spojenému s řízením portfolia. Při založení představovaly kapitálové nástroje 10 procent hodnoty nakoupených aktiv. Subjekt s rozhodovací pravomocí (správce aktiv) řídí aktivní portfolio aktiv tím, že činí investiční rozhodování v rámci parametrů nastavených v prospektu Jednotky A. Za tyto služby tento správce aktiv dostává pevnou odměnu odvíjející se od trhu (tj. 1 procento z řízených aktiv) a odměnu odvozenou od výkonnosti (tj. 10 procent přebytku), pokud přebytky Jednotky A překročí specifikovanou úroveň. Odměny jsou přiměřené poskytovaným službám. Správce aktiv drží 35 procent kapitálových nástrojů Jednotky A. Zbývajících 65 procent kapitálových nástrojů a všechny dluhové nástroje Jednotky A jsou drženy velkým množstvím široce roztroušených nespřízněných investorů. Správce aktiv může být odvolán bez udání příčiny rozhodnutím prosté většiny dalších investorů.

Správce aktiv dostává pevnou i výkonovou odměnu, která je přiměřená poskytovaným službám. Odměna spojuje zájmy správce fondu se zájmy dalších investorů, tj. nárůst hodnoty tohoto fondu. Správce aktiv je vystaven proměnlivosti výnosů z činností fondu, protože drží 35 procent kapitálových nástrojů a také díky své odměně.

I přesto, že správce fondu funguje v rámci parametrů uvedených v prospektu Jednotky A, má stávající schopnost činit investiční rozhodnutí, která mají významný vliv na prospěch Jednotky A v podobě výnosů. Práva na odvolání držená dalšími investory mají při analýze malou váhu, protože tato práva jsou držena velkým množstvím široce rozptýlených investorů. V tomto příkladu klade správce aktiv větší důraz na své vystavení proměnlivosti výnosů z fondu z jeho podílu na čistých aktivech/jmění, které jsou podřízeny dluhovým nástrojům. Držba 35 procent kapitálových nástrojů vytváří podřízené vystavení ztrátám a práva na výnosy Jednotky A, které jsou natolik významné, že je správce principálem. Správce tedy dochází k závěru, že ovládá Jednotku A.

**Příklad 44**

Subjekt s rozhodovací pravomocí (sponzor) sponzoruje kanál s více prodejci, který vydává krátkodobé dluhové nástroje pro nespřízněné investory, kteří jsou třetí stranou. Transakce byla nabízena potenciálním investorům jako investice do portfolia vysoce hodnocených střednědobých aktiv s minimálním vystavením úvěrovému riziku spojenému s možným selháním emitentů aktiv portfolia. Různí převodci prodávají vysoce kvalitní střednědobá portfolia aktiv tomuto kanálu. Každý převodce obsluhuje portfolio aktiv, které prodává kanálu, a řídí pohledávky vzniklé selháním za tržní odměnu za tyto služby. Každý převodce rovněž poskytuje první zajištění proti úvěrovým ztrátám svých portfolií aktiv prostřednictvím přezajištění těchto aktiv převáděných kanálu. Sponzor stanovuje smluvní podmínky kanálu a řídí provoz kanálu za tržní odměnu. Tato odměna je přiměřená poskytovaným službám. Sponzor schvaluje prodejcům povolení prodat kanálu, schvaluje aktiva, která budou nakoupena kanálem, a rozhoduje o financování tohoto kanálu. Sponzor musí jednat v nejlepším zájmu všech investorů.

Sponzor má nárok na každý zbytkový prospěch z kanálu a rovněž kanálu poskytuje úvěrové posílení a likviditní facilitu. Úvěrové posílení poskytnuté sponzorem vstřebá ztráty až do výše 5 procent všech aktiv kanálu, poté co jsou ztráty absorbovány převodci. Likviditní facilitu není poskytována proti aktivům v selhání. Investoři nedrží podstatná práva, která by mohla ovlivnit rozhodovací pravomoci sponzora.

I když sponzor dostává za své služby tržní odměnu, která je přiměřená poskytovaným službám, je vystaven proměnlivosti prospěchu z činností kanálu v důsledku svých práv na jakýkoli zbytkový prospěch z kanálu a poskytování úvěrového posílení a likviditní facility (tj. tento kanál je používáním krátkodobých dluhových nástrojů k financování střednědobých aktiv vystaven riziku likvidity). Přestože každý z převodců má rozhodovací práva, která ovlivňují hodnotu aktiv kanálu, sponzor má rozsáhlé rozhodovací pravomoci, které mu poskytují stávající schopnost řídit činnosti, které nejvýznamněji ovlivňují prospěch z kanálu (tj. sponzor stanovuje smluvní podmínky kanálu, má právo rozhodovat o aktivech (schvalovat nákup aktiv a převodce těchto aktiv) a financování kanálu (pro něž musí pravidelně nalézat nové investice). Právo na zbytkový prospěch z kanálu a poskytování úvěrového posílení a likviditních facilit vystavuje sponzora jiné proměnlivosti prospěchu z činností kanálu než ostatní investory. V důsledku toho toto vystavení naznačuje, že je sponzor principálem. Sponzor tudíž dochází k závěru, že kanál ovládá. Sponzora povinnost jednat v nejlepším zájmu všech investorů mu nebrání být principálem.

*Investiční jednotky (odstavce AG88–AG106)*

- IE14. Následující příklady ilustrují posouzení, zda je účetní jednotka investiční jednotkou pro účely tohoto standardu.

**Příklad 45**

Účetní jednotka Limited Partnership je založena v roce 20X1 jako komanditní společnost na 10 let. Nabídkové memorandum uvádí, že účelem Limited Partnership je investovat do jednotek s potenciálem rychlého růstu s cílem realizovat kapitálové zhodnocení po tuto dobu. Entity GP (komplementář Limited Partnership) poskytuje 1 procento kapitálu společnosti Limited Partnership a je zodpovědná za nalezení vhodných investic pro komanditní společnost. Přibližně 75 komanditistů, kteří nejsou spřízněni s Entity GP, poskytuje 99 procent kapitálu komanditní společnosti.

Limited Partnership začíná se svými investičními aktivitami v roce 20X1. Avšak ke konci roku 20X1 neshledal žádné vhodné investice. V roce 20X2 Limited Partnership nabyt ovládací podíl na jedné jednotce, ABC Corporation. Limited Partnership není schopen uzavřít jinou investiční transakci až do roku 20X3, v němž nabyt kapitálovou účast v pěti dalších fungujících společnostech. Vedle nabývání takovýchto kapitálových účastí Limited Partnership neprovádí žádné jiné činnosti. Limited Partnership oceňuje a hodnotí své investice na základě reálné hodnoty a tyto informace jsou poskytovány i Entity GP a externím investorům.

Limited Partnership má plán pozbytí svých účastí v každé jednotce, do níž investoval na dobu přímý prodej za peníze, 10 let stanoveného života komanditní společnosti. Takové pozbytí zahrnuje prodej za peníze, rozdělení obchodovatelných kapitálových cenných papírů investorům následující úspěšnou veřejnou nabídku cenných papírů těchto jednotek, do nichž bylo investováno, a prodej investic veřejnosti nebo jiným nespřízněným jednotkám.

Na základě poskytnutých informací Limited Partnership splňuje definici investiční jednotky od založení v roce 20X1 do 31 prosince 20X3, protože panují následující podmínky:

- (a) Limited Partnership získal prostředky od komanditistů a poskytuje jim služby investičního managementu,
- (b) jedinou činností Partnership je nabývání kapitálových nástrojů fungujících společností za účelem realizace kapitálového zhodnocení po dobu života investice. Limited Partnership pro své investice, kterými jsou výlučně kapitálové nástroje, stanovil a zdokumentoval strategie odchodu, a

- (c) Limited Partnership oceňuje a hodnotí své investice na základě reálné hodnoty a vykazuje tyto finanční informace svým investorům.

Nadto Limited Partnership zobrazuje následující charakteristiky, které jsou důležité pro posouzení, zda splňuje definici investiční jednotky:

- (a) Limited Partnership je financován mnoha investory a  
 (b) vlastnictví v Limited Partnership je představováno podíly společníků komanditní společnosti nabytými prostřednictvím kapitálových vkladů.

Limited Partnership nedrží více než jednu investici během tohoto období. Avšak je tomu tak proto, že byl dosud ve svém počátečním období a neshledal vhodné investiční příležitosti.

#### **Příklad 46**

High Technology Fund byl založen společností Technology Corporation, aby investoval do začínajících technologických společností kvůli kapitálovému zhodnocení. Technology Corporation drží přibližně sedmdesátiprocentní podíl na High Technology Fund a ovládá ho, zbývajících 30 procent vlastnického podílu v High Technology Fund je vlastněno 10 investory. Technology Corporation drží opce na nákup investic držených High Technology Fund, za jejich reálnou hodnotu, které by mohly být realizovány, pokud by technologie vyvinutá jednotkami, do nichž investovala, byla ku prospěchu pro fungování Technology Corporation. High Technology Fund nestanovil žádné plány pro odchod investic. High Technology Fund je řízen investičním poradcem, který jedná jako agent pro investory do High Technology Fund.

Přestože je účelem High Technology Fund investování kvůli kapitálovému zhodnocení a poskytuje služby investičního managementu svým investorům, není investiční jednotkou důsledkem následujících uspořádání a okolností:

- (a) Technology Corporation, ovládající jednotka High Technology Fund, drží opce na nákup investic u investic držených High Technology Fund, pokud aktiva vyvinutá v těchto jednotkách budou ku prospěchu fungování Technology Corporation. Toto poskytuje prospěch nad rámec kapitálového zhodnocení nebo výnosů z investic; a  
 (b) investiční plány High Technology Fund nezahrnují strategie odchodu u svých investic, které jsou kapitálovými investicemi. Opce držené Technology Corporation nejsou ovládané High Technology Fund a nezakládají strategii odchodu.

**Příklad 47**

Real Estate Entity byla zřízena za účelem vývoje, vlastnění a obchodování s kancelářskými a jinými komerčními nemovitostmi. Real Estate Entity obvykle drží své nemovitosti v samostatně plně vlastněných ovládaných jednotkách, protože nemá jiná podstatná aktiva nebo závazky než výpůjčky používané na financování souvisejících investic do nemovitostí. Real Estate Entity a každá z jí ovládaných jednotek vykazuje své investice do nemovitostí reálnou hodnotou podle IPSAS 16 *Investice do nemovitostí*. Real Estate Entity nemá nastavený časový rámec pro pozbývání svých investic do nemovitostí, ale používá reálnou hodnotu pro to, aby jí to pomohlo určit optimální čas pro jejich pozbytí. I když je reálná hodnota jedním z ukazatelů výkonnosti, Real Estate Entity a její investoři pro to, aby posoudili výkonnost a činili investiční rozhodnutí, používají jiná ocenění, včetně informací o očekávaných peněžních tocích, výnosech z pronájmů a nákladech. Klíčoví řídicí pracovníci Real Estate Entity nepovažují informace o reálných hodnotách za prvotní oceňovací atribut pro zhodnocení výkonnosti svých investic, ale spíše jako součást skupiny stejně důležitých klíčových ukazatelů výkonnosti.

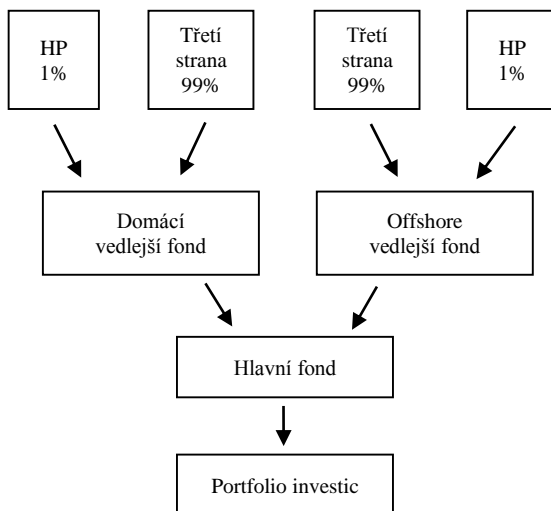
Real Estate Entity podniká rozsáhlé činnosti v oblasti řízení nemovitostí a aktiv, včetně údržby nemovitostí, výdajů za dlouhodobá aktiva, přestavby, marketing a výběr nájemníků, přičemž některé z nich zajišťuje i pro jiné strany. To zahrnuje výběr nemovitostí pro modernizace, vývoj a jednání s dodavateli kvůli návrhu a stavebním pracím, které musí být provedeny, aby takové nemovitosti byly postaveny. Tato vývojová činnost tvoří samostatnou část činností Real Estate Entity.

Real Estate Entity nesplňuje definici investiční jednotky, protože:

- (a) Real Estate Entity má samostatnou podstatnou činnost, která vyžaduje aktivní řízení jejího portfolio nemovitostí, včetně sjednávání pronájmů, rekonstrukčních a vývojových činností a marketing nemovitostí, aby získala jiný prospěch, než je kapitálové zhodnocení, výnosy z investic nebo obojí,
- (b) investiční plány Real Estate Entity nezahrnují konkrétní strategie odchodu pro její investice. V důsledku toho Real Estate Entity plánuje držet tyto investice do nemovitostí po neurčitou dobu, a
- (c) přestože Real Estate Entity vykazuje své investice reálnou hodnotou podle IPSAS 16, není reálná hodnota prvotním oceňovacím atributem použitým vedením ke zhodnocení výkonnosti jejích investic. Používají se i jiné ukazatele pro zhodnocení výkonnosti a investiční rozhodování.

**Příklad 48**

Účetní jednotka Master Fund je zřízena v roce 20X1 na 10 let. Vlastní kapitál Master Fund je držen dvěma spřízněnými vedlejšími fondy (feeder funds). Tyto vedlejší fondy jsou založeny ve vzájemné spojitosti tak, aby vyhovely právním, regulačním, daňovým a podobným požadavkům. Kapitál těchto vedlejších fondů představuje 1 procento od hlavního partnera (HP) a 99 procent investorů do vlastního kapitálu, které nemají vazbu na hlavního partnera (žádná strana nedrží ovládací finanční podíl).



Účelem hlavního fondu (Master Fund) je držet portfolio investic za účelem kapitálového zhodnocení a výnosů z investic (jako jsou dividendy, úroky nebo nájemné). Investiční cílem oznámeným investorům je, že jediným účelem této struktury (hlavního a vedlejšího fondu) je poskytovat investiční příležitosti investorům investovat do velkých shluků aktiv v různých mezerách na trhu. Master Fund stanovil a zdokumentoval strategii odchodu pro kapitálové a nefinanční investice, které drží. Master Fund drží portfolio krátkodobých a střednědobých dluhových nástrojů, z nichž některé bude držet až do splatnosti a některé z nich bude obchodovat, avšak Master Fund zatím konkrétně neurčil, které investice budou drženy a které budou obchodovány. Master Fund oceňuje a hodnotí v podstatě všechny své investice, včetně svých dluhových investic na základě reálné hodnoty. Investoři nadto dostávají periodické finanční informace na základě reálných hodnot od vedlejších fondů. Vlastnictví jak v hlavním Master Fund, tak ve vedlejších fondech je představováno podíly na vlastním kapitálu.



Jak Master Fund, tak vedlejší fondy splňují definici investiční jednotky. Existují následující podmínky:

- (a) jak Master Fund, tak vedlejší fondy obdržely prostředky za účelem poskytování investičních manažerských služeb investorům,
- (b) účelem struktury hlavního a vedlejších fondů, která byla přímo oznámena investorům do vedlejších fondů, je výlučně investování kvůli kapitálovému zhodnocení a výnosům z investic a Master Fund stanovil a zdokumentoval možné strategie odchodu pro své kapitálové a nefinanční investice,
- (c) i když vedlejší fondy nemají strategii odchodu pro svou účast v Master Fund, mohou být nicméně považovány za fondy, které strategii odchodu pro svou investici mají, protože Master Fund byl zřízen v souvislosti s vedlejšími fondy a drží investice jejich jménem, a
- (d) investice držené Master Fund jsou oceňovány a hodnoceny na základě reálné hodnoty a informace o těchto investicích vytvářené Master Fund jsou poskytovány investorům na základě reálné hodnoty prostřednictvím vedlejších fondů.

Master Fund a vedlejší fondy byly zřízeny ve vzájemných souvislostech kvůli právním, regulačním, daňovým nebo podobným požadavkům. Pokud jsou posouzeny společně, projeví se následující charakteristiky:

- (a) vedlejší fondy nepřímo drží více než jednu investici, protože Master Fund drží portfolio investic,
- (b) i když je Master Fund plně vybaven kapitálem ze strany vedlejších fondů, jsou tyto vedlejší fondy financovány mnoha investory, kteří nejsou spřízněni s těmito vedlejšími fondy (ani s hlavním partnerem), a
- (c) vlastnictví ve vedlejších fondech je představováno kapitálovými podíly nabytými pomocí kapitálových vkladů.

**Příklad 49**

Vládní podnik A byl zřízen s hlavní činností spočívající v poskytování kapitálového financování jak stávajících, tak nových podniků. Jeho investičním cílem je usilovat o kapitálové zhodnocení a výnos. Veškeré akvizice jsou provedeny na tomto základě. Strategií tohoto podniku je nárůst reálné hodnoty investic, aby byl realizován zisk z prodeje. Vedení pravidelně posuzuje a monitoruje reálnou hodnotu investic. Podnik běžně prodává investice, když dosahují určité fáze splatnosti, proto aby poskytoval prostředky pro pokračující investiční příležitosti. Každý přebytek je přidělen vládě formou dividend.

Podnik také vládě poskytuje investiční služby vztahující se k vládním politikám týkajícím se jednotek poskytujících pomoc při finanční tísní. Jedná jako agent při řízení a zavádění některých vládních podnikatelských pobídkových programů. Podnik není v důsledku své angažovanosti v těchto programech vystaven žádným ztrátám a rizikům.

Podnik je investiční jednotkou. Splňuje všechny tři charakteristiky z definice investiční jednotky.

## Srovnání s IFRS 10

IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* primárně čerpá z IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* (vydaného v roce 2011, včetně změn až do 31. prosince 2014). K datu vydání tohoto standardu IPSASB nezvažovala použitelnost některých standardů IFRS odkazujících se na IFRS 10 pro účetní jednotky veřejného sektoru. Jde o tyto standardy:

- IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva k prodeji a ukončované činnosti* a
- IFRS 9 *Finanční nástroje*.

Hlavními rozdíly mezi IPSAS 35 a IFRS 10 jsou následující:

- Do IPSAS 35 byl začleněn dodatečný komentář k tomu, co je uvedeno v IFRS 10, aby objasnil použitelnost tohoto standardu pro účetnictví jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 35 používá v některých případech terminologii odlišnou od IFRS 10. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů „ekonomická jednotka“ („economic entity“), „ovládající jednotka“ („controlling entity“) a „ovládaná jednotka“ („controlled entity“). Ekvivalentními termíny v IFRS 10 jsou „skupina“ („group“), „mateřská jednotka“ („parent“) a „dceřiná jednotka“ („subsidiary“). V mnoha případech používá IFRS 10 termíny „investor“ („investor“) a „jednotka, do níž bylo investováno“ („investee“), které jsou nahrazeny termíny „účetní jednotka“ („entity“), „jiná jednotka“ („another entity“) nebo „jednotka posuzovaná ohledně ovládnutí“ („entity being assessed for control“). Termíny „investor“ („investor“) a „jednotka, do níž bylo investováno“ („investee“) byly zachovány v aplikační příručce pro investiční jednotky, protože v daném kontextu jsou vhodné.
- IPSAS 35 definuje termín „závazné ujednání“ („binding arrangement“). Tento termín je širší než termín „smluvní ujednání“ („contractual arrangement“), který používá IFRS 10.
- IFRS 10 uvádí typické rysy investiční jednotky odděleně od její definice. IPSAS 35 neuvádí takové typické rysy. Nicméně pojednává o některých z těchto rysů v kontextu definice investiční jednotky.
- IPSAS 35 obsahuje více návodů ohledně nefinančního prospěchu.
- IPSAS 35 nepožaduje, aby ovládající jednotka, která sama není investiční jednotkou, konsolidovala všechny ovládané jednotky. Místo toho požaduje, aby taková ovládající jednotka předkládala konsolidovanou účetní závěrku, v níž (i) oceňuje investice do ovládané investiční jednotky reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku podle IPSAS 29 a (ii) konsoliduje ostatní aktiva a závazky a výnosy a náklady ovládané investiční jednotky podle IPSAS 35.
- IPSAS 35 obsahuje dodatečné ilustrativní příklady, které odrážejí kontext veřejného sektoru.

## **IPSAS 36 — INVESTICE DO PŘIDRUŽENÝCH JEDNOTEK A SPOLEČNÝCH PODNIKÁNÍ**

### **Poděkování**

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 28 *Investice do přidružených a společných podniků* vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 28.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je ten, který je publikovaný IASB v anglickém jazyce, jeho kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: <http://www.ifrs.org>

IFRS, IAS, Zveřejněné návrhy a jiné publikace IASB jsou chráněny autorským právem Nadace IFRS.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” and “International Financial Reporting Standards” jsou ochrannými známkami Nadace IFRS a nesmí být použity bez souhlasu Nadace IFRS.

# **IPSAS 36 — INVESTICE DO PŘIDRUŽENÝCH JEDNOTEK A SPOLEČNÝCH PODNIKÁNÍ**

## **Historie standardu**

*Tato verze obsahuje změny vyplývající ze standardů IPSAS vydaných do 31. ledna 2016.*

IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání* byl vydán v lednu 2015.

# IPSAS 36 — INVESTICE DO PŘIDRUŽENÝCH JEDNOTEK A SPOLEČNÝCH PODNIKÁNÍ

## OBSAH

	Odstavec
Cíl .....	1
Rozsah působnosti .....	2–7
Definice.....	8–9
Závazné ujednání .....	9
Podstatný vliv .....	10–15
Ekvivalenční metoda.....	16–21
Použití ekvivalenční metody.....	22–48
Osvobození od ekvivalenční metody .....	23–25
Ukončení používání ekvivalenční metody .....	26–27
Změny ve vlastnickém podílu.....	28
Postupy ekvivalenční metody .....	29–42
Ztráty ze znehodnocení.....	43–48
Samostatná účetní závěrka .....	49
Přechodná ustanovení .....	50
Datum účinnosti .....	51–52
Ukončení a nahrazení IPSAS 7 (prosinec 2006).....	53
Zdůvodnění závěrů	
Srovnání s IAS 28 (ve znění novely z roku 2011)	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání* je obsažen v odstavcích 1–53. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 36 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, *Zdůvodnění závěrů*, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* a *Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel standard IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

## Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit východiska pro vykazování investic do přidružených jednotek a společných podnikání a stanovit požadavky pro používání ekvivalenční metody při účtování investic do přidružených jednotek a společných podnikání.

## Rozsah působnosti

2. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro účetní zachycení investic do přidružených jednotek a společných podnikání.**
3. **Tento standard používají všechny účetní jednotky, které mají podstatný vliv v jednotce, do níž bylo investováno, případně ji spoluovládají, pokud investice zakládá kvantifikovatelný vlastnický podíl.**
4. Tento standard stanoví východiska pro zachycení vlastnických podílů v přidružených jednotkách a společných podnikáních. To znamená, že investice do jiné jednotky přináší účetní jednotce rizika a odměny plynoucí z vlastnického podílu. Tento standard se použije pouze na kvantifikovatelné vlastnické podíly, kterými jsou vlastnické podíly vyplývající z investic do formální struktury vlastního kapitálu jiné jednotky. Formální strukturu vlastního kapitálu představuje základní kapitál nebo obdobná forma kapitálu jako jsou např. jednotky v majetkových podílových fondech. Kvantifikovatelné vlastnické podíly mohou také zahrnovat vlastnické podíly vyplývající z jiných investic, u nichž lze vlastnický podíl účetní jednotky spolehlivě ocenit (např. podíly v osobní společnosti). Pokud je struktura vlastního kapitálu jiné jednotky nedostatečně vymezena, není možné získat spolehlivé ocenění vlastnického podílu.
5. Některé příspěvky poskytnuté účetními jednotkami veřejného sektoru mohou být označovány za “investice”, ačkoliv nevedou ke vzniku vlastnického podílu. Účetní jednotka veřejného sektoru například může uskutečnit zásadní investice do rozvoje nemocnice, která je vlastněna a provozována charitativní organizací. Zatímco takové příspěvky nejsou svou povahou směnou, umožňují účetní jednotce veřejného sektoru účast na provozu nemocnice a charitativní organizace se zodpovídá účetní jednotce veřejného sektoru z použití veřejných prostředků. Příspěvky poskytnuté účetní jednotkou veřejného sektoru však nezakládají vlastnický podíl, protože charitativní organizace by mohla zajistit alternativní financování, a tím zamezit účetní jednotce veřejného sektoru účastnit se provozování nemocnice. Proto účetní jednotka veřejného sektoru není vystavena rizikům, ani nepožívá odměn plynoucích z vlastnického podílu.
6. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy (PVS).**



7. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že PVS používají standardy IFRS vydané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.

## Definice

8. Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:

**Přidružená jednotka** je účetní jednotka, v níž má investor podstatný vliv.

**Závazné ujednání:** Pro účely tohoto standardu je závazné ujednání ujednáním, které přiznává účastníkům vynutitelná práva a povinnosti, jakoby tato ujednání měla podobu smluv. Závazné ujednání zahrnuje smluvní práva či jiná práva vyplývající z právních předpisů.

**Konsolidovaná účetní závěrka** je účetní závěrka za ekonomickou jednotku, v níž jsou aktiva, závazky, čistá aktiva/jmění, výnosy, náklady a peněžní toky ovládající jednotky a jejich ovládaných jednotek předkládány jako aktiva, závazky, čistá aktiva/jmění, 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 investorova podílu na čistých aktivech/jmění přidružené jednotky nebo společného podnikání. Přebytek nebo schodek investora obsahuje investorův podíl na přebytku nebo schodku jednotky, do níž bylo investováno, a investorova čistá aktiva/jmění zahrnují jeho podíl na změnách čistých aktiv/jmění jednotky, do níž bylo investováno, které tato účetní jednotka neuznala jako svůj přebytek či schodek.

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

**Spoluovládání** je smluvně dohodnutý podíl na ovládnutí určitého ujednání ve formě závazného ujednání, jež existuje pouze tehdy, když rozhodnutí o relevantních činnostech vyžadují jednomyslný souhlas stran podílejících se na ovládnutí.

**Společné podnikání** je společné ujednání, v němž mají spoluovládající strany práva na čistá aktiva tohoto ujednání.

**Spoluovládající** je stranou společného podnikání, která toto společné podnikání spoluovládá.

**Podstatný vliv** je moc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách jiné jednotky, nejde však o jejich ovládnutí nebo spoluovládání.

Termíny definované jinými standardy IPSAS jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném *Významovém slovníku termínů*. Následující

**termíny jsou definovány buď v IPSAS 34 *Samostatná účetní závěrka*, IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* nebo IPSAS 37 *Společná ujednání: prospěch, ovládání, ovládaná jednotka, ovládající jednotka, ekonomická jednotka, investiční jednotka, společná činnost, moc a samostatná účetní závěrka*.**

### **Závazné ujednání**

9. Závazná ujednání mohou být doložena několika způsoby. Závazné ujednání je často, nicméně ne vždy, písemné, v podobě smlouvy nebo zdokumentované diskuse mezi stranami. Ke vzniku vynutitelných ujednání může rovněž vést právní mechanismus, jako jsou právní předpisy nebo výkonná pravomoc, a to buď sám o sobě nebo ve spojení se smlouvami mezi stranami.

### **Podstatný vliv**

10. Zda má investor podstatný vliv v jednotce, do níž investoval, je věcí úsudku založeného na povaze vztahu mezi investorem a jednotkou, do níž bylo investováno, a definici podstatného vlivu v tomto standardu. Tento standard se použije pouze na ty přidružené jednotky, v nichž účetní jednotka drží kvantifikovatelný vlastnický podíl buď ve formě akcií nebo v jiné formální struktuře vlastního kapitálu, případně v jiné podobě, pokud lze podíl účetní jednotky spolehlivě ocenit.
11. Pokud účetní jednotka drží kvantifikovatelný vlastnický podíl a drží přímo či nepřímo (např. prostřednictvím ovládaných jednotek) 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 ovládaných jednotek) 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.
12. Existence podstatného vlivu účetní jednotky se obvykle dokazuje splněním jedné nebo více následujících okolností:
- (a) zastoupením v představenstvu nebo obdobném řídicím orgánu jednotky, do níž bylo investováno,
  - (b) účasti na tvorbě politik, včetně účasti na rozhodování o dividendách nebo jiných přidělech ze zisku,
  - (c) významné transakce mezi účetní jednotkou a jednotkou, do níž bylo investováno,
  - (d) vzájemná výměna vedoucích pracovníků nebo
  - (e) poskytování stěžejních technických informací.

13. 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 moc vyplývající z hlasování ohledně finančních a provozních politik 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 při posuzování, zda má účetní jednotka podstatný vliv, berou v úvahu. Potenciální hlasovací práva nejsou v současnosti uplatnitelná nebo převoditelná, například pokud nemohou být uplatněna nebo převedena do určitého budoucího data nebo do okamžiku, kdy nastane nějaká budoucí událost.
14. 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 závazných 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.
15. Účetní jednotka ztrácí podstatný vliv v jednotce, do níž investovala, pokud ztratí moc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách této jednotky. Ke ztrátě podstatného vlivu může dojít se současnou změnou nebo beze změny absolutní či relativní výše vlastnictví. Může se tak stát například, když se přidružená jednotka dostane pod kontrolu jiné vlády, soudu nebo správce. Může k tomu rovněž dojít v důsledku závazného ujednání.

### **Ekvivalenční metoda**

16. Při ocenění ekvivalenční metodou je investice do přidružené jednotky nebo společného podnikání při prvotním uznání oceněna v pořizovacích nákladech a její účetní hodnota je zvyšována či snižována tak, aby byl uznán podíl investora na přebytku nebo schodku jednotky, do níž investoval, vytvořeném po datu akvizice. Investorův podíl na přebytku nebo schodku jednotky, do níž bylo investováno, je uznán v investorově přebytku nebo schodku. Výplaty vlastního kapitálu přijaté od jednotky, do níž bylo investováno, snižují účetní hodnotu investice. Úpravy účetní hodnoty mohou také vyplýnout ze změn v investorově poměrném podílu na jednotce, do níž investoval, které vznikly v důsledku změn ve vlastním kapitálu této jednotky, které nebyly zachyceny v jejím přebytku nebo schodku. Tyto změny zahrnují dopady přecenění pozemků, budov a zařízení a kurzové rozdíly z přepočtu účetní závěrky na měnu vykazování. Investorův podíl na těchto změnách je uznán v čistých aktivech/jmění investora.

17. Uznání výnosů z přijatých výplat vlastního kapitálu nemusí být odpovídajícím měřítkem investorova zisku z investice do přidružené jednotky nebo společného podnikání, protože přijaté výplaty vlastního kapitálu mohou mít malý vztah k výkonnosti přidružené jednotky nebo společného podnikání. Protože investor jednotku, do níž investoval, spoluovládá nebo na ni má podstatný vliv, má podíl na výkonnosti přidružené jednotky nebo společného podnikání, 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 přebytku nebo schodku takové jednotky, do níž bylo investováno. Důsledkem použití ekvivalenční metody je tak informativnější vykazání čistých aktiv/jmění a přebytku nebo schodku investora.
18. Pokud existují potenciální hlasovací práva nebo jiné deriváty obsahující potenciální hlasovací práva, stanoví se účast účetní jednotky na přidružené jednotce nebo společném podnikání výlučně na základě stávajících vlastnických podílů a neodráží možné uplatnění nebo převod potenciálních hlasovacích práv nebo jiných derivátových nástrojů, ledaže se použije odstavec 19.
19. Za určitých okolností má účetní jednotka v podstatě stávající vlastnický podíl jako výsledek transakce, jež jí v současné době dává přístup k prospěchu spojeného 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 prospěchu.
20. Na účasti v přidružených jednotkách a společných podnikáních, které se účetně zachycují ekvivalenční metodou, se nepoužije IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*. Pokud nástroje, které obsahují potenciální hlasovací práva, v podstatě dávají v současnosti přístup k prospěchu spojeného s vlastnickým podílem na přidružené jednotce nebo společném podnikání, nevztahuje se na tyto nástroje IPSAS 29. Ve všech ostatních případech se nástroje, které obsahují potenciální hlasovací práva v přidružené jednotce nebo ve společném podnikání, účtují v souladu s IPSAS 29.
21. **Investice do přidružené jednotky nebo společného podnikání, která je účetně zachycena ekvivalenční metodou, je klasifikována jako dlouhodobé aktivum.**

## Použití ekvivalenční metody

22. **Účetní jednotka, která spoluovládá jednotku, do níž investovala, nebo v ní má podstatný vliv, účetně zachytí svoji investici do přidružené jednotky nebo společného podnikání ekvivalenční metodou, pokud uvedená investice nesplní podmínky osvobození v souladu s odstavci 23–25.**

**Osvobození od použití ekvivalenční metody**

23. Účetní jednotka nemusí použít ekvivalenční metodu na svou investici do přidružené jednotky nebo společného podnikání, pokud je účetní jednotka ovládající jednotkou, která je osvobozena od sestavení konsolidované účetní závěrky výjimkou z rozsahu působnosti v odstavci 5 IPSAS 35 nebo pokud jsou splněny všechny následující podmínky:
- (a) účetní jednotka je sama ovládanou jednotkou a informační potřeby uživatelů jsou naplněny konsolidovanou účetní závěrkou její ovládající jednotky, a v případě částečně vlastněné jednotky, všichni její ostatní vlastníci, včetně těch, kteří jinak nejsou oprávněni hlasovat, byli informováni o tom, že účetní jednotka nepoužije 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 nepředložila, ani není v procesu předkládání, své účetní závěrky komisi pro cenné papíry či jinému regulačnímu orgánu, za účelem emise jakéhokoli druhu nástrojů na veřejném trhu,
  - (d) její vrcholná nebo jakákoli nadřazená ovládající jednotka této účetní jednotky předkládá účetní závěrku, která je k dispozici pro veřejné použití a je v souladu s IPSAS, podle nichž jsou ovládané jednotky konsolidovány nebo jsou oceňovány reálnou hodnotou v souladu s IPSAS 35.
24. Pokud investici do přidružené jednotky nebo společného podnikání drží, případně nepřímo drží, účetní jednotka, která je organizací rizikového kapitálu nebo investičním fondem, podílovým fondem nebo podobnou jednotkou včetně pojistných fondů vázaných na investice, může se tato účetní jednotka rozhodnout, že ocení investice v uvedených přidružených jednotkách a společných podnikáních reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 29. Investiční jednotka v souladu se svou definicí takové rozhodnutí učiní vždy.
25. Pokud má účetní jednotka investici do přidružené jednotky, jejíž část nepřímo drží organizace rizikového kapitálu nebo podílový fond, trust nebo podobná jednotka včetně pojistných fondů vázaných na investice, může se účetní jednotka rozhodnout, že ocení uvedenou část investice v přidružené jednotce reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 29 bez ohledu na to, zda organizace rizikového kapitálu, nebo podílový fond, trust a podobná jednotka včetně pojistných fondů vázaných na investice, má v uvedené části investice podstatný vliv. Pokud účetní jednotka učiní dané rozhodnutí, použije na zbývající část své investice do přidružené jednotky, kterou nedrží organizace rizikového kapitálu, ani podílový fond, trust či podobná jednotka včetně

pojistných fondů vázaných na investice, ekvivalenční metodu. Pokud má účetní jednotka investici v přidružené jednotce, jejíž část nepřímo drží investiční jednotka, ocení účetní jednotka takovou část investice reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 29.

### **Ukončení používání ekvivalenční metody**

26. **Účetní jednotka musí ukončit používání ekvivalenční metody ode dne, kdy její investice přestane být přidruženou jednotkou nebo společným podnikáním, takto:**
- (a) **Pokud se investice stane ovládanou jednotkou, musí účetní jednotka svou investici účetně zachytit v souladu s odpovídajícími národními nebo mezinárodními pravidly pro podnikové kombinace ve veřejném sektoru a v souladu s IPSAS 35.**
  - (b) **Pokud je zbytkový podíl v původně přidružené jednotce nebo společném podnikání 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 IPSAS 29. Pokud účetní jednotce není podle IPSAS 29, odstavců AG113 a AG114, povoleno ocenit zbytkový podíl reálnou hodnotou, ocení zbytkový podíl účetní hodnotou investice k datu, kdy tato přestane být přidruženou jednotkou nebo společným podnikáním, a tato účetní hodnota se považuje za pořizovací náklad finančního aktiva při jeho prvotním uznání dle IPSAS 29. Účetní jednotka vykáže v přebytku nebo schodku rozdíl mezi:**
    - (i) **reálnou hodnotou (případně účetní hodnotou) zbytkového podílu a případnými výnosy z pozbytí části podílu v přidružené jednotce nebo společném podnikání, a**
    - (ii) **účetní hodnotou investice ke dni, kdy bylo ukončeno používání ekvivalenční metody.**
  - (c) **Pokud účetní jednotka ukončí používání ekvivalenční metody, účetně zachytí všechny částky dříve uznané přímo v čistých aktivech/jmění účetní jednotky v souvislosti s takovou investicí obdobně, jako kdyby jednotka, do níž bylo investováno, přímo vyradila související aktiva nebo závazky.**
27. **Pokud se investice do přidružené jednotky stane investicí do společného podnikání nebo investice do společného podnikání se stane investicí do přidružené jednotky, pokračuje účetní jednotka v používání ekvivalenční metody a provede přecenění zbytkového podílu.**

**Změny ve vlastnickém podílu**

28. Pokud se vlastnický podíl účetní jednotky v přidružené jednotce nebo společném podnikání zmenší, ale investice je nadále klasifikována jako přidružená jednotka nebo společné podnikání, reklasifikuje účetní jednotka přímo do kumulovaného přebytku nebo schodku poměrnou část přínosů nebo újm, které byly předtím uznány v čistých aktivech/jmění a jež souvisely s tímto snížením vlastnického podílu, pokud by byly takto reklasifikovány při vyřazení souvisejících aktiv nebo závazků.

**Postupy ekvivalenční metody**

29. Mnohé postupy, které jsou vhodné pro použití ekvivalenční metody, jsou podobné konsolidačním postupům popsaným v IPSAS 35. Navíc pojetí, které je základem postupů použitých při účtování nabytí ovládané jednotky, je použito též pro účtování nabytí investice do přidružené jednotky nebo společného podnikání.
30. Účast ekonomické jednotky v přidružené jednotce nebo společném podnikání je souhrn ovládající jednotkou a jejími ovládanými jednotkami držených účastí v této přidružené jednotce nebo společném podnikání. Držba účastí jinými přidruženými jednotkami nebo společnými podnikáními ekonomické jednotky není pro tento účel brána v úvahu. Pokud přidružená jednotka nebo společné podnikání má ovládané jednotky, přidružené jednotky nebo společná podnikání, přebytek nebo schodek a čistá aktiva vzata v úvahu při použití ekvivalenční metody jsou ty, které jsou uznány v účetní závěrce přidružené jednotky nebo společného podnikání (včetně podílu této přidružené jednotky nebo společného podnikání na přebytku nebo schodku a čistých aktivech jeho přidružených jednotek a společných podnikání) po všech úpravách nutných k zajištění jednotných účetních pravidel (viz odstavce 37–39).
31. Přínosy a újm, plynoucí z transakcí "po vlastnické ose směrem nahoru" a "po vlastnické ose směrem dolů" mezi účetní jednotkou (včetně jejích konsolidovaných ovládaných jednotek) a její přidruženou jednotkou nebo společným podnikáním jsou uznány v účetní závěrce účetní jednotky pouze do výše účastí ostatních nespřízněných investorů dané přidružené jednotky nebo společného podnikání. Transakcemi "po vlastnické ose směrem nahoru" jsou například prodeje aktiv přidruženou jednotkou nebo společným podnikáním investorovi. Transakcemi "po vlastnické ose směrem dolů" jsou například prodeje aktiv investorem jeho přidružené jednotce nebo společnému podnikání nebo jeho vklady aktiv tamtéž. Investorův podíl na přínosech nebo újmách přidružené jednotky nebo společného podnikání plynoucí z těchto transakcí je vyloučen.
32. Pokud transakce po vlastnické ose směrem dolů přináší důkaz o snížení čisté realizovatelné hodnoty aktiv, jež mají být prodány nebo vloženy, nebo o ztrátě ze znehodnocení uvedených aktiv, vykáže investor uvedené ztráty v plném rozsahu. Pokud transakce po vlastnické ose směrem nahoru přináší důkaz

o snížení čisté realizovatelné hodnoty aktiv, jež mají být koupeny, nebo o ztrátě ze znehodnocení uvedených aktiv, vykáže investor svůj podíl na uvedených ztrátách.

33. Vklad nepeněžního aktiva do přidružené jednotky nebo společného podnikání výměnou za podíl na vlastním kapitálu přidružené jednotky nebo společného podnikání se účtuje v souladu s odstavcem 31, s výjimkou vkladu postrádajícího obchodní podstatu ve smyslu IPSAS 17 *Pozemky, budovy a zařízení*. Pokud takový vklad postrádá obchodní podstatu, považují se prospěch nebo újma za nerealizované a neúčtují se, pokud se neuplatní souběžně odstavec 34. Takový nerealizovaný prospěch a újma se vyloučí proti investici účetně zachycené za použití ekvivalenční metody a neprezentují se jako odložený prospěch nebo újma v konsolidovaném výkazu finanční situace účetní jednotky nebo ve výkazu finanční situace účetní jednotky, v němž jsou investice vykazovány za použití ekvivalenční metody.
34. Pokud k podílu na vlastním kapitálu přidružené jednotky nebo společného podnikání účetní jednotka obdrží peněžní nebo nepeněžní aktiva, vykáže účetní jednotka v plném rozsahu v přebytku nebo schodku část prospěchu nebo újmy z nepeněžního vkladu týkající se obdržených peněžních nebo nepeněžních aktiv.
35. Investice je účetně zachycena ekvivalenční metodou od data, k němuž se stala přidruženou jednotkou nebo společným podnikáním. 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 bylo investováno, vyказuje takto:
- (a) Pokud účetní jednotka zahrnuje do účetní hodnoty investice goodwill týkající se přidružené jednotky nebo společného podnikání, není povoleno odpisování takového goodwillu.
  - (b) Jakýkoli přebytek podílu účetní jednotky na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv a závazků jednotky, do níž bylo investováno, nad pořizovacími náklady investice při stanovení podílu účetní jednotky na přebytku nebo schodku přidružené jednotky nebo společného podnikání v období, ve kterém je investice pořízena, je uznán jako výnos.

Vhodné úpravy podílu účetní jednotky na přebytku nebo schodku přidružené jednotky nebo společného podnikání jsou provedeny i po akvizici, aby se například zohlednily odpisy odpisovatelných aktiv vycházející z jejich reálné hodnoty k datu akvizice. Obdobně jsou provedeny vhodné úpravy podílu účetní jednotky na přebytku nebo schodku přidružené jednotky nebo společného podnikání po akvizici o ztráty ze znehodnocení, jako jsou ztráty ze znehodnocení pozemků, budov a zařízení, případně goodwillu.



36. **Při uplatnění ekvivalenční metody je účetní jednotkou použita poslední dostupná účetní závěrka přidružené jednotky nebo společného podnikání. Pokud je konec účetního období účetní jednotky odlišný od konce účetního období přidružené jednotky nebo společného podnikání, pak účetní jednotka:**
- (a) **pro účely použití ekvivalenční metody obdrží dodatečné finanční informace ke stejnému datu jako je datum její účetní závěrky, nebo**
  - (b) **použije poslední účetní závěrku přidružené jednotky nebo společného podnikání upravenou o dopady významných transakcí nebo událostí, které nastaly mezi datem takové účetní závěrky a datem její vlastní účetní závěrky.**
37. **Účetní závěrka účetní jednotky je sestavena za použití jednotných účetních pravidel pro obdobné transakce a události za podobných okolností.**
38. S výjimkou případu popsaného v odstavci 39 platí, že když přidružená jednotka nebo společné podnikání užívá pro obdobné transakce a události za podobných okolností jiná účetní pravidla než účetní jednotka, jsou provedeny úpravy tak, aby účetní pravidla přidružené jednotky nebo společného podnikání odpovídala účetním pravidlům účetní jednotky, pokud je účetní závěrka přidružené jednotky nebo společného podnikání účetní jednotkou použita při aplikaci ekvivalenční metody.
39. **Aniž je dotčen požadavek uvedený v odstavci 38, platí, že pokud účetní jednotka má účast v přidružené jednotce nebo společném podnikání, které jsou investiční jednotkou, může tato účetní jednotka při aplikaci ekvivalenční metody zachovat ocenění reálnou hodnotou, které uvedená přidružená jednotka nebo společné podnikání, jež je investiční jednotkou, použily na své účasti v ovládaných jednotkách.**
40. Má-li přidružená jednotka nebo společné podnikání v oběhu kumulativní přednostní akcie, které jsou drženy jinými stranami, než je účetní jednotka, a klasifikovány jako vlastní kapitál, počítá účetní jednotka svůj podíl na přebytku nebo schodku po úpravě o dividendy z takových akcií, ať již byly ohlášeny, či nikoliv.
41. Je-li podíl účetní jednotky na schodku přidružené jednotky nebo společného podnikání roven nebo vyšší než její účast na přidružené jednotce nebo společném podnikání, účetní jednotka přeruší uznání svého podílu na dalších schodcích. Účastí v přidružené jednotce nebo společném podnikání je účetní hodnota investice do přidružené jednotky nebo společného podnikání určená ekvivalenční metodou spolu s jakoukoli dlouhodobou účastí, která v podstatě tvoří část čisté investice účetní jednotky do přidružené jednotky nebo společného podnikání. Například položka, jejíž úhrada není ani plánována, ani k ní pravděpodobně v dohledné době nedojde, je v podstatě rozšířením investice účetní jednotky do dané přidružené jednotky nebo společného

podnikání. Mezi takové položky lze zahrnout přednostní akcie a dlouhodobé pohledávky nebo úvěry, ale nelze do nich zahrnout obchodní pohledávky, obchodní závazky nebo jakékoli dlouhodobé pohledávky, pro něž existuje odpovídající zástava, jako jsou zajištěné úvěry. Schodek zachycený ekvivalenční metodou, který převyšuje investici účetní jednotky do kmenových akcií, je alokován i na jiné složky účasti účetní jednotky v přidružené jednotce nebo společném podnikání v opačném pořadí podle stupně jejich podřízenosti (tj. jejich priority při likvidaci podniku).

42. Poté, co je účast účetní jednotky snížena na nulu, jsou další schodky řešeny a závazek uznán pouze v rozsahu, v němž účetní jednotce vznikly právní nebo mimosmluvní povinnosti nebo v němž jménem přidružené jednotky nebo společného podnikání zaplatila. Pokud přidružená jednotka nebo společné podnikání následně vykáže přebytky, účetní jednotka znovu uzná svůj podíl na těchto přebytcích až poté, co se její podíl na přebytcích vyrovnal podílu na schodkách, který nebyl uznán.

### Ztráty ze znehodnocení

43. Poté, co je použita ekvivalenční metoda včetně zachycení schodků přidružené jednotky nebo společného podnikání podle odstavce 41, použije účetní jednotka k rozhodnutí, zda je nutné uznat nějakou další ztrátu ze znehodnocení ve vztahu k čisté investici do přidružené jednotky nebo společného podnikání, IPSAS 29.
44. Účetní jednotka rovněž použije IPSAS 29 k rozhodnutí, zda zaúčtuje nějakou další ztrátu ze znehodnocení ve vztahu k účasti účetní jednotky v přidružené jednotce nebo společném podnikání, který není součástí čisté investice, a ke stanovení výše této ztráty ze znehodnocení.
45. Kdykoliv použití IPSAS 29 indikuje možné znehodnocení investice do přidružené jednotky nebo společného podnikání, účetní jednotka použije IPSAS 26 *Znehodnocení peněžotvorných aktiv* a případně i IPSAS 21 *Znehodnocení nepeněžotvorných aktiv*.
46. IPSAS 26 vede účetní jednotku k určení hodnoty z užívání peněžotvorné investice. Při určení hodnoty z užívání peněžotvorné investice dle IPSAS 26 účetní jednotka odhaduje:
- (a) svůj podíl na současné hodnotě odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž lze očekávat, že budou vytvořeny přidruženou jednotkou nebo společným podnikáním, včetně peněžních toků z činností přidružené jednotky nebo společného podnikání a z příjmů z konečného vyřazení investice, nebo
  - (b) současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních toků očekávaných z přijatých dividend nebo obdobných výplat z investice a z jejího konečného vyřazení.

Při správných předpokladech přináší obě metody stejný výsledek.

47. IPSAS 21 požaduje, je-li zpětně získatelná částka využitelnosti aktiva nižší než jeho účetní hodnota, aby byla účetní hodnota snížena na zpětně získatelnou částku. Touto částkou je reálná hodnota aktiva snižená o náklady na prodej nebo hodnota z užívání, je-li vyšší. Hodnota z užívání nepenězotvorného aktiva je definována jako současná hodnota zbývajících využitelného potenciálu aktiva. Současná hodnota zbývajících využitelného potenciálu může být odhadnuta použitím metody odpisovaných reprodukčních pořizovacích nákladů, metody nákladů na obnovu nebo metody servisních jednotek, a to dle vhodnosti použití.
48. **Realizovatelná hodnota investice do přidružené jednotky nebo společného podnikání je stanovena pro každou přidruženou jednotku nebo společné podnikání, ledaže by taková přidružená jednotka nebo společné podnikání nevytvářely peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou do značné míry nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv účetní jednotky.**

### Samostatná účetní závěrka

49. **Investice do přidružené jednotky nebo společného podnikání musí být účetně zachycena v samostatné účetní závěrce účetní jednotky v souladu s odstavcem 12 standardu IPSAS 34 *Samostatná účetní závěrka*.**

### Přechodná ustanovení

50. Přechodná ustanovení upravující změnu z použití poměrné metody konsolidace na použití ekvivalenční metody nebo z použití ekvivalenční metody na účtování aktiv a závazků souvisejících se společnou činností jsou stanovena v IPSAS 37.

### Datum účinnosti

51. **Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. ledna 2017 nebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2017, je povinna tuto skutečnost zveřejnit a současně použije IPSAS 34, IPSAS 35, IPSAS 37 a IPSAS 38 *Zveřejňování účasti v jiných jednotkách*.**
52. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na aktuální bázi účetnictví tak, jak definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů po veřejný sektor (IPSAS) na aktuální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro svoji účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

### Ukončení a nahrazení IPSAS 7 (prosinec 2006)

53. Tento standard nahrazuje IPSAS 7 *Investice do přidružených jednotek* (prosinec 2006). Do data nabytí účinnosti IPSAS 36, případně do okamžiku použití IPSAS 36, pokud k němu dojde dříve, se použije IPSAS 7.

## Zdůvodnění závěrů

*Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 36, ale nejsou jeho součástí.*

### Cíl

BC1. Tato Zdůvodnění závěrů shrnují úvahy IPSASB, které měla při formulování závěrů IPSAS 36. Vzhledem k tomu, že tento standard vychází z IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků* (ve znění novely z roku 2011 zohledňující změny vydané do 31. prosince 2014) vydaného IASB, Zdůvodnění závěrů popisují jen ty oblasti, ve kterých se IPSAS 36 odchyluje od hlavních požadavků IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) nebo kde IPSASB o takových odchylkách zvažovala.

### Obecný přehled

BC2. V roce 2012 zahájila IPSASB práci na projektu aktualizace IPSAS, které upravují účetní zachycení účasti v ovládaných jednotkách, přidružených jednotkách nebo společných podnikáních. V říjnu 2013 IPSASB vydala Zveřejněné návrhy 48 až 51, které byly společně označovány jako Účasti v jiných jednotkách. ED 50 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání* vycházel z IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) a zohledňoval všechny relevantní úpravy pro veřejný sektor obsažené v IPSAS 7 *Investice do přidružených jednotek* a IPSAS 8 *Účasti na společném podnikání*. V lednu 2015 IPSASB vydala pět nových IPSAS včetně IPSAS 36. Tyto nové IPSAS nahrazují IPSAS 6 *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka*, IPSAS 7 a IPSAS 8.

BC3. Důsledkem sjednocení účetního zachycení přidružených jednotek a společných podnikání došlo ke změně názvu standardu na *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání*.

BC4. V návrhu IPSAS 36 Rada nepřehodnocovala znovu všechny požadavky IPSAS 7 *Investice do přidružených podniků*. Nejvýznamnější změny vyplynuly z rozhodnutí požadovat použití ekvivalenční metody pro účetní zachycení investic do společných podnikání, čímž došlo k sjednocení účetnictví investic do přidružených jednotek a společných podnikání v jeden standard. Názory Rady na použití ekvivalenční metody k účetnímu zachycení investic do společných podnikání jsou diskutovány ve Zdůvodnění závěrů k IPSAS 37.

### Rozsah

#### *Kvantifikovatelné vlastnické podíly*

BC5. IPSASB upozornila, že působnost IPSAS 7 byla omezena na investice do přidružených podniků, které vedly k držení vlastnického podílu ve formě akcií nebo jiné formální struktury vlastního kapitálu. Při tvorbě IPSAS 7 IPSASB poznamenala, že použití účetnictví založeného na vlastním kapitálu je nepravděpodobné, pokud přidružená jednotka nemá formální nebo jinou

spolehlivě kvantifikovatelnou strukturu vlastního kapitálu. IPSASB záměr této modifikace zohlednila a uzavřela tím, že záměrem bylo zabránit nevhodnému použití standardu na účasti jiné než vlastnické.

- BC6. V porovnání s IPSAS 7 se tento standard použije jak na přidružené jednotky, tak na společná podnikání. Vzhledem k tomu, že společná podnikání mohou nabývat mnoha forem včetně partnerských dohod, které nemají formální strukturu vlastního kapitálu, stalo se omezení působnosti z IPSAS 7 nevhodné. IPSASB rozhodla, že působnost tohoto standardu by měla být omezena na “kvantifikovatelné vlastnické podíly”. Respondenti takový návrh podporovali a zvažovali, že by bylo vhodné zveřejnit informace o nekvantifikovatelných vlastnických podílech účetní jednotky v jiných jednotkách. IPSASB souhlasila a IPSAS 38 *Zveřejňování účasti v jiných jednotkách* požaduje zveřejnění nekvantifikovatelných vlastnických účastí.

#### *Dočasné spoluovládání a podstatný vliv*

- BC7. IPSAS 7 a IPSAS 8 *Účasti na společném podnikání* nevyžadovaly použít ekvivalenční metodu nebo poměrnou konsolidaci, pokud spoluovládání nebo podstatný vliv v jiné jednotce byl zamýšlen jako dočasný. IPSASB k tomu poznamenala, že IASB v roce 2003 odstranila tyto výjimky ze srovnatelných IFRS v důsledku vydání IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti*.
- BC8. IPSASB uvedla, že při tvorbě IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* byla zvažována související otázka, zda-li do standardu zahrnout výjimku pro dočasné ovládání, avšak bylo rozhodnuto tak neučinit. Proto se IPSASB rozhodla nezahrnout do IPSAS 36 ani výjimky pro dočasné spoluovládání nebo dočasný podstatný vliv.

#### **Podstatný vliv**

- BC9. Standard je postaven na domněnce, že účetní jednotka má podstatný vliv v jednotce, do níž investovala, pokud drží vlastnický podíl v podobě akcií nebo jiné formální struktury vlastního kapitálu a drží přímo nebo nepřímo (prostřednictvím ovládaných jednotek) 20 procent a více hlasovacích práv v takové jednotce. IPSASB poznamenala, že použití 20 procent při tvorbě domněnky podstatného vlivu vychází prvotně z IAS 28, a bylo tak použito již v IPSAS 7 (prosinec 2006). Při rozhodování, zda-li domněnku zachovat v tomto standardu, IPSASB poznamenala, že si není vědoma jakéhokoliv důvodu použít pro veřejný sektor jiné hodnoty než je 20 %.

#### **Jednotná data vykázání**

- BC10. IPSASB zvažovala, zda-li uvalit časové omezení na rozdíly mezi koncem účetního období účetní jednotky a přidružené jednotky nebo společného podnikání. IPSASB poznamenala, že IAS 28 požaduje, aby byla účetní jednotkou při aplikaci ekvivalenční metody použita poslední dostupná účetní

závěrka přidružené jednotky nebo společného podnikání a požaduje úpravy, pokud nejsou ke stejnému datu. K tomu navíc IAS 28 omezuje rozdíl v datech na tři měsíce. IPSASB poznamenala, že ve veřejném sektoru mohou být případy, kdy účetní jednotky mají odlišná účetní období, která nelze změnit. Proto se IPSASB rozhodla nevalit tříměsíční omezení na rozdíl v datech.

### Investiční jednotky

BC11. Někteří respondenti reagující na ED 50 požadovali, aby IPSASB vyjasnila použití ekvivalenční metody investičními jednotkami a investory s investicemi do přidružených jednotek nebo společných podnikání, které jsou investičními jednotkami. V reakci IPSASB:

- (a) vyjasnila, že investiční jednotky v rozsahu své definice budou mít volbu v účetním zachycení investic do přidružených jednotek a společných podnikání reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 29 a
- (b) požadovala, aby účetní jednotka s účastí v přidružené jednotce nebo společném podnikání, který je investiční jednotkou, zachovala při použití ekvivalenční metody ocenění reálnou hodnotou použité takovou přidruženou jednotkou nebo společným podnikáním k zachycení svých účastí v ovládaných jednotkách.

BC12. IPSASB zmínila, že členové IASB usilovali také o vyjasnění některých aspektů účtování investic do přidružených jednotek a společných podnikání, které jsou investičními jednotkami. IASB vydala ED 2014/2 *Investiční jednotky–Použití výjimky z konsolidace (Navrhované novelizace IFRS 10 a IAS 28)* v červnu 2014 a následně v prosinci 2014 vydala *Investiční jednotky: Použití výjimky z konsolidace (novelizace IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28)*. IPSASB považovala tato vyjasnění reagující na implementační otázky položené těmi, kteří začaly používat požadavky IASB pro investiční jednotky dříve, za užitečná a zahrнула aspekty těchto novelizací do tohoto standardu.

### Prodej nebo vklad aktiv mezi investorem a jeho přidruženou jednotkou nebo společným podnikáním

BC13. V době, kdy byl IPSAS 36 tvořen, IASB novelizovala IFRS 10 a IAS 28 tak, aby se požadavky na uznání částečného zisku nebo ztráty z transakcí mezi investorem a jeho přidruženou jednotkou nebo společným podnikáním použily pouze na zisk nebo ztrátu vyplývající z prodeje nebo vkladu aktiv, které nezakládají podnik v rozsahu definice IFRS 3 *Podnikové kombinace*. IASB vydala *Prodej nebo vklad aktiv mezi investorem a jeho přidruženou jednotkou nebo společným podnikáním (novelizace IFRS 10 a IAS 28)* v září 2014. IPSASB souhlasila tyto požadavky plynoucí z novelizací nezahrnout do IPSAS 35 a IPSAS 36, neboť uznání plných nebo částečných zisků a ztrát by bylo vhodnější zvážit v kontextu návrhu standardu stanovujícího požadavky pro kombinace ve veřejném sektoru.

## Srovnání s IAS 28 (ve znění novely z roku 2011)

IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání* primárně čerpá z IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků* (ve znění novely z roku 2011 zohledňující změny vydané do 31. prosince 2014). V době vydání tohoto standardu IPSASB dosud nerozhodla o použití IFRS 9 *Finanční nástroje* pro účetní jednotky veřejného sektoru. Proto odkazy na IFRS 9 v IAS 28 byly nahrazeny odkazy na standardy IPSAS upravující finanční nástroje.

Hlavní rozdíly mezi IPSAS 36 a IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) jsou tyto:

- V IPSAS 36 je zahrnut oproti IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) dodatečný komentář vysvětlující použití standardů pro účetnictví jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 36 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 28 (ve znění novely z roku 2011). Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů “čistá aktiva/jmění” (“net assets/equity”), “ekonomická jednotka” (“economic entity”), “ovládající jednotka” (“controlling entity”), “ovládaná jednotka” (“controlled entity”) a “výnos” (“revenue”) v IPSAS 36. Ekvivalentními termíny v IAS 28 jsou “vlastní kapitál” (“equity”), “skupina” (“group”), “mateřský podnik” (“parent”), “dceřiný podnik” (“subsidiary”) a “výnos” (“income”).
- IPSAS 36 se použije na všechny investice, u nichž má investor kvantifikovatelný vlastnický podíl. IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) takový požadavek neobsahuje. Použití ekvivalenční metody je však nepravděpodobné, pokud by vlastnický podíl nebyl kvantifikovatelný.
- V situacích, kdy IPSAS 29 znemožňuje účetní jednotce oceňovat zbytkový podíl v někdejší přidružené jednotce nebo společném podnikání reálnou hodnotou, IPSAS 36 povoluje stanovit pořizovací cenu pro prvotní uznání finančního aktiva ve výši účetní hodnoty. IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) požaduje, aby byl zbytkový podíl oceněn reálnou hodnotou.
- IPSAS 36 požaduje, aby účetní jednotka s účastí v přidružené jednotce nebo společném podnikání, které jsou investiční jednotkou, při použití ekvivalenční metody zachovala k zachycení svých ovládaných jednotek ocenění reálnou hodnotou použité přidruženou jednotkou nebo společným podnikáním, které jsou investiční jednotkou. IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) povoluje, aby účetní jednotka s účastí v přidruženém nebo společném podniku, který je investiční jednotkou, zachovala ocenění reálnou hodnotou použité přidruženou jednotkou nebo společným podnikáním, které jsou investiční jednotkou.

## IPSAS 37 — SPOLEČNÁ UJEDNÁNÍ

### Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního standardu účetního výkaznictví (IFRS) 11 *Společná ujednání* vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IFRS 11.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) publikuje IASB v anglickém jazyce, jeho kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení: IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: <http://www.ifrs.org>

IFRS, IAS, Zveřejněné návrhy a jiné publikace IASB jsou chráněny autorským právem Nadace pro IFRS.

“IFRS”, “IASB”, “IASB”, “IFRS Foundation”, “International Accounting Standards” a “International Financial Reporting Standards” jsou ochrannými známkami Nadace pro IFRS a nesmí být použity bez souhlasu Nadace pro IFRS.



## **IPSAS 37 — SPOLEČNÁ UJEDNÁNÍ**

### **Historie standardu**

*Tato verze obsahuje změny vyplývající ze standardů IPSAS vydaných do 31. ledna 2016.*

IPSAS 37 *Společná ujednání* byl vydán v lednu 2015.

# IPSAS 37 — SPOLEČNÁ UJEDNÁNÍ

## OBSAH

	Odstavec
Cíl .....	1–2
Rozsah působnosti .....	3–6
Definice.....	7–8
Závazné ujednání .....	8
Společná ujednání .....	9–22
Spoluovládání .....	12–18
Typy společných ujednání .....	19–22
Účetní závěrka strany společného ujednání .....	23–28
Společné činnosti .....	23–26
Společná podnikání.....	27–28
Samostatná účetní závěrka .....	29–30
Přechodná ustanovení .....	31–41
Společná podnikání – přechod od poměrné konsolidace k ekvivalenční metodě .....	32–36
Společné činnosti - přechod od ekvivalenční metody k účtování o aktivech a závazcích.....	37–40
Přechodná ustanovení v samostatné účetní závěrce účetní jednotky ....	41
Datum účinnosti .....	42–43
Ukončení a nahrazení IPSAS 8 (prosinec 2006) .....	44
Dodatek A: Aplikační příručka	
Dodatek B: Změny jiných standardů IPSAS	
Zdůvodnění závěrů	
Ilustrativní příklady	
Srovnání s IFRS 11	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 37 *Společná ujednání* je obsažen v odstavcích 1-44. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 37 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, Zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním standardům pro veřejný sektor* a *Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel standard IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

## Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit východiska pro vykazování účetních jednotek, které mají účasti v ujednáních, které jsou spoluovládány (tzv. společná ujednání).
2. K naplnění cíle v odstavci 1 tento standard definuje spoluovládání a požaduje po účetní jednotce, která je stranou ve společném ujednání, určit zhodnocením svých práv a povinností typ společného ujednání, v němž je zainteresována, a tato práva a povinnosti v souladu s typem společného ujednání účetně zachytit.

## Rozsah působnosti

3. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na akruální bázi účetnictví, použije tento standard při určování typu společného ujednání, jehož se účastní, a při účetním zachycení práv a povinností plynoucích ze společného ujednání.**
4. **Tento standard používají všechny účetní jednotky, které jsou stranou nějakého společného ujednání.**
5. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy (PVS).**
6. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že PVS používají standardy IFRS vydané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.

## Definice

7. **Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:**

**Závazné ujednání:** Pro účely tohoto standardu je závazné ujednání ujednáním, které přiznává účastníkům vynutitelná práva a povinnosti, jakoby tato ujednání měla podobu smluv. Závazné ujednání zahrnuje smluvní práva či jiná práva vyplývající z právních předpisů.

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

**Spoluovládání** je smluvně dohodnutý podíl na ovládnutí určitého ujednání ve formě závazného ujednání, jež existuje pouze tehdy, když rozhodnutí o relevantních činnostech vyžadují jednomyslný souhlas stran podílejících se na ovládnutí.

**Společná činnost** je společné ujednání, kdy strany spoluovládající toto ujednání mají práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se tohoto ujednání.

**Spoluprovozovatel** je strana účastnící se společné činnosti, která tuto společnou činnost spoluovládá.

**Společné podnikání** je společné ujednání, v němž mají spoulovládající strany práva na čistá aktiva tohoto ujednání.

**Spoulovládající** je stranou společného podnikání, která toto společné podnikání spoulovládá.

**Strana společného ujednání** je účetní jednotka, která se podílí na společném ujednání, bez ohledu na to, zda toto ujednání spoulovládá.

**Samostatný subjekt** je samostatně identifikovatelná finanční struktura, například samostatné právnické osoby nebo účetní jednotky uznané podle právních předpisů, bez ohledu na to, zda mají právní subjektivitu.

Termíny definované jinými standardy IPSAS jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném *Významovém slovníku termínů*. Následující termíny jsou definovány buď v IPSAS 34 *Samostatná účetní závěrka*, IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* nebo IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání*: prospěch, ovládnání, ekvivalenční metoda, ovládnání, ochranná práva, relevantní činnosti, samostatná účetní závěrka a podstatný vliv.

### Závazné ujednání

8. Závazná ujednání mohou být doložena několika způsoby. Závazné ujednání je často, nicméně ne vždy, písemné, v podobě smlouvy nebo zdokumentované diskuse mezi stranami. Ke vzniku vynutitelných ujednání může rovněž vést právní mechanismus, jako jsou právní předpisy nebo výkonná pravomoc, a to buď sám o sobě nebo ve spojení se smlouvami mezi stranami.

### Společné ujednání (viz odstavce AG2–AG33)

9. Společné ujednání je ujednání, které dvě nebo více stran spoulovládají.
10. Společné ujednání je charakterizováno následovně:
  - (a) strany jsou vázány závazným ujednáním (viz odstavce AG2–AG4);
  - (b) závazné ujednání stanoví, že toto ujednání je spoulovládáno dvěma nebo více stranami (viz odstavce 12–18).
11. Společné ujednání může mít buď formu společné činnosti nebo společného podnikání.

### Spoulovládání

12. Spoulovládání je podíl na ovládnání určitého ujednání, které existuje pouze tehdy, když rozhodnutí o relevantních činnostech vyžadují jednomyslný souhlas stran podílejících se na ovládnání. Podíl na ovládnání může být dohodnut formou závazného ujednání.

13. **Účetní jednotka, která je stranou ujednání, posoudí, zda závazné ujednání stanoví spoulovládání tohoto ujednání všemi stranami nebo skupinou těchto stran. Všechny strany nebo skupina stran ovládají ujednání kolektivně, pokud musí jednat společně při řízení činností, které významně ovlivňují prospěch tohoto ujednání (tj. relevantní činnosti).**
14. Pokud bylo stanoveno, že všechny strany nebo skupina stran ovládají ujednání kolektivně, jedná se o spoulovládání pouze v případě, kdy rozhodování o relevantních činnostech vyžaduje jednomyslný souhlas stran, které ujednání kolektivně ovládají.
15. Ve společném ujednání neovládá žádná jednotlivá strana toto ujednání samostatně. Spoulovládající strana ujednání může zabránit kterékoli z ostatních stran nebo skupině stran toto ujednání ovládat.
16. Ujednání může být společným ujednáním i tehdy, pokud není spoulovládáno všemi zúčastněnými stranami. Tento standard rozlišuje mezi stranami, které spoulovládají společně ujednání (spoluprovozovatelé nebo spoulovládající), a stranami, které jsou do společného ujednání zapojeny, avšak toto ujednání jimi není spoulovládáno.
17. **Účetní jednotka musí posoudit, zda dané ujednání spoulovládají všechny strany nebo skupina stran. Účetní jednotka toto posouzení provede na základě zvážení všech skutečností a okolností (viz odstavce AG5–AG11).**
18. **Pokud se tyto skutečnosti a okolnosti změní, musí účetní jednotka přehodnotit, zda i nadále dané ujednání spoulovládá.**

### Typy společných ujednání

19. **Účetní jednotka určí typ společného ujednání, kterého se účastní. Určení, zda bude společně ujednání klasifikováno jako společná činnost nebo společné podnikání, závisí na právech a povinnostech stran tohoto ujednání.**
20. **Účetní jednotka posoudí, zda je společné ujednání společnou činností nebo společným podnikáním. 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 nebo stanovené právními předpisy či výkonnou pravomocí a případně jiné skutečnosti a okolnosti (viz odstavce AG12–AG33).**
21. 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 společná podnikání v případě, že smluvní strany provozují odlišné činnosti, které spadají do téže rámcové smlouvy.

22. **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 (viz odstavce AG34–AG37)**

### **Společné činnosti**

23. **Spoluprovozovatel v souvislosti se svou účastí na společné činnosti uzná:**
- (a) **svá aktiva včetně svého podílu na veškerých společně držených aktivech;**
  - (b) **své závazky včetně svého 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 svého podílu na všech nákladech vzniklých společně.**
24. **Spoluprovozovatel účetně zachytí aktiva, závazky, výnosy a náklady týkající se jeho účasti na společné činnosti v souladu se standardy IPSAS, které se k daným aktivům, závazkům, výnosům a nákladům vztahují.**
25. 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 AG34–AG37.
26. **Strana, která se účastní společné činnosti, ale není její spoluovládající stranou, zachytí účetně svou účast na tomto ujednání rovněž podle odstavců 23-25 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, účetně zachytí svou účast na této společné činnosti v souladu se standardy IPSAS které se k této účasti vztahují.**

### **Společná podnikání**

27. **Spoluovládající uzná svoji účast ve společném podnikání jako investici a tuto investici účetně zachycuje s použitím ekvivalenční metody v souladu s IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání***

s výjimkou případů, kdy je účetní jednotka osvobozena od použití ekvivalenční metody, jak je uvedeno v tomto standardu.

28. Strana, která se účastní společného podnikání, ale není jeho spoluovládající stranou, zachytí účetně svou účast na tomto ujednání v souladu se standardy IPSAS 28 *Finanční nástroje: vykazování*, IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování* a IPSAS 30 *Finanční nástroje: zveřejňování* s výjimkou případů, kdy má na společném podnikání podstatný vliv - v takovém případě ho účetně zachytí v souladu se standardem IPSAS 36.

### Samostatná účetní závěrka

29. Ve své samostatné účetní závěrce bude spoluprovoditel nebo spoluovládající vykazovat svou účast:
- (a) na společné činnosti v souladu s odstavci 23–25; a
  - (b) na společném podnikání v souladu s odstavcem 12 IPSAS 34.
30. 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 26; a
  - (b) na společném podnikání v souladu s IPSAS 29 s výjimkou případů, kdy má účetní jednotka na společném podnikání podstatný vliv – v takovém případě se použije odstavec 12 IPSAS 34.

### Přechodná ustanovení

31. Navzdory požadavkům odstavce 33 IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*, při prvním použití tohoto standardu bude účetní jednotka za účetní období bezprostředně předcházející datu počátečního použití tohoto standardu (“bezprostředně předcházející období”) předkládat pouze kvantitativní informace požadované odstavcem 33(f) IPSAS 3. Účetní jednotka může rovněž předkládat tyto informace za běžné účetní období nebo za dřívější srovnávací období, ale není to vyžadováno.

### Společná podnikání – přechod od poměrné konsolidace k ekvivalenční metodě

32. Při změně poměrné konsolidace na ekvivalenční metodu uzná účetní jednotka k počátku bezprostředně předcházejícího období investici ve společném podnikání. Prvotní ocenění investice je stanoveno jako souhrn účetních hodnot aktiv a závazků, které účetní jednotka dříve poměrně konsolidovala, včetně nakoupeného goodwillu vzniklého z akvizic (pravidla upravující zachycení akvizice účetní jednotky a alokaci goodwillu na společné podnikání lze nalézt v příslušných mezinárodních nebo národních standardech upravujících podnikové kombinace a společná ujednání).



33. **Počáteční zůstatek investice stanovený v souladu s odstavcem 32 je považován za domnělé pořizovací náklady investice k prvotnímu uznání. Účetní jednotka použije odstavce 43-48 IPSAS 36 ve vztahu k počátečnímu zůstatku investice, aby posoudila, zdali investice není znehodnocena a uzná ztrátu ze znehodnocení jako úpravu kumulovaného přebytku nebo schodku k počátku bezprostředně předcházejícího období.**
34. **Pokud agregace všech dříve poměrně konsolidovaných aktiv a závazků vede v záporná čistá aktiva, účetní jednotka posoudí, zda-li má právně závaznou nebo jinak než právně závaznou povinnost k záporným čistým aktivům a pokud ano, uzná účetní jednotka odpovídající závazek. Pokud účetní jednotka rozhodne, že nemá právně závaznou ani jinak než právně závaznou povinnost k záporným čistým aktivům, neuzná odpovídající závazek, ale upraví kumulovaný přebytek nebo schodek k počátku bezprostředně předcházejícího období. Účetní jednotka tuto skutečnost zveřejní společně s kumulovaným neuznaným podílem ztrát svého společného podnikání k datu bezprostředně předcházejícího období a k datu prvního použití standardu.**
35. **Účetní jednotka zveřejní rozpad aktiv a závazků, které byly k počátku bezprostředně předcházejícího období agregovány do jednotného řádku zůstatku investice. Takové zveřejnění je připraveno v souhrnu pro všechna společná podnikání, pro která účetní jednotka použije přechodná ustanovení upravená v odstavcích 32-36.**
36. **Po prvotním uznání účetní jednotka svou investici ve společném podnikání účetně zachycuje s použitím ekvivalenční metody v souladu s IPSAS 36.**

**Společné činnosti – přechod od ekvivalenční metody k účtování o aktivech a závazcích**

37. **Při změně z ekvivalenční metody na účtování aktiv a závazků ve výši účasti na společné činnosti, účetní jednotka oduzná k počátku bezprostředně předcházejícího období investici, kterou dříve účetně zachycovala s použitím ekvivalenční metody, a jakékoliv další položky, které tvořily část čisté investice účetní jednotky v ujednání v souladu s odstavcem 41 IPSAS 36 a uzná svůj podíl na každém aktivu a závazku s ohledem na svoji účast ve společné činnosti včetně goodwillu, který mohl být součástí účetní hodnoty investice.**
38. **Účetní jednotka stanoví svůj podíl na aktivech a závazcích ve společné činnosti posouzením svých práv a povinností v poměru stanoveném v souladu se závazným ujednáním. Účetní jednotka ocení prvotní účetní hodnoty aktiv a závazků jejich oddělením od účetní hodnoty investice k počátku bezprostředně předcházejícího období na základě informací užitých účetní jednotkou při použití ekvivalenční metody.**

39. **Jakýkoliv rozdíl vznikající z investice dříve zachycené účetně s použitím ekvivalenční metody společně s ostatními položkami, které tvořily čistou investici účetní jednotky v ujednání v souladu s odstavcem 41 IPSAS 36, a uznanou čistou částkou aktiv a závazků včetně goodwillu:**
- (a) se započte proti s investicí souvisejícímu goodwillu a případný zbývající rozdíl upraví kumulovaný přebytek nebo schodek k počátku bezprostředně předcházejícího období, pokud čistá hodnota uznaných aktiv a závazků včetně goodwillu je vyšší než hodnota oduznané investice (a jakýchkoliv dalších položek, které tvořily čistou investici účetní jednotky).
  - (b) upraví kumulovaný přebytek nebo schodek k počátku bezprostředně předcházejícího období, pokud čistá hodnota uznaných aktiv a závazků včetně goodwillu je menší než hodnota oduznané investice (a jakýchkoliv dalších položek, které tvořily čistou investici účetní jednotky).
40. Účetní jednotka, která mění ekvivalenční metodu na účtování aktiv a závazků, poskytne odsouhlasení mezi hodnotou oduznané investice a hodnotou uznaných aktiv a závazků společně se zbývajícím rozdílem upraveným proti kumulovanému přebytku nebo schodku k počátku bezprostředně předcházejícího období.

#### **Přechodná ustanovení v samostatné účetní závěrce účetní jednotky**

41. Účetní jednotka, která v souladu s odstavcem 58 IPSAS 6 *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka* vykazovala dříve ve své samostatné účetní závěrce svoji účast ve společné činnosti jako investici účetně zachycenou s použitím ekvivalenční metody, v pořizovacích nákladech nebo v souladu s IPSAS 29:
- (a) oduzná investici a uzná aktiva a závazky s ohledem na svoji účast ve společné činnosti v hodnotách stanovených v souladu s odstavci 37-39.
  - (b) poskytne odsouhlasení mezi hodnotou oduznané investice a hodnotou uznaných aktiv a závazků společně se zbývajícím rozdílem zachyceným jako úpravu kumulovaného přebytku nebo schodku k počátku bezprostředně předcházejícího období.

#### **Datum účinnosti**

42. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. ledna 2017 nebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2017, je povinna tuto skutečnost zveřejnit a současně použije IPSAS 34, IPSAS 35, IPSAS 36 a IPSAS 38 *Zveřejňování účastí v jiných jednotkách*.

43. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů po veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

### **Ukončení a nahrazení IPSAS 8 (prosinec 2006)**

44. Tento standard nahrazuje IPSAS 8 *Účasti na společném podnikání* (prosinec 2006). Do data nabytí účinnosti IPSAS 37, případně do okamžiku použití IPSAS 37, pokud k němu dojde dříve, se použije IPSAS 8.

## Aplikační příručka

*Tento dodatek je nedílnou součástí IPSAS 37.*

AG1. Příklady v tomto dodatku představují hypotetické situace. Přestože se mohou některé aspekty uvedených příkladů vyskytovat ve skutečných případech, veškeré skutečnosti a okolnosti konkrétních situací musí být vyhodnoceny za použití IPSAS 37.

## Společná ujednání

### Závazné ujednání (odstavec 8)

AG2. Tato diskuse o závazném ujednání je s ohledem na definici závazného ujednání v tomto standardu relevantní také pro vymahatelná ujednání, která byla vytvořena zákonodárnou nebo výkonnou autoritou.

AG3. Pokud jsou společná ujednání strukturována jako samostatný subjekt (viz odstavce AG19–AG33), bude závazné ujednání nebo některé jeho aspekty v některých případech začleněny do stanov, zakládacích listin nebo jiných ustanovení tohoto samostatného subjektu.

AG4. Závazné ujednání stanoví podmínky, za kterých se strany podílejí na činnosti, která je předmětem tohoto ujednání. Závazné 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) rozhodovací proces: záležitosti, které vyžadují rozhodnutí stran, hlasovací práva stran a požadovaná úroveň podpory pro tyto záležitosti. Rozhodovací proces odrážející se v závazných ujednáních stanoví spoulovládání nad ujednáním (viz odstavce AG5–AG11);
- (d) kapitálový vklad nebo jiné příspěvky vyžadované od stran;
- (e) způsob, jakým strany sdílejí aktiva, závazky, výnosy, náklady nebo přebytek nebo schodek týkající se společného ujednání.

### Spoulovládání (odstavec 12–18)

AG5. Při posuzování, zda účetní jednotka spoulovládá dané ujednání, musí účetní jednotka nejprve posoudit, zda toto ujednání ovládají všechny strany nebo skupina stran. IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* definuje ovládání a na jeho základě se stanoví, zda všechny zúčastněné strany nebo skupina stran jsou vystaveny proměnlivému prospěchu ze své účasti v daném ujednání nebo na něj mají právo a zda mají schopnost tento prospěch ovlivnit

prostřednictvím své moci nad daným ujednáním. Pokud jsou všechny zúčastněné strany nebo skupiny stran schopny společně řídit činnosti, které významně ovlivňují prospěch z tohoto ujednání (tj. relevantní činnosti), ovládají tyto strany dané ujednání kolektivně.

- AG6. Pokud účetní jednotka dospěje k závěru, že všechny strany nebo skupina stran ovládají ujednání kolektivně, musí dále posoudit, zda toto ujednání spoluovládá. 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.
- AG7. Spoluovládání někdy implicitně vyplývá z rozhodovacího procesu dohodnutého mezi stranami v závazném ujednání. Předpokládejme například, že dvě strany založí ujednání, v němž má každá z nich 50 % hlasovacích práv a závazné 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.
- AG8. Za jiných okolností závazné 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 závazné ujednání nestanoví, které strany (nebo kombinace stran) musí rozhodnutí o relevantních činnostech daného ujednání jednomyslně odsouhlasit.

**Příklady použití****Příklad 1**

Tři strany ustanoví ujednání: A má 50 procent hlasovacích práv v ujednání, B má 30 procent a C má 20 procent. Závazné ujednání mezi A, B a C stanoví, že alespoň 75 procent hlasovacích práv je požadováno k přijetí rozhodnutí o relevantních činnostech tohoto ujednání. Přestože A může blokovat jakékoliv rozhodnutí, toto ujednání neovládá, protože potřebuje souhlas B. Podmínky jejich závazného ujednání požadující alespoň 75 procent hlasovacích práv k přijetí rozhodnutí o relevantních činnostech naznačují, že A a B mají spoluovládání daného ujednání, protože rozhodnutí o relevantních činnostech ujednání nemůže být učiněno bez souhlasu A a B.

**Příklad 2**

Ujednání má tři strany: A má 50 procent hlasovacích práv v ujednání, B a C mají 25 procent. Závazné ujednání mezi A, B a C stanoví, že alespoň 75 procent hlasovacích práv je požadováno k přijetí rozhodnutí o relevantních činnostech tohoto ujednání. Přestože A může blokovat jakékoliv rozhodnutí, neovládá ujednání, protože potřebuje souhlas buď B nebo C. V tomto příkladu A, B a C kolektivně ovládají toto ujednání. Je zde však více než jedna kombinace stran, které mohou souhlasit, aby bylo dosaženo 75 procent hlasovacích práv (tj. buď A a B nebo A a C). V takové situaci, aby se jednalo o společné ujednání, musí být v závazném ujednání mezi stranami konkretizováno, která kombinace stran je požadována k jednomyslnému souhlasu při rozhodování o relevantních činnostech ujednání.

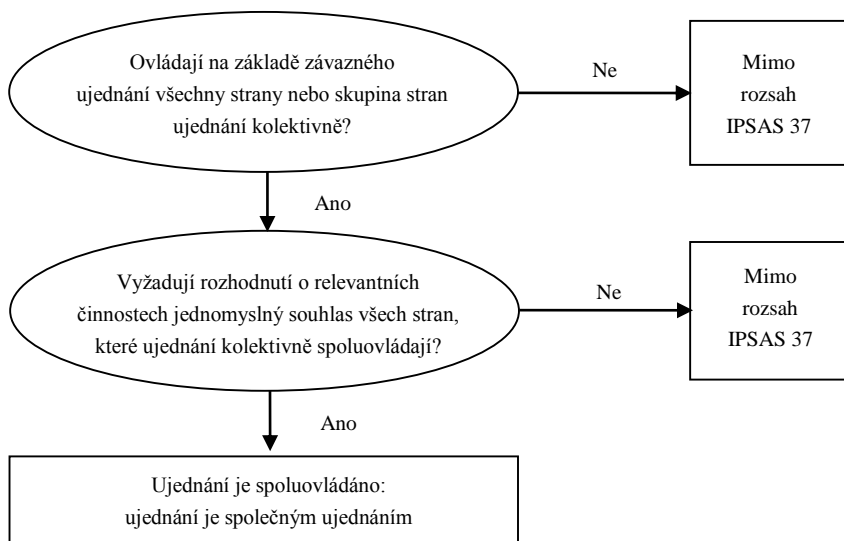
**Příklad 3**

V ujednání má A a B každý 35 procent hlasovacích práv a zbývajících 30 procent je široce rozptýleno. Rozhodnutí o relevantních činnostech požadují schválení většinou hlasovacích práv. A a B spoluovládají dané ujednání pouze, pokud závazné ujednání stanoví, že k rozhodnutí o relevantních činnostech ujednání je požadován souhlas A i B.

- AG9. 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.

- AG10. Závazné 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



- AG11. Pokud je ujednání mimo rámec IPSAS 37 *Společná ujednání*, uzná účetní jednotka své účasti v tomto ujednání v souladu s příslušnými IPSAS, jako je IPSAS 35, IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání* nebo IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*.

### Typy společného ujednání (odstavce 19–22)

- AG12. Společná ujednání jsou zakládána z celé řady důvodů (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.
- AG13. Některá ujednání nevyžadují, aby činnost, která je předmětem daného ujednání, byla provozována formou samostatného subjektu. Jiná ujednání však vytvoření samostatného subjektu vyžadují.
- AG14. Klasifikace společných ujednání podle tohoto standardu závisí na právech a povinnostech smluvních stran vyplývajících z tohoto ujednání za normálního průběhu činností. Tento standard klasifikuje společná ujednání buď jako společnou činnost nebo jako společné podnikání. 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 podnikáním. Odstavce AG16–AG33 specifikují posouzení, které účetní jednotka provede za účelem zjištění, zda se účastní společné činnosti nebo společného podnikání.

### **Klasifikace společného ujednání**

AG15. Jak je uvedeno v odstavci AG14, vyžaduje klasifikace společných ujednání, aby strany posoudily svá práva a povinnosti vyplývající z ujednání. Při tomto posuzování zohlední účetní jednotka následující skutečnosti:

- (a) strukturu společného ujednání (viz odstavce AG16–AG21); a
- (b) pokud je společné ujednání strukturováno jako samostatný subjekt:
  - (i) právní formu tohoto samostatného subjektu (viz odstavce AG22–AG24);
  - (ii) podmínky závazného ujednání (viz odstavce AG25–AG28); a
  - (iii) případně jiné relevantní skutečnosti a okolnosti (viz odstavce AG29–AG33).

### **Struktura společného ujednání**

*Společná ujednání, jejichž struktura není založena jako samostatný subjekt*

AG16. Společné ujednání, jehož struktura není založena jako samostatný subjekt, je klasifikováno jako společná činnost. V takových případech závazné 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.

AG17. Závazné 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 společném poskytování služeb nebo výrobě určitého výrobku, přičemž každá strana by odpovídala za konkrétní oblast a každá by používala vlastní aktiva a vznikaly by jí vlastní závazky. Závazné ujednání by také mohlo stanovit, jakým způsobem budou mezi obě strany rozděleny výnosy a náklady, které jim společně vzniknou. V takovém případě každý spolupřevodovatel ve své účetní závěrce uzná aktiva a závazky používané pro daný konkrétní úkol a svůj podíl na výnosech a nákladech v souladu se závazným ujednáním.

AG18. 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 závazné 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 spolupřevodovatel účtuje o svém podílu na společných aktivech a o svém

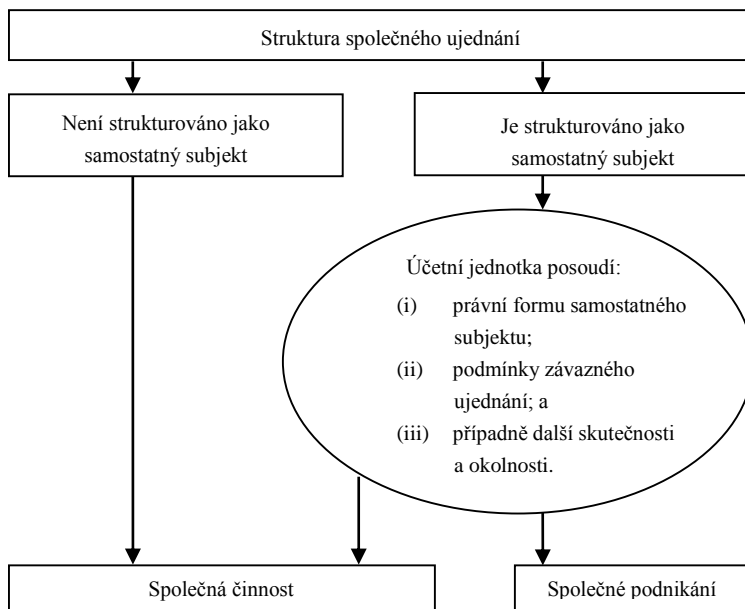


dohodnutém podílu na závazcích a uzná svůj podíl na výstupu, výnosech a nákladech v souladu se závazným ujednáním.

*Společná ujednání, jejichž struktura je založena jako samostatný subjekt*

- AG19. Společné ujednání, ve kterém aktiva a závazky týkající se daného ujednání náleží samostatnému subjektu, mohou být buď společným podnikáním nebo společnou činností.
- AG20. Zda je daná strana spoluprovozovatelem nebo spoluovládajícím, závisí na právech této strany na aktiva a jejich povinnostech ze závazků vztahujících se k ujednání, která náleží samostatnému subjektu.
- AG21. Jak je uvedeno v odstavci AG15, pokud strany založily strukturu společného ujednání jako samostatný subjekt, musí tyto strany posoudit, zda jim z právní formy tohoto samostatného subjektu, z podmínek závazného ujednání a případně z jakýchkoli dalších skutečností a okolností vyplývají:
- (a) práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkající se daného ujednání (tj. ujednání je společnou činností), nebo
  - (b) práva na čistá aktiva tohoto ujednání (tj. ujednání je společným podnikáním).

**Klasifikace společného ujednání:  
posouzení práv a povinností stran vyplývajících z daného ujednání**



**Právní forma samostatného subjektu**

AG22. Při posuzování typu společného ujednání je relevantní právní forma samostatného subjektu. Právní forma pomáhá při prvotním posuzování práv stran na aktiva a jejich povinností ze závazků, které náleží samostatnému subjektu, jako například to, zda mají strany podíl na aktivech, která jsou držena samostatným subjektem, a zda odpovídají za závazky, které náleží samostatnému subjektu.

AG23. Strany by například mohly provozovat společné ujednání formou samostatného subjektu, z jehož právní formy vyplývá oddělené posuzování samostatného subjektu (tj. aktiva a závazky, které náleží samostatnému subjektu, jsou aktivy a závazky tohoto samostatného subjektu, nikoliv aktivy a závazky stran). V takovém případě z posouzení práv a povinností stran vyplývajících z právní formy samostatného subjektu plyne, že ujednání je společným podnikáním. Podmínky dohodnuté mezi stranami v závazném ujednání (viz odstavce AG25–AG28) a případně i další skutečnosti a okolnosti (viz odstavce AG29–AG33) však mohou převážit nad posouzením práv a povinností stran vyplývajících z právní formy samostatného subjektu.

AG24. 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 náležící samostatnému subjektu jsou aktivy a závazky zúčastněných stran).

### Hodnocení podmínek závazného ujednání

AG25. V řadě případů jsou práva a povinnosti dohodnuté mezi stranami na základě závazných 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.

AG26. V jiných případech využívají smluvní strany závazného 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

Dvě strany založí strukturu společného ujednání ve formě registrované účetní jednotky. Každá strana má v registrované účetní jednotce padesátiprocentní vlastnický podíl. Registrace umožňuje oddělení účetní jednotky od jejích vlastníků, čímž jsou aktiva a závazky držené v účetní jednotce v důsledku aktivity a závazky této registrované účetní jednotky. 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 závazného ujednání změní vlastnosti korporace tak, že každá z nich má podíl na aktivech registrované účetní jednotky a každá z nich také odpovídá za závazky této účetní jednotky v určitém poměru. Takové závazné úpravy vlastností korporace mohou vést k tomu, že ujednání je společnou činností.

AG27. Následující tabulka porovnává obvyklé podmínky závazných ujednání stran účastnicích se společné činnosti a obvyklé podmínky závazných ujednání stran společného podnikání. Příklady smluvních podmínek uvedených v následující tabulce nejsou vyčerpávající.

<b>Hodnocení podmínek závazného ujednání</b>		
	<b>Společná činnost</b>	<b>Společné podnikání</b>
<b>Podmínky závazného ujednání</b>	Závazné ujednání stanoví, že strany spoluovládající toto společné ujednání mají práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkající se tohoto ujednání.	Závazné ujednání poskytuje stranám společného ujednání práva na čistá aktiva tohoto ujednání (tzn. práva na aktiva a povinnosti ze závazků vyplývající z ujednání má samostatný subjekt a nikoli strany).
<b>Práva na aktiva</b>	Závazné 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).	Závazné ujednání stanoví, že aktiva vložená do ujednání nebo později získaná společným ujednáním náležejí tomuto ujednání. Strany nemají žádnou účast (tj. žádná práva, nároky nebo vlastnictví) na aktivech tohoto ujednání.
<b>Povinnosti ze závazků</b>	Závazné ujednání stanoví, že smluvní strany společného ujednání sdílejí všechny závazky, povinnosti, 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).	Závazné ujednání stanoví, že společné ujednání odpovídá za dluhy a závazky tohoto ujednání.  Závazné ujednání stanoví, že strany společného ujednání odpovídají za toto ujednání pouze do výše své investice do tohoto ujednání nebo v rozsahu své povinnosti

SPOLEČNÁ UJEDNÁNÍ

<b>Hodnocení podmínek závazného ujednání</b>		
	<b>Společná činnost</b>	<b>Společné podnikání</b>
		vložit do ujednání neuhrazený nebo dodatečný kapitál, případně obojí.
	Závazné ujednání stanoví, že strany společného ujednání odpovídají za nároky vznesené třetími stranami.	Závazné ujednání stanoví, že věřitelé společného ujednání nemají regresní nároky vůči kterékoli straně ve vztahu k dluhům a povinnostem z tohoto ujednání.

<b>Hodnocení podmínek závazného ujednání</b>		
	<b>Společná činnost</b>	<b>Společné podnikání</b>
<b>Výnosy, náklady, přebytek nebo schodek</b>	<p>Závazné ujednání stanoví rozdělení výnosů a nákladů na základě relativní výkonnosti jednotlivých stran společného ujednání. Závazné 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 přebytek nebo schodek týkající se ujednání dělit v určeném poměru, jako je například vlastnický podíl stran na tomto ujednání.</p> <p>Tato situace by nebyla překážkou klasifikace ujednání jako společné činnosti, pokud by strany měly práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se tohoto ujednání.</p>	<p>Závazné ujednání stanoví podíl jednotlivých stran na přebytku nebo schodku vztahující se k činnostem ujednání.</p>

<b>Hodnocení podmínek závazného ujednání</b>		
	<b>Společná činnost</b>	<b>Společné podnikání</b>
<b>Záruky</b>	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 podnikáním, je fakt, zda mají smluvní strany povinnosti ze závazků týkajících se ujednání (za některé z nich smluvní strany mohly nebo nemusely poskytnout záruky).	

AG28. Když závazné ujednání stanoví, že strany mají práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se daného ujednání, jsou tyto strany stranami podílejícími se na společné činnosti a za účelem klasifikace společného ujednání již není nutno brát v úvahu další skutečnosti a okolnosti (odstavce AG29–AG33).

#### **Posuzování dalších skutečností a okolností**

AG29. Pokud podmínky závazného ujednání nespécifikují, že strany mají práva na aktiva a povinnosti ze závazků vztahující se ke společnému ujednání, zváží strany další skutečnosti a okolnosti s cílem posoudit, zda se má ujednání klasifikovat jako společná činnost nebo společné podnikání.

AG30. Společné ujednání může být strukturováno jako samostatný subjekt, jehož právní forma zajišťuje oddělení stran a samostatného subjektu. Závazné 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 společné činnosti. 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.

AG31. Pokud jsou činnosti ujednání primárně určeny k poskytování výstupů zúčastněným stranám, svědčí to o tom, že strany mají právo v podstatě na veškerý využitelný potenciál nebo ekonomický prospěch 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.

- AG32. 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**

Dvě strany založí strukturu společného ujednání ve formě registrované účetní jednotky (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 (registrovaná účetní jednotka), jejímž prostřednictvím jsou činnosti prováděny, nejprve indikuje, že aktiva a závazky držené účetní jednotkou C jsou aktivy a závazky náležející účetní jednotce C. Závazné ujednání mezi stranami nespecifikuje, zda mají strany práva na aktiva a povinnosti ze závazků účetní jednotky C. V souladu s touto skutečností právní forma jednotky C a podmínky závazného ujednání indikují, že ujednání je společným podnikáním.

Strany však také zvažují 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:

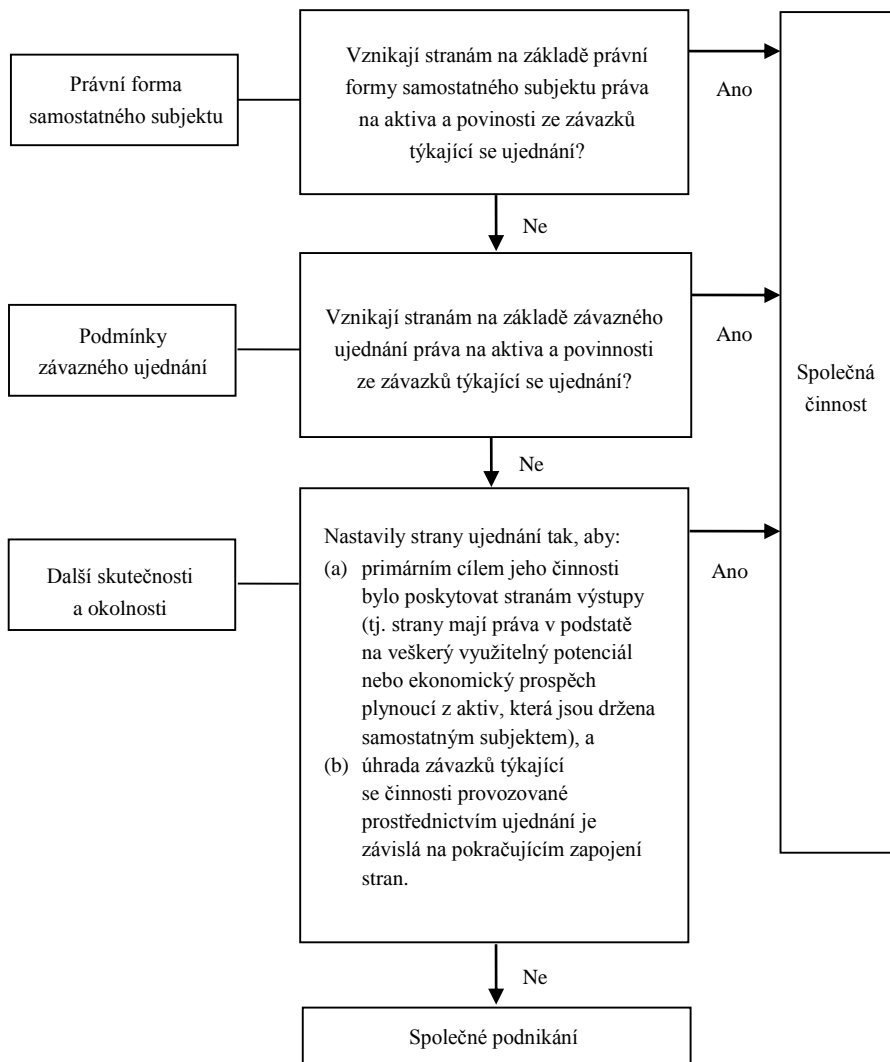
- Povinnost stran odkoupit všechny výstupy, které vyrobí účetní jednotka C, je odrazem výlučné závislosti účetní jednotky C na těchto stranách z hlediska tvorby peněžních toků, a strany proto mají povinnost financovat vypořádání závazků účetní jednotky C.
- Skutečnost, že strany mají právo na všechny výstupy, které vyrobí účetní jednotka C, znamená, že strany spotřebovávají veškerý využitelný potenciál a ekonomický prospěch vyplývající z aktiv účetní jednotky C, a proto na ně mají práva.

Tyto skutečnosti a okolnosti indikují, že ujednání je společnou činností. Závěr ohledně 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 by strany změnilly podmínky závazného 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 podnikáním.

AG33. 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 23–28)**

### **Účetní zachycení prodejů nebo vkladů aktiv do společné činnosti**

- AG34. 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 přínosy a újmy z takové transakce pouze v rozsahu podílů ostatních stran na společné činnosti.
- AG35. Pokud takové transakce poskytují důkazy o snížení čisté realizovatelné hodnoty aktiv prodávaných společné činnosti nebo do ní vkládaných, nebo o ztrátě ze snížení hodnoty těchto aktiv, musí spoluprovodovatel tyto ztráty uznat v plné výši.

### **Účetní zachycení nákupů aktiv od společných činností**

- AG36. Pokud účetní jednotka uzavře transakci se společnou činností, jejímž je spoluprovodovatelem, jako je například nákup aktiv, uzná svůj podíl na přínosech a újmách až tehdy, když tato aktiva dále prodá třetí osobě.
- AG37. Pokud takové transakce poskytují důkazy o snížení čisté realizovatelné hodnoty aktiv, která mají být nakoupena, nebo o ztrátě ze snížení hodnoty těchto aktiv, uzná spoluprovodovatel svůj podíl na těchto ztrátách.

## **Změny jiných standardů IPSAS**

*Originální znění příručky v anglickém jazyce obsahuje u tohoto standardu část Změny jiných standardů IPSAS, která podává přehled změn provedených v jiných standardech. Se souhlasem organizace IFAC není tato část v tomto vydání příručky do českého jazyka přeložena.*

## Zdůvodnění závěrů

*Tato Zdůvodnění závěrů doprovází IPSAS 37, ale nejsou jeho součástí.*

### Cíl

BC1. Tato Zdůvodnění závěrů shrnují úvahy IPSASB, které měla při formulování závěrů IPSAS 37. Vzhledem k tomu, že tento standard vychází z IFRS 11 *Společná ujednání* (vydaného v roce 2011, včetně změn do 31. prosince 2014) vydaného IASB, Zdůvodnění závěrů popisují jen ty oblasti, ve kterých se IPSAS 37 odchyluje od hlavních požadavků IFRS 11.

### Obecný přehled

BC2. V roce 2012 zahájila IPSASB práci na projektu aktualizace IPSAS, které upravují účetní zachycení účasti v ovládaných jednotkách, přidružených jednotkách nebo společných podnikáních. V říjnu 2013 IPSASB vydala Zveřejněné návrhy („ED“) 48 až 52, které byly společně označovány jako Účasti v jiných jednotkách. ED 51 *Společná ujednání* vycházel z IFRS 11 *Společná ujednání* a zohledňoval všechny relevantní úpravy pro veřejný sektor obsažené v IPSAS 8 *Účasti na společném podnikání*. V lednu 2015 IPSASB vydala pět nových IPSAS včetně IPSAS 37. Tyto nové IPSAS nahrazují IPSAS 6 *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka*, IPSAS 7 *Investice do přidružených jednotek* a IPSAS 8.

### Klasifikace společných ujednání

BC3. IPSAS 37 klasifikuje společná ujednání jako společné činnosti nebo společné podnikání dle toho, zda-li má účetní jednotka (i) práva na aktiva a povinnosti ze závazků nebo (ii) práva k čistým aktivům. V tomto je odlišeni od IPSAS 8, který rozlišoval tři typy ujednání a to spoluovládané jednotky, spoluovládané činnosti a spoluovládaná aktiva. IPSASB souhlasila, aby klasifikace společných ujednání v IPSAS 37 byla shodná s IFRS 11.

### Zrušení volby účetní metody

BC4. IPSAS 37 požaduje, aby spoluovládající účetně zachytil svoji účast ve společném podnikání s použitím ekvivalenční metody. Dříve IPSAS 8 povoloval účetně zachytit spoluovládané jednotky buď s použitím ekvivalenční metody, nebo poměrné konsolidace. IPSASB uznala důvody IASB pro odstranění poměrné konsolidace jako metody účtování účasti ve společném podnikání a souhlasila, aby účetní řešení povolené IPSAS 37 bylo shodné s IFRS 11.

BC5. Důvody IASB pro odstranění poměrné konsolidace jako metody účtování účasti ve společném podnikání zahrnovaly tyto:

- (a) Ekvivalenční metoda je nejvhodnější metoda pro účtování společných podnikání, protože jde o metodu, která zobrazuje podíl účetní jednotky na čistých aktivech jednotky, do níž bylo investováno.

- (b) Přístup IFRS 11 je shodný s pohledem IASB na to, co zakládá ekonomickou podstatu účasti účetní jednotky ve společném ujednání.
- (c) IFRS 11 bude požadovat shodné zaúčtování ujednání s podobnými právy.
- (d) IASB nebyla názoru, že by zrušením poměrné konsolidace uživatelé účetních závěrek ztratili informace (s ohledem na požadavky zveřejnění dle IFRS 12 *Zveřejnění účasti v jiných jednotkách*).

BC6. IPSASB přijala pohled, že by neměly být rozdíly ve veřejném sektoru, které by si vynucovaly odlišný přístup než uvážila IASB.

#### **Pořízení účasti ve společné činnosti**

BC7. V době, kdy byl IPSAS 37 připravován, vydala IASB k veřejnému komentování návrh novelizace IFRS 11 spočívající v doplnění nového pravidla, jak uznat pořízení účastí ve společné činnosti, pokud ta naplňuje znaky podniku dle definice IFRS 3 *Podnikové kombinace*. IASB vydala *Účtování o pořízení účastí ve společné činnosti (novelizace IFRS 11)* v květnu 2014. IPSASB souhlasila toto pravidlo nezahrnout do IPSAS 37, neboť by bylo vhodnější pravidlo zvážit při standardním navrhování požadavků pro kombinace ve veřejném sektoru.

**ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY****OBSAH**

---

	Odstavec
Stavební služby.....	IE2–IE8
Společně provozované centrum služeb .....	IE9–IE13
Společné poskytování služeb asistovaného života.....	IE14–IE20
Společná výroba a distribuce výrobku .....	IE21–IE35
Společně provozovaná banka.....	IE36–IE40
Průzkum ropy a plynu, vývojové a výrobní činnosti .....	IE41–IE50
Ujednání upravující zkapalněný přírodní plyn.....	IE51–IE59

---

## Ilustrativní příklady

*Tyto ilustrativní příklady doprovází IPSAS 37, ale nejsou jeho součástí.*

IE1. Tyto příklady zobrazují hypotetické situace ilustrováním úsudků, které mohou být použity při aplikaci IPSAS 37 v různých situacích. Přestože se mohou některé aspekty uvedených příkladů vyskytovat ve skutečných případech, veškeré skutečnosti a okolnosti konkrétních situací musí být vyhodnoceny za použití IPSAS 37.

### Příklad 1 – Stavební služby

IE2. Podniky A a B (strany) jsou dvě jednotky, jejichž činnosti zahrnují poskytování různých typů veřejných a soukromých stavebních služeb. Podnik A je jednotkou soukromého sektoru. Podnik B je vlastněný vládou. Oba podniky uzavřou závazné ujednání, aby společně postupovaly v naplnění smlouvy s vládou, která upravuje vyprojektování a výstavbu silnice mezi dvěma městy. Závazné ujednání stanoví podíl účasti A a B a zakládá spoluovládání ujednání, jehož předmětem je dodání silnice. Společné ujednání nebude mít další zapojení, jakmile bude silnice dokončena. Silnice bude převedena v daný okamžik na vládu.

IE3. Strany založí samostatný subjekt (jednotku Z), prostřednictvím níž bude realizováno ujednání. Jednotka Z ve prospěch A a B uzavře smlouvu s vládou. Zároveň aktiva a závazky vztahující se k ujednání jsou v držení jednotkou Z. Hlavním znakem právní formy jednotky Z je skutečnost, že strany, nikoliv jednotka Z, mají práva k aktivům a povinnosti ze závazků jednotky.

IE4. Závazné ujednání mezi A a B dále zakládá:

- (a) práva ke všem aktivům, která jsou potřebná k realizaci činností ujednání, jsou sdílena stranami na základě jejich podílové účasti v ujednání;
- (b) strany mají společnou a nerozdílnou odpovědnost za všechny provozní a finanční závazky vyplývající z činností ujednání na základě jejich podílové účasti v ujednání; a
- (c) přebytek nebo schodek z činností ujednání je rozdělen mezi A a B na základě jejich podílové účasti v ujednání.

IE5. Za účelem koordinování činností a dohlížení nad nimi jmenují A a B projektového manažera, který bude zaměstnancem jedné ze stran. Po určitém času bude role projektového manažera rotovat na zaměstnance jiné strany. A a B souhlasí s tím, že činnosti budou vykonávány zaměstnanci na bázi „žádný prospěch, žádná újma“.



- IE6. V souladu s podmínkami specifikovanými ve smlouvě s vládou, fakturuje stavební služby vládě ve prospěch stran jednotka Z.

### Analýza

- IE7. Společné ujednání je realizováno prostřednictvím samostatného subjektu, jehož právní forma nehovoří o oddělení mezi stranami a samostatným subjektem (tj. aktiva a závazky držené jednotkou Z jsou aktivy a závazky stran). Tento fakt je podpořen podmínkami odsouhlasenými stranami v jejich závazném ujednání, dle něhož A a B mají práva k aktivům a povinnosti ze závazků, které se vztahují k ujednání, které je realizováno prostřednictvím jednotky Z. Společné ujednání je společnou činností. Nejde o ujednání o poskytování koncesovaných služeb.
- IE8. Jednotka A a B uzná ve své účetní závěrce svůj podíl aktiv (tj. pozemky, budovy a zařízení, obchodní pohledávky) a svůj podíl na závazcích, které z ujednání plynou (tj. obchodní závazky vůči třetím stranám), na základě jejich odsouhlaseného podílu. Každá strana také uzná svůj podíl na výnosech a nákladech souvisejících se stavebními službami poskytnutými vládě prostřednictvím jednotky Z.

### Příklad 2 – Společně provozované centrum služeb

- IE9. Dvě jednotky (strany) založily samostatný subjekt (jednotku X) za účelem vytvoření a provozování společného centra služeb. Závazné ujednání mezi stranami zakládá spoluovládání činností, které jsou realizovány v jednotce X. Hlavním znakem právní formy jednotky X je skutečnost, že jednotka, nikoliv strany, má práva k aktivům a povinnosti ze závazků vztahující se k ujednání. Mezi tyto činnosti patří rozdělení kancelářského prostoru na služby, vedení parkoviště, údržba centra a jeho zařízení jako jsou výtahy, budování reputace centra a udržování zákazníků centra.
- IE10. Podmínky závazného ujednání jsou tyto:
- Jednotka X vlastní centrum služeb. Závazné ujednání nespecifikuje, že by strany měly práva k centru služeb.
  - Strany nejsou zavázány za dluhy, závazky nebo povinnosti jednotky X. Pokud není jednotka X schopna hradit své dluhy nebo jiné závazky, případně umoci své povinnosti vůči třetím stranám, je závazek každé strany vůči třetí straně limitován do výše jejího nesplaceného kapitálového vkladu.
  - Strany mají právo prodat nebo zastavit své účasti v jednotce X.
  - Každá strana hradí svůj podíl nákladů spojených s provozováním služeb v souladu se svojí účastí v jednotce X.

## Analýza

- IE11. Společné ujednání je realizováno prostřednictvím samostatného subjektu, jehož právní forma vede k uvážení samostatného subjektu v jeho vlastním právu (tj. aktiva a závazky držené samostatným subjektem jsou aktivy a závazky samostatného subjektu a nejsou aktivy a závazky stran). Podmínky závazného ujednání navíc nespecifikují, zda-li strany mají práva k aktivům nebo povinnosti ze závazků, které se vztahují k ujednání. Namísto toho podmínky závazného ujednání zakládají práva stran k čistým aktivům jednotky X.
- IE12. Z výše uvedeného popisu nevyplývají žádná další fakta a okolnosti, které by indikovaly, že strany mají práva k podstatně celému využitelnému potenciálu nebo ekonomickému prospěchu z aktiv, které souvisejí s ujednáním, a že strany mají povinnost za závazky vztahující se k ujednání. Společné ujednání je společným podnikáním.
- IE13. Strany uznají svá práva k čistým aktivům jednotky X jako investice a účetně je zachycují s použitím ekvivalenční metody.

## Příklad 3 – Společné poskytování služeb asistovaného života

- IE14. Poskytovatel zdravotních služeb ve veřejném sektoru (jednotka X) a významný developer v oblasti nemovitostí (jednotka Y) uzavřou kontrakt, aby společně poskytovaly služby asistovaného života pro seniory. Jednotka X a jednotka Y založí samostatnou společnost (jednotka Z). Z právní formy společnosti plynou práva k aktivům a povinnosti k závazkům samotné společnosti. Smlouva mezi jednotkou X a jednotkou Y požaduje, aby všechna rozhodnutí byla činěna společně. Smlouva také potvrzuje:
- Jednotka X bude poskytovat služby asistovaného života. Jednotka Y bude stavět prostory.
  - Aktiva ujednání jsou vlastněna jednotkou Z, tj. společností. Žádná ze stran nebude moci prodat, zastavit, převést nebo jinak úvěrem zatížit aktiva jednotky Z.
  - Závazky stran jsou omezeny rozsahem nesplaceného kapitálu jednotky Z.
  - Každá strana hradí svůj podíl nákladů na provozování služeb v souladu se svojí účastí v jednotce Z.
  - Zisky jednotky Z budou rozděleny mezi jednotku X a jednotku Y v poměru 40:60, což odpovídá poměru podílu jednotlivých stran v ujednání.

## Analýza

- IE15. Společné ujednání je realizováno prostřednictvím samostatného subjektu, jehož právní forma vede k uvážení samostatného subjektu v jeho vlastním právu (tj. aktiva a závazky držené samostatným subjektem jsou aktivy a závazky samostatného subjektu a nejsou aktivy a závazky stran). Podmínky závazného ujednání navíc nespecifikují, zdali strany mají práva k aktivům nebo povinnosti ze závazků, které se vztahují k ujednání. Namísto toho podmínky závazného ujednání zakládají práva stran k čistým aktivům jednotky Z.
- IE16. Z výše uvedeného popisu nevyplývají žádná další fakta a okolnosti, které by indikovaly, že strany mají práva k podstatně celému využitelnému potenciálu nebo ekonomickému prospěchu z aktiv, které souvisejí s ujednáním, a že strany mají povinnost za závazky vztahující se k ujednání. Společné ujednání je společným podnikáním.
- IE17. Strany uznají svá práva k čistým aktivům jednotky Z jako investice a účetně je zachytí s použitím ekvivalenční metody.

## Variace

- IE18. Poskytovatel zdravotních služeb ve veřejném sektoru (jednotka X) a významný developer v oblasti nemovitostí (jednotka Y) uzavřou kontrakt, aby společně poskytovaly služby asistovaného života pro seniory. Smlouva mezi jednotkou X a jednotkou Y požaduje, aby všechna rozhodnutí byla činěna společně. Smlouva také potvrzuje:
- (a) Jednotka X bude nabízet provozní aktiva včetně kancelářského zařízení, motorových vozidel, vybavení prostor asistovaného života.
  - (b) Jednotka Y postaví prostory a bude je nadále vlastnit. Jednotka Y bude odpovědná za pokračující údržbu prostor. Jednotka Y nemůže prodat prostory, aniž by je nejdříve nabídla k odkupu jednotce X. Z případného prodeje prostor by jednotce Y náleželo 100 % zisku.
  - (c) Služby budou poskytovány prostřednictvím nové jednotky, jednotkou Z, která byla pro tento účel založena.
  - (d) Každá strana bude hradit 50 % nákladů na provozování služeb.
  - (e) Jakékoliv zisky z poskytování služeb asistovaného života budou rozděleny rovnoměrně mezi jednotku X a jednotku Y.
  - (f) Jednotka X bude zodpovědná za řízení zaměstnanců a za závazky vyplývající z osobních stížností a zdravotních a bezpečnostních záležitostí.
  - (g) Jednotka Y bude zodpovědná za závazky odstranit jakékoliv nedostatky v prostorách nebo úpravy prostor požadované pro splnění zdravotních a bezpečnostních předpisů a změn v těchto předpisech.

**Analýza variance**

- IE19. Ačkoliv služby jsou poskytovány prostřednictvím samostatného subjektu, jednotka X a jednotka Y nadále vlastní aktiva používaná k poskytování služeb. Společné ujednání je společnou činností.
- IE20. Jak jednotka X, tak jednotka Y uzná ve své účetní závěrce svá vlastní aktiva a závazky. Obě také uznají svůj podíl výnosů a nákladů vyplývajících z poskytování služeb asistovaného života prostřednictvím jednotky Z.

**Příklad 4 – Společná výroba a distribuce výrobku**

- IE21. Jednotky A a B (strany) uzavřely strategickou a provozní smlouvu (rámcovou smlouvu), v níž odsouhlasily podmínky, podle nichž obě jednotky budou zajišťovat výrobu a distribuci výrobku (výrobek P) na různých trzích.
- IE22. Strany se shodly nastavit výrobní a distribuční činnosti uzavřením společného ujednání v následující podobě:
- (a) Výrobní činnosti: strany souhlasily vykonávat výrobní činnost prostřednictvím společného ujednání (výrobní ujednání). Výrobní ujednání je strukturováno jako samostatný subjekt (jednotka M), jehož právní forma vede k uvážení samostatného subjektu v jeho vlastním právu (tj. aktiva a závazky držené jednotkou M jsou aktivy a závazky jednotky M a nejsou aktivy a závazky stran). V souladu s rámcovou smlouvou se strany zavázaly samy odkoupit celou produkci výrobku P vyrobenou dle výrobní smlouvy podle jejich vlastnických podílů v jednotce M. Strany následně prodají výrobek P druhému ujednání, spoluovládanému těmito stranami, které bylo uzavřeno za účelem exkluzivní distribuce výrobku P dle podmínek popsanych níže. Rámcová smlouva ani závazné ujednání mezi A a B v rozsahu výrobní činnosti nestanoví, že strany mají práva k aktivům a povinnosti ze závazků, které se vztahují k výrobní činnosti.
  - (b) Distribuční činnosti: strany souhlasily vykonávat distribuční činnost prostřednictvím společného ujednání (distribuční ujednání). Distribuční ujednání je strukturováno jako samostatný subjekt (jednotka D), jehož právní forma vede k uvážení samostatného subjektu v jeho vlastním právu (tj. aktiva a závazky držené účetní jednotkou D jsou aktivy a závazky jednotky D a nejsou aktivy a závazky stran). V souladu s rámcovou smlouvou si distribuční ujednání stanoví své požadavky na výrobek P podle potřeb jednotlivých trhů, na nichž bude distribuční ujednání výrobek prodávat. Rámcová smlouva ani závazné ujednání mezi A a B v rozsahu distribuční činnosti nestanoví, že strany mají práva k aktivům a povinnosti ze závazků, které se vztahují k distribuční činnosti.

IE23. Dále rámcová smlouva upravuje:

- (a) výrobní ujednání bude vyrábět výrobek P tak, aby naplnila požadavky na výrobek P, které na strany klade distribuční ujednání;
- (b) obchodní podmínky vztahující se k prodeji výrobku P výrobním ujednáním stranám. Výrobní ujednání bude prodávat výrobek P stranám za cenu odsouhlasenou A a B, která pokrývá všechny vzniklé výrobní náklady. Následně strany prodají výrobek distribučnímu ujednání za cenu odsouhlasenou A a B;
- (c) případný nedostatek peněz, který může u výrobního ujednání nastat, bude vyrovnán stranami dle jejich vlastnických podílů v jednotce M.

### Analýza

IE24. Rámcová smlouva stanoví podmínky, podle nichž strany A a B zajistí výrobu a distribuci výrobku P. Tyto činnosti jsou realizovány prostřednictvím společných ujednání, jejichž účelem je buď výroba nebo distribuce výrobku P.

IE25. Strany vykonávají výrobní ujednání prostřednictvím jednotky M, jejíž právní forma vede k oddělení stran a jednotky. Navíc rámcová smlouva, ani závazné ujednání v rozsahu výrobní činnosti nestanoví, že strany mají práva k aktivům a povinnosti ze závazků, které se vztahují k výrobní činnosti. Pokud se však uváží následující skutečnosti a okolnosti, na kterých se strany finálně dohodly, je výrobní ujednání společnou činností:

- (a) Strany se zavázaly, že sami odkoupí celou produkci výrobku P vyrobenou dle výrobního ujednání. Důsledkem toho má A a B právo k podstatně celému využitelnému potenciálu nebo ekonomickému prospěchu aktiv výrobního ujednání.
- (b) Výrobní ujednání vyrábí výrobek P, aby naplnilo kvantitativní a kvalitativní potřeby stran, aby ony mohly vyhovět poptávce po výrobku P ze strany distribučního ujednání. Exkluzivní závislost výrobního ujednání na stranách v rozsahu generování peněžních toků a příslibů stran poskytnout finanční prostředky, pokud nastane u výrobního ujednání nedostatek peněz, naznačuje, že strany mají povinnost ze závazků výrobního ujednání, protože tyto závazky jsou vyrovnány tím, že strany nakoupí výrobek P nebo tím, že strany přímo poskytnou finanční prostředky.

IE26. Strany realizují distribuční činnosti prostřednictvím jednotky D, jejíž právní forma odděluje strany a jednotku. Navíc rámcová smlouva, ani závazné ujednání v rozsahu distribuční činnosti nestanoví, že strany mají práva k aktivům a povinnosti ze závazků, které se vztahují k distribuční činnosti.

IE27. Neexistují žádné další skutečnosti a okolnosti, které by indikovaly, že strany mají práva k podstatně celému využitelnému potenciálu a ekonomickému

prospěchu aktiv vztahujících se k distribučnímu ujednání nebo že by strany měly povinnost ze závazků, které z ujednání vyplývají. Distribuční ujednání je společným podnikáním.

- IE28. A a B každá uzná ve své účetní závěrce svůj podíl aktiv (např. pozemky, budovy a zařízení, peníze) a svůj podíl závazků vyplývajících z výrobního ujednání (např. obchodní závazky vůči třetím stranám) v rozsahu jejich vlastního podílu v jednotce M. Každá strana také uzná svůj podíl na výrobních nákladech výrobku P vzniklých dle výrobního ujednání a svůj podíl na výnosech z prodeje výrobku P distribučnímu ujednání.
- IE29. Strany uznají svá práva k čistým aktivům distribučního ujednání jako investice a účetně je zachycují s použitím ekvivalenční metody.

### Variace

- IE30. Strany souhlasí, že výrobní ujednání popsané výše je odpovědné nejen za výrobu výrobku P, ale také za jeho distribuci třetím stranám – zákazníkům.
- IE31. Strany také souhlasí zřídit distribuční ujednání, jak je popsáno výše, aby prodávalo exkluzivně výrobek P a asistovalo na rozšiřování distribuce výrobku P na další konkrétní trhy.
- IE32. Výrobní ujednání také prodává výrobek P přímo distribučnímu ujednání. Není však žádný pevně stanovený podíl výroby, který by distribuční ujednání bylo zavázáno odkoupit od výrobního ujednání, resp. mu bylo rezervováno.

### Analýza variace

- IE33. Variace neovlivnila právní formu samostatného subjektu, v němž je výrobní činnost realizována, ani závazné podmínky vztahující se k právům stran na aktiva a jejich povinnost ze závazků vyplývajících z výrobní činnosti. Variace však způsobila, že výrobní ujednání je samostatně financovaným ujednáním, protože má možnost podnikat na sebe a prodávat výrobek P třetím stranám - zákazníkům a v důsledku toho předpokládat riziko poptávky, zásob a úvěru. Přestože výrobní ujednání může také prodávat výrobek P distribučnímu ujednání, není výrobní ujednání závislé v tomto scénáři na schopnosti stran činit jejich činnosti na pokračující bázi. V tomto případě je výrobní ujednání společným podnikáním.
- IE34. Variance nemá dopad na klasifikaci distribučního ujednání jako společného podnikání.
- IE35. Strany uznají svá práva k čistým aktivům výrobního ujednání a svá práva k čistým aktivům distribučního ujednání jako investice a účetně je zachycují s použitím ekvivalenční metody.

## Příklad 5 – Společně provozovaná banka

- IE36. Vládou vlastněná banka A a soukromá banka B (strany) se dohodly na sloučení určitých činností – podnikového a investičního bankovníctví, správy aktiv a jiných služeb – do založeného samostatného subjektu (banka C). Obě strany očekávají, že pro ně bude ujednání odlišně prospěšné. Banka A věří, že by ji ujednání mohlo umožnit dosáhnout jejích strategických plánů a prostřednictvím rozšíření nabízených produktů a služeb zlepšit její ziskovost. Banka B očekává, že ji ujednání upevní její nabídku produktů finančních úspor a tržních produktů.
- IE37. Hlavním znakem právní formy banky C je skutečnost, že vede k uvážení samostatného subjektu v jeho vlastním právu (tj. aktiva a závazky držené samostatným subjektem jsou aktivy a závazky samostatného subjektu a nejsou aktivy a závazky stran). Banka A a B má každá 40 procentní vlastnický podíl v bance C a zbývající 20 procentní podíl je obchodován a široce držen. Smlouva mezi bankou A a bankou B zakládá spoluovládání činností banky C.
- IE38. Dále banka A a banka B uzavřely nevypověditelnou smlouvu, podle níž i v případě sporu obě banky souhlasí poskytovat potřebné finanční prostředky ve shodné částce, aby je-li to nutné společně a nerozdílně zajistily, že banka C vyhoví existujícím právním předpisům a nařízením a dodrží jakékoliv povinnosti učiněné vůči bankovním autoritám. Tento příslib představuje předpoklad, že každá strana poskytne 50 % finančních prostředků potřebných k zajištění, aby banka C vyhověla právním předpisům a bankovním nařízením.

### Analýza

- IE39. Společné ujednání je realizováno prostřednictvím samostatného subjektu, jehož právní forma vede k oddělení stran a samostatného subjektu. Podmínky závazného ujednání nestanoví, že strany mají práva k aktivům a povinnosti ze závazků banky C, ale stanoví práva stran na čistá aktiva banky C. Príslib stran poskytnout podporu bance C, pokud ta není schopna vyhovět existujícím právním předpisům a nařízením, není sám o sobě klíčový pro určení, že strany mají povinnost ze závazků banky C. Další fakta a okolnosti, které by indikovaly, že strany mají práva k podstatně veškerému ekonomickému prospěchu aktiv banky C a mají povinnost ze závazků banky C, neexistují. Společné ujednání je společným podnikáním.
- IE40. Obě banky A a B uznají svá práva k čistým aktivům banky C jako investice a účetně je zachycují s použitím ekvivalenční metody.

## **Příklad 6 – Průzkum ropy a plynu, vývojové a výrobní činnosti**

- IE41. Jednotky A a B (strany) založí samostatný subjekt (jednotka H) a uzavřou Společnou Provozní Smlouvu (SPS) upravující průzkum ropy a plnu, těžební a zpracovatelské činnosti v zemi O. Hlavním znakem právní formy jednotky H je skutečnost, že vede k uvážení samostatného subjektu v jeho vlastním právu (tj. aktiva a závazky držené samostatným subjektem jsou aktivy a závazky samostatného subjektu a nejsou aktivy a závazky stran).
- IE42. Země O poskytla jednotce H povolení k průzkumu ropy a plynu, těžebním a zpracovatelským činnostem na jasně vymezeném území (tzv. pole).
- IE43. Ujednání a SPS souhlasí, aby strany založily svá práva a povinnosti vztahující se k těmto činnostem. Hlavní podmínky těchto smluv jsou shrnuty níže.

### **Smlouva**

- IE44. Vedení jednotky H zahrnuje ředitele z každé strany. Každá strana má 50 procentní podíl v jednotce H. Jednomyslný souhlas ředitelů se požaduje ke schválení jakéhokoli rozhodnutí.

### **Společná Provozní Smlouva (SPS)**

- IE45. SPS ustanovuje Provozní komisi. Tato komise je složena z jednoho zástupce každé strany. Každá strana má 50 procentní zastoupení v Provozní komisi.
- IE46. Provozní komise schvaluje jednomyslným souhlasem zástupců každé strany rozpočet a pracovní program vztahující se k činnostem. Jedna ze stran je jmenována jako provozovatel a je zodpovědná za řízení a realizaci schváleného pracovního programu.
- IE47. SPS stanoví, že práva a povinnosti vznikající z průzkumu, těžebních a zpracovatelských činností musí být sdílena mezi strany v poměru, který každá strana drží v jednotce H. Konkrétně SPS stanoví, že strany sdílejí:
- (a) práva a povinnosti vznikající z povolení průzkumu a těžby poskytnuté jednotce H (tj. povolení, závazky spojené se sanací, royalties a daňové závazky);
  - (b) získanou produkci; a
  - (c) všechny náklady související s celým pracovním programem.
- IE48. Náklady vzniklé v souvislosti se všemi pracovními programy jsou kryty penězi získanými od stran. Pokud jedna strana nesplní svoji peněžní povinnost, je druhá strana povinna jednotce H dlužnou částku poskytnout. Dlužná částka je uvážena jako závazek, který dluží problémová strana druhé straně.



## Analýza

- IE49. Strany realizují společné ujednání prostřednictvím samostatného subjektu, jehož právní forma odděluje strany a samostatný subjekt. Strany mohou zvrátit prvotní posouzení svých práv a povinností vznikající z právní formy samostatného subjektu, v němž je ujednání realizováno. Strany toto učinily odsouhlasením podmínek v SPS, která je opravňuje k právům na aktiva (povolení průzkumu a těžbě, zpracování a jiná aktiva vznikající z činností) a povinností ze závazků (tj. všechny náklady a povinnosti vyplývají z pracovních programů), které náleží jednotce H. Společné ujednání je společnou činností.
- IE50. Obě jednotky A a B uznají ve své účetní závěrce svůj podíl aktiv a závazků vyplývajících z ujednání v rozsahu jejich odsouhlasené účasti. Na stejné bázi každá strana uzná také svůj podíl výnosů (z prodeje svého podílu produkce) a svůj podíl nákladů.

## Příklad 7 – Ujednání upravující zkvalitněný přírodní plyn

- IE51. Jednotka A vlastní nevytěžené ložisko plynu, které obsahuje značné zdroje plynu. Dle jednotky A bude ložisko plynu ekonomicky využitelné pouze, pokud bude plyn prodáván zákazníkům na zámořských trzích. Aby tak bylo realizováno, musí být postaveno zařízení na zkvalitněný přírodní plyn („LNG“), který plyn zkvalitní, aby bylo možné ho přepravit lodí na zámořské trhy.
- IE52. Jednotka uzavírá společné ujednání s jednotkou B za účelem těžby ložiska plynu a provozu LNG zařízení. Dle ujednání jednotky A a B (strany) souhlasí vložit ložisko plynu a peněžní prostředky do nového samostatného subjektu, jednotky C, za což strany získají každá 50 procentní vlastnický podíl v jednotce C. Hlavním znakem právní formy jednotky C je skutečnost, že vede k uvážení samostatného subjektu v jeho vlastním právu (tj. aktiva a závazky držené samostatným subjektem jsou aktivy a závazky samostatného subjektu a nejsou aktivy a závazky stran).
- IE53. Závazné ujednání mezi stranami určuje:
- (a) Jednotky A a B musí každá jmenovat dva členy vedení jednotky C. Rada ředitelů musí jednomyslně odsouhlasit strategii a investice uskutečněné jednotkou C.
  - (b) Každodenní řízení ložiska plynu a LNG zařízení včetně těžby a výrobních činností budou vykonávána zaměstnanci jednotky B dle instrukcí společně odsouhlasených stranami. Jednotka C uhradí B náklady, které jí vzniknou s řízením ložiska plynu a zařízení LNG.
  - (c) Jednotka C je zavázána za daně a royalties z výroby a prodeje LNG stejně tak za další závazky vznikající z běžné výdělečné činnosti jako jsou obchodní závazky, závazky související s navrácením plochy do původního stavu a vyřazením zařízení.

- (d) Jednotky A a B mají rovný podíl na přebytku z činností realizovaných ujednáním a jsou oprávněny k rovnému podílu dividend nebo podobných distribucí učiněných jednotkou C.
- IE54. Závazné ujednání nestanoví, že některá strana má práva k aktivům nebo povinnosti ze závazků jednotky C.
- IE55. Vedení jednotky C rozhoduje o uzavření finančního ujednání se syndikátem věřitelů, aby pomohli financovat těžbu ložiska plynu a výstavbu zařízení LNG. Odhadované celkové náklady na vývoj a výstavbu jsou 1 000 mil. MJ.<sup>1</sup>
- IE56. Syndikát věřitelů poskytne jednotce C půjčku ve výši 700 mil. MJ. Ujednání stanoví, že syndikát se obrátí na jednotky A a B o pomoc pouze, pokud se jednotka C dostane do problémů vůči ujednání půjčky během vývoje ložiska a výstavby zařízení LNG. Syndikát věřitelů souhlasí, že se nebude obracet na jednotky A a B, pokud zařízení LNG je ve výrobě, protože posoudí, že peněžní přítoky, které jednotka C by měla generovat z prodeje LNG, budou dostatečné k uskutečnění úhrad půjčky. Ačkoliv ve stejný čas věřitelé se nebudou obracet na jednotky A a B, syndikát zachová ochranu proti problémům jednotky C uvážením zastavení zařízení LNG.

### Analýza

- IE57. Společné ujednání je realizováno prostřednictvím samostatného subjektu, jehož právní forma vede k oddělení mezi stranami a samostatným subjektem. Podmínky závazného ujednání nestanoví, že strany mají práva k aktivům nebo povinnosti ze závazků jednotky C, ale stanoví, že strany mají práva k čistým aktivům jednotky C. Charakter pomoci finančního ujednání během těžby ložiska plynu a výstavby zařízení LNG (tj. jednotky A a B poskytují samostatné garance během této fáze) samy o sobě neuvalují povinnosti ze závazků jednotky C (tj. půjčka je závazkem jednotky C). Jednotky A a B mají samostatné závazky, které jsou jejich garancemi uhradit půjčku, pokud jednotka C se dostane do problémů během fáze těžby a výstavby.
- IE58. Neexistují žádná další fakta a okolnosti, které by indikovaly, že strany mají práva k podstatně celému využitelnému potenciálu nebo ekonomickému prospěchu z aktiv jednotky C a že strany mají povinnosti ze závazků jednotky C. Společné ujednání je společným podnikáním.
- IE59. Strany uznají svá práva k čistým aktivům jednotky C jako investice a účetně je zachycují s použitím ekvivalenční metody.

---

<sup>1</sup> V tomto příkladu jsou peněžní částky denominovány v měnových jednotkách (MJ).

## Srovnání s IFRS 11

IPSAS 37 *Společná ujednání* primárně čerpá z IFRS 11 *Společná ujednání* (vydaný v roce 2011 a zohledňující změny vydané do 31. prosince 2014). V době vydání tohoto standardu IPSASB nerozhodla ještě o použití IFRS 9 *Finanční nástroje* pro účetní jednotky veřejného sektoru. Proto odkazy na IFRS 9 v IFRS 11 byly nahrazeny odkazy na IPSAS upravující finanční nástroje.

Hlavní rozdíly mezi IPSAS 37 a IFRS 11 jsou tyto:

- V IPSAS 37 je zahrnut oproti IFRS 11 dodatečný komentář vysvětlující použití standardu pro účetnictví jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 37 používá v některých případech terminologii odlišnou od IFRS 11. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů “ovládací jednotka” (“controlling entity”), “přebytek nebo schodek” (“surplus or deficit”) a “kumulovaný přebytek nebo schodek” (“accumulated surplus or deficit”) v IPSAS 37. Ekvivalentními termíny v IFRS 11 jsou “mateřský podnik” (“parent”), “zisk nebo ztráta” (“profit or loss”) a “nerozdělené výsledky” (“retained earnings”).
- IPSAS 35 definuje termín “závazné ujednání” (“binding arrangement”). Tento termín je širší než termín “smluvní ujednání” (“contractual arrangement”), který je použit v IFRS 11.
- IPSAS 37 neupravuje alokaci goodwillu na společná podnikání, ani jak uznat pořízení podílu ve společné činnosti, která je podnikem. Tato úprava je zahrnuta v IFRS 11.
- IPSAS 37 obsahuje dodatečné ilustrativní příklady zasazené do kontextu veřejného sektoru.

## **IPSAS 38 — ZVEŘEJŇOVÁNÍ ÚČASTÍ V JINÝCH JEDNOTKÁCH**

### **Poděkování**

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního standardu účetního výkaznictví (IFRS) 12 *Zveřejňování účastí v jiných jednotkách* vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IFRS 12.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je ten, který je publikovaný IASB v anglickém jazyce, jeho kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: <http://www.ifrs.org>

IFRS, IAS, Zveřejněné návrhy a jiné publikace IASB jsou chráněny autorským právem Nadace IFRS.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” and “International Financial Reporting Standards” jsou ochrannými známkami Nadace IFRS a nesmí být použity bez souhlasu Nadace IFRS.

# **IPSAS 38 — ZVEŘEJŇOVÁNÍ ÚČASTÍ V JINÝCH JEDNOTKÁCH**

## **Historie standardu**

*Tato verze obsahuje změny vyplývající ze standardů IPSAS vydaných do 31. ledna 2016.*

*IPSAS 38 Zveřejňování účastí v jiných jednotkách byl vydán v lednu 2015.*

# IPSAS 38 — ZVEŘEJŇOVÁNÍ ÚČASTÍ V JINÝCH JEDNOTKÁCH

## OBSAH

	Odstavec
Cíl .....	1
Rozsah působnosti .....	2–6
Definice.....	7–8
Závazné ujednání .....	8
Zveřejnění informací o účastech v jiných jednotkách .....	9–11
Významné úsudky a předpoklady .....	12–14
Statut investiční jednotky .....	15–16
Účasti v ovládaných jednotkách .....	17–26
Účast neovládacích podílů na činnostech a peněžních tocích ekonomické jednotky.....	19
Povaha a rozsah podstatných omezení .....	20
Povaha a rizika související s účastí účetní jednotky v konsolidovaných strukturovaných jednotkách .....	21–24
Důsledky změn vlastnického podílu ovládací jednotky v ovládané jednotce, které nevedou ke ztrátě ovládaní .....	25
Důsledky ztráty ovládaní ovládané jednotky během účetního období .....	26
Účasti v nekonsolidovaných ovládaných jednotkách (Investiční jednotky) .....	27–34
Účasti ve společných ujednáních a přidružených jednotkách .....	35–39
Povaha, rozsah a finanční důsledky účasti účetní jednotky ve společných ujednání a přidružených jednotkách .....	36–38
Rizika spojená s účastmi účetní jednotky ve společném podnikání a přidružených jednotkách .....	39

Účasti v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách .....	40–48
Povaha účastí .....	43–45
Povaha rizik .....	46–48
Nekvantifikovatelné vlastnické podíly .....	49–50
Ovládací podíly pořízené se záměrem jejich pozbytí .....	51–57
Přechodná ustanovení .....	58–60
Datum účinnosti.....	61–62
Dodatek A: Aplikační příručka	
Dodatek B: Změny jiných standardů IPSAS	
Zdůvodnění závěrů	
Srovnání s IFRS 12	

---

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 38 *Zveřejňování účastí v jiných jednotkách* je obsažen v odstavcích 1-62. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 38 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, *Zdůvodnění závěrů, Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel standard IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.



## Cíl

1. Cílem tohoto standardu je vyžadovat po účetní jednotce zveřejnění informací, které umožní uživatelům účetní závěrky posoudit:
  - (a) povahu jejích účastí v ovládaných jednotkách, nekonsolidovaných ovládaných jednotkách, společných ujednáních a přidružených jednotkách a nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách; a
  - (b) dopady těchto účastí na její finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky.

## Rozsah působnosti

2. Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na akruální bázi účetnictví, použije tento standard při zveřejňování informací o svých účastech v ovládaných jednotkách, nekonsolidovaných ovládaných jednotkách, společných ujednáních nebo přidružených jednotkách a nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách.
3. Tento standard použije účetní jednotka, pokud má účast v některé z následujících jednotek:
  - (a) ovládané jednotky;
  - (b) společná ujednání (tj. společné činnosti nebo společná podnikání);
  - (c) přidružené jednotky; nebo
  - (d) nekonsolidované strukturované jednotky.
4. Tento standard se nepoužije na:
  - (a) plány požitků po skončení pracovního poměru nebo ostatní dlouhodobé plány zaměstnaneckých požitků, na které se použije *IPSAS 25 Zaměstnanecké požitky*.
  - (b) samostatnou účetní závěrku účetní jednotky, na kterou se použije *IPSAS 34 Samostatná účetní závěrka*. Avšak:
    - (i) pokud má účetní jednotka účasti 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 40–48.
    - (ii) investiční jednotka, která sestavuje účetní závěrku, v níž jsou veškeré ovládané jednotky oceněny reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku v souladu s odstavcem 56 *IPSAS 35*, zveřejní informace týkající se investičních jednotek požadované tímto standardem.

- (c) účast držená účetní jednotkou, která se účastní společného ujednání, ale není jeho spoluovládací stranou, ledaže taková účast poskytuje podstatný vliv v daném ujednání nebo je účastí ve strukturované jednotce.
  - (d) účast v jiné jednotce, která je účetně zachycována v souladu s IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*. Účetní jednotka však použije tento standard:
    - (i) pokud se jedná o účast v přidružené jednotce nebo ve společném podnikání, která je v souladu s IPSAS 36 *Investice v přidružených jednotkách a společných podnikáních* oceňována reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku; nebo
    - (ii) pokud se jedná o účast v nekonsolidované strukturované jednotce.
5. Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy (PVS).
6. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že PVS používají standardy IFRS vydané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.

## Definice

7. Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:

**Závazné ujednání:** Pro účely tohoto standardu je závazné ujednání ujednáním, které přiznává účastníkům vynutitelná práva a povinnosti, jakoby tato ujednání měla podobu smluv. Závazné ujednání zahrnuje smluvní práva či jiná práva vyplývající z právních předpisů.

**Účast v jiné jednotce** se pro účely tohoto standardu vymezuje jako účast jednotky daná závazným ujednáním nebo jiným způsobem, který vystavuje jednotku rozličným přínosům z činnosti této jiné jednotky. Účast v jiné 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 jednotku nebo na ni má podstatný vliv. Účetní jednotka nemusí nutně mít účast v jiné jednotce výhradně na základě typického vztahu poskytovatel – příjemce nebo zákazník-dodavatel.

Další informace o účastech v jiných jednotkách jsou uvedeny v odstavcích AG7–AG9.

Rozličnost přínosů vysvětlují odstavce AG57–AG59 IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka*.

**Výnos ze strukturované jednotky** pro účely tohoto standardu mimo jiné zahrnuje opakované nebo jednorázové poplatky, úroky, dividendy a jiná rozdělení jmění, přínosy nebo újmy z přecenění nebo oduznání účastí ve strukturovaných jednotkách a přínosy nebo újmy z převodu aktiv a závazků na strukturovanou jednotku.

**Strukturovaná jednotka je:**

- (a) v případě jednotek, kde administrativní ujednání nebo právní předpisy obvykle představují dominantní faktor při rozhodování o tom, kdo danou jednotku ovládá, taková jednotka, která je vytvořená tak, aby administrativní ujednání nebo právní předpisy nehrály dominantní roli při rozhodování, kdo danou jednotku ovládá, například když jsou závazná ujednání významná pro určení, kdo jednotku ovládá a relevantní činnosti jsou řízeny prostřednictvím závazných ujednání; nebo
- (b) v případě jednotek, kde hlasovací a podobná práva jsou obvykle dominantním faktorem při rozhodování, kdo danou jednotku ovládá, taková jednotka, která je vytvořená tak, aby hlasovací nebo podobná práva nepředstavovala dominantní faktor při rozhodování, kdo danou jednotku ovládá, například když se hlasovací práva vztahují pouze na administrativní úkoly a relevantní činnosti jsou řízeny prostřednictvím závazných ujednání.

Další informace o strukturovaných jednotkách jsou uvedeny v odstavcích AG20–AG23.

Termíny definované jinými standardy IPSAS jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném *Významovém slovníku termínů*. Následující termíny jsou definovány buď v IPSAS 34 *Samostatná účetní závěrka*, IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání* nebo IPSAS 37 *Společná ujednání*: přidružená jednotka, konsolidovaná účetní závěrka, ovládaní, ovládaná jednotka, ovládací jednotka, ekonomická jednotka, ekvivalenční metoda, investiční jednotka, společné ujednání, spoluovládání, společná činnost, společné podnikání, neovládací podíl, relevantní činnosti, samostatná účetní závěrka, samostatný subjekt a podstatný vliv.

### **Závazné ujednání**

8. Závazná ujednání mohou být doložena několika způsoby. Závazné ujednání je často, nicméně ne vždy, písemné, v podobě smlouvy nebo zdokumentované diskuse mezi stranami. Ke vzniku vynutitelných ujednání může rovněž vést právní mechanismus, jako jsou právní předpisy nebo výkonná pravomoc, a to buď sám o sobě nebo ve spojení se smlouvami mezi stranami.

**Zveřejňování informací o účastech v jiných jednotkách**

9. **K naplnění cíle dle odstavce 1 účetní jednotka zveřejní:**
- (a) **významné úsudky a předpoklady, které učinila při určování:**
    - (i) **povahy její účasti v jiné jednotce nebo ujednání;**
    - (ii) **typu společného ujednání, v němž má účast (odstavce 12–14); a**
    - (iii) **zda splňuje definici investiční jednotky, přichází-li její status v úvahu (odstavec 15); a**
  - (b) **informace o jejích účastech v:**
    - (i) **ovládaných jednotkách (odstavce 17–26);**
    - (ii) **společných ujednáních a přidružených jednotkách (odstavce 35–39);**
    - (iii) **nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách (odstavce 40–48);**
    - (iv) **jednotkách s nekvantifikovatelnými vlastnickými podíly (odstavce 49–50); a**
    - (v) **ovládaných jednotkách pořízených s úmyslem pozbytí (odstavce 51–57).**
10. **Pokud zveřejnění požadovaná tímto standardem společně se zveřejněními požadovanými jinými standardy IPSAS nenaplnuje cíl vymezený v odstavci 1, zveřejní účetní jednotka jakékoliv další informace nutné k naplnění tohoto cíle.**
11. **Účetní jednotka posoudí stupeň detailu zveřejnění nutný k naplnění cíle dle odstavce 1 a jak velký důraz má být kladen na každý požadavek tohoto standardu. Zveřejnění mohou být agregována nebo disagregována, aby nebyly užitečné informace zakrývány buď rozptýlením do rozsáhlého objemu nepodstatných detailů nebo agregováním položek, které mají odlišné vlastnosti (viz odstavce AG2-AG6).**

**Významné úsudky a předpoklady**

12. **Účetní jednotka zveřejní metodiku použitou k určení:**
- (a) **zda ovládá jinou jednotku tak, jak je popsáno v odstavci 18 a 20 IPSAS 35;**
  - (b) **zda má spoulovládání v ujednání nebo podstatný vliv v jiné jednotce; a**
  - (c) **typu společného ujednání (tj. společné činnosti nebo společného podnikání), pokud je ujednání strukturováno jako samostatný subjekt.**

13. **Zveřejnění požadované odstavcem 12 je obsaženo buď v účetní závěrce nebo je zahrnut odkaz z účetní závěrky do některých dalších výkazů, které jsou uživatelům účetní závěrky dostupné za stejných podmínek jako účetní závěrka a ve stejné době. Účetní závěrka bez zahrnutí odkazu je nekompletní. Použití takového odkazu může být právně omezeno.**
14. **K naplnění odstavce 12 zveřejní účetní jednotka například faktory uvážené při určování, zda:**
- (a) **ovládá určitou jednotku (nebo podobnou kategorii jednotek), pokud účast v jiné jednotce není prokázán držením kapitálových nebo dluhových nástrojů;**
  - (b) **neovládá jinou jednotku (nebo kategorii jednotek), přestože v ní (v nich) drží více než polovinu hlasovacích práv;**
  - (c) **ovládá jinou jednotku (nebo kategorii jednotek), přestože v ní (v nich) drží méně než polovinu hlasovacích práv;**
  - (d) **je agentem nebo principálem (viz odstavce AG60–AG74 IPSAS 35);**
  - (e) **nemá podstatný vliv, přestože drží 20 a více procent hlasovacích práv v jiné jednotce; a**
  - (f) **má podstatný vliv, přestože drží méně než 20 % hlasovacích práv v jiné jednotce.**

### **Statut investiční jednotky**

15. **Pokud ovládací jednotka určí, že je investiční jednotkou v souladu s IPSAS 35, je investiční jednotka povinna zveřejnit informace o významných úsudcích a předpokladech, které provedla při určování, zda je investiční jednotkou. Investiční jednotka nezveřejní tuto informaci, pokud má všechny rysy vymezené v odstavci 61 IPSAS 35.**
16. **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 ovládaných jednotek, které přestaly být konsolidovány;**
  - (b) **případného celkového přínosu nebo újmy vypočtených v souladu s odstavcem 64 IPSAS 35; a**
  - (c) **řádku (řádků) přebytku nebo schodku, v němž je přínos nebo újma uznána (pokud není předkládána samostatně).**

## Účasti v ovládaných jednotkách

17. Účetní jednotka je povinna zveřejnit informace umožňující uživatelům její konsolidované účetní závěrky:
- (a) **pochopit:**
    - (i) strukturu ekonomické jednotky; a
    - (ii) účast neovládacích podílů na činnostech a peněžních tocích ekonomické jednotky (odstavec 19); a
  - (b) **vyhodnotit:**
    - (i) povahu a rozsah podstatných omezení její schopnosti mít přístup k aktivům a užívat je a vypořádávat závazky ekonomické jednotky (odstavec 20);
    - (ii) povahu a změny rizik souvisejících s jejími účastmi v konsolidovaných strukturovaných jednotkách (odstavce 21-24);
    - (iii) důsledky změn jejího vlastnického podílu v ovládané jednotce, které nevedou ve ztrátu ovládaní (odstavec 25); a
    - (iv) důsledky ztráty ovládaní ovládané jednotky během účetního období (odstavec 26).
18. Pokud se účetní závěrka ovládané jednotky 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 odstavec 46 IPSAS 35), účetní jednotka zveřejní:
- (a) datum konce účetního období účetní závěrky ovládané jednotky; a
  - (b) důvod pro použití jiného data nebo období.

### Účast neovládacích podílů na činnostech a peněžních tocích ekonomické jednotky

19. Účetní jednotka pro každou ovládanou jednotku s neovládacími podíly, které jsou významné pro vykazující jednotku, zveřejní:
- (a) název ovládané jednotky;
  - (b) sídlo a právní formu ovládané jednotky a zemi, v níž vykonává činnost;
  - (c) výši vlastnického podílu drženého neovládacími podíly;
  - (d) podíl neovládacích podílů na hlasovacích právech, pokud je odlišný od podílu vlastnictví;
  - (e) přebytek nebo schodek alokovaný neovládacím podílům během účetního období;

- (f) kumulované neovládací podíly v ovládané jednotce ke konci účetního období; a
- (g) souhrnné účetní informace o ovládané jednotce (viz odstavec AG10).

#### Povaha a rozsah podstatných omezení

#### 20. Účetní jednotka zveřejní:

- (a) podstatná omezení v závazných ujednáních (např. zákonná, smluvní a regulační omezení) její schopnosti mít přístup k aktivům a užívat je a vypořádávat závazky ekonomické jednotky, jako jsou:
  - (i) ta, která omezují schopnost ovládacích jednotek nebo jejich ovládaných jednotek převádět peněžní prostředky nebo jiná aktiva jiným jednotkám (nebo od nich získávat) v rámci ekonomické jednotky.
  - (ii) záruky nebo další požadavky, které mohou omezovat vyplácení dividend a jiných kapitálových distribucí nebo poskytování či splácení půjček a záloh jiným jednotkám (nebo od nich získávat) v rámci ekonomické jednotky.
- (b) povahu a rozsah, v jakém mohou ochranná práva neovládacích podílů výrazně omezit schopnost účetní jednotky mít přístup k aktivům a užívat je a vypořádávat závazky ekonomické jednotky (například, když je ovládací jednotka povinna vypořádat závazky ovládané jednotky před vypořádáním vlastních závazků nebo je buď k přístupu k aktivům nebo k vypořádání závazků ovládané jednotky zapotřebí souhlasu neovládacích podílů).
- (c) účetní hodnoty aktiv a závazků, na něž se tato omezení vztahují, zahrnutých do konsolidované účetní závěrky.

#### Povaha a rizika související s účastí účetní jednotky v konsolidovaných strukturovaných jednotkách

- 21. Účetní jednotka zveřejní podmínky jakýchkoli závazných ujednání, která mohou požadovat, aby ovládací jednotka nebo její ovládané jednotky poskytly finanční podporu konsolidované strukturované jednotce včetně událostí nebo okolností, které mohou vystavit vykazující jednotku ztrátě (např. ujednání o likviditě, aktivační mechanismy v oblasti úvěrového ratingu spojené s povinnostmi koupit aktiva strukturované jednotky nebo poskytnout finanční podporu).
- 22. Jestliže během účetního období poskytne ovládací jednotka nebo jakákoli její ovládaná jednotka konsolidované strukturované jednotce finanční nebo jinou podporu, aniž by ji tato povinnost vyplývala ze závazného ujednání (např. formou nákupu aktiv strukturované jednotky nebo nástrojů vydaných strukturovanou jednotkou), zveřejní účetní jednotka:

- (a) druh a výši poskytnuté podpory, včetně situací, kdy ovládací jednotka nebo její ovládané jednotky pomohly strukturované jednotce při získávání finanční podpory; a
  - (b) důvody poskytnutí podpory.
23. Jestliže během účetního období ovládací jednotka nebo jakákoli její ovládaná jednotka poskytne dříve nekonsolidované strukturované jednotce finanční nebo jinou podporu, aniž by ji tato povinnost vyplývala ze závazného ujednání, a na základě tohoto poskytnutí podpory účetní jednotka získá ovládnutí nad strukturovanou jednotkou, zveřejní účetní jednotka vysvětlení relevantních faktorů, na jejichž základě k tomuto rozhodnutí dospěla.
24. 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 ovládací jednotky v ovládané jednotce, které nevedou ke ztrátě ovládnutí**

25. Účetní jednotka zveřejní přehled zobrazující dopady změn vlastnického podílu ovládací jednotky v ovládané jednotce, které nemají za následek ztrátu ovládnutí, na čistá aktiva/jmění připadající na vlastníky ovládací jednotky.

**Důsledky ztráty ovládnutí ovládané jednotky během účetního období**

26. Účetní jednotka zveřejní přínos nebo újmu vypočtené podle odstavce 52 IPSAS 35 a:
- (a) část tohoto přínosu nebo újmy přiřaditelnou k ocenění reálnou hodnotou jakékoli investice ponechané v dřívější ovládané jednotce k datu ztráty ovládnutí; a
  - (b) řádek (řádky) přebytku nebo schodku, v němž je přínos nebo újma uznána (pokud není předkládána samostatně).

### **Účasti v nekonsolidovaných ovládaných jednotkách (Investiční jednotky)**

27. Investiční jednotka, která je v souladu s IPSAS 35 povinna uplatnit výjimku z konsolidace a je povinna místo toho účetně zachycovat svoji investici v ovládané jednotce v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, musí tuto skutečnost zveřejnit.
28. Pro každou nekonsolidovanou ovládanou jednotku investiční jednotka zveřejní:
- (a) název ovládané jednotky;



- (b) sídlo a právní formu ovládané jednotky a zemi, v níž vykonává činnost;
  - (c) výši vlastnického podílu drženého investiční jednotkou a držený podíl na hlasovacích právech, pokud se odlišuje.
29. Pokud je investiční jednotka ovládací jednotkou jiné investiční jednotky, zveřejní ovládací jednotka také skutečnosti dle odstavce 28(a)-(c) u investic, které jsou ovládané její ovládanou investiční jednotkou. Zveřejnění může být provedeno zahrnutím účetní závěrky ovládané jednotky, která obsahuje výše uvedené informace, do účetní závěrky ovládací jednotky.
30. Investiční jednotka zveřejní:
- (a) povahu a rozsah podstatných omezení vznikajících ze závazných ujednání (např. vyplývajících z úvěrových smluv, regulačních požadavků nebo smluvních ujednání) převádět prostředky na investiční jednotku formou peněžních dividend nebo obdobné distribuce nebo splátek úvěrů nebo záloh učiněných nekonsolidované ovládané jednotce investiční jednotkou; a
  - (b) veškeré stávající přísliby nebo záměry poskytnout finanční nebo jinou podporu nekonsolidované ovládané jednotce včetně příslibů nebo záměrů pomoci ovládané jednotce při získávání finanční podpory.
31. Pokud investiční jednotka nebo kterákoli její ovládaná jednotka během účetního období poskytne finanční nebo jinou podporu nekonsolidované ovládané jednotce (např. nákup aktiv nebo nástrojů vydaných ovládanou jednotkou nebo pomoc ovládané jednotce při získávání finanční podpory), aniž by ji tato povinnost vyplývala ze závazného ujednání, zveřejní účetní jednotka:
- (a) druh a výši podpory poskytnuté jednotlivým nekonsolidovaným ovládaným jednotkám; a
  - (b) důvody poskytnutí této podpory.
32. Investiční jednotka zveřejní podmínky veškerých závazných ujednání, na jejichž základě by účetní jednotka nebo její nekonsolidovaná ovládaná jednotka byly povinny poskytnout finanční podporu nekonsolidované, ovládané, 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 povinnostmi koupit aktiva strukturované jednotky nebo poskytnutí finanční podpory).
33. Jestliže během účetního období poskytne investiční jednotka nebo kterákoli její nekonsolidovaná ovládaná jednotka finanční nebo jinou podporu nekonsolidované strukturované jednotce, kterou investiční

jednotka neovládala, aniž by ji tato povinnost vyplývala ze závazného ujednání, a pokud toto poskytnutí podpory vyústilo ve stav, kdy investiční jednotka tuto strukturovanou jednotku ovládá, je investiční jednotka povinna zveřejnit vysvětlení faktorů relevantních pro rozhodnutí o poskytnutí této podpory.

34. Ovládací jednotka, která ovládá investiční jednotku, ale sama není investiční jednotkou, zveřejní s ohledem na nekonsolidované ovládané jednotky ve své konsolidované účetní závěrce informace požadované v odstavcích 27 až 33.

### Účasti ve společných ujednáních a přidružených jednotkách

35. Účetní jednotka zveřejní informace, které umožní uživatelům účetní závěrky posoudit:

- (a) povahu, rozsah a finanční důsledky jejich účastí ve společných ujednáních a přidružených jednotkách včetně povahy a důsledků jejich smluvních vztahů s ostatními investory se spoluovládáním společných ujednání nebo s podstatným vlivem v přidružených jednotkách (odstavce 36 a 38); a
- (b) povahu a změny rizik, které souvisejí s jejich účastmi ve společných podnikáních a přidružených jednotkách (odstavec 39).

**Povaha, rozsah a finanční důsledky účastí účetní jednotky ve společných ujednáních a přidružených jednotkách**

36. Účetní jednotka zveřejní:

- (a) pro každé její společné ujednání a přidruženou jednotku, které jsou významné pro vykazující jednotku:
  - (i) název smluvního ujednání a přidružené jednotky;
  - (ii) povahu vztahu účetní jednotky se společným ujednáním nebo přidruženou jednotkou (např. popsáním povahy činností smluvního ujednání nebo přidružené jednotky s uvedením, zda-li jsou pro činnosti účetní jednotky strategické);
  - (iii) sídlo a právní formu smluvního ujednání nebo přidružené jednotky a zemi, v níž vykonává činnosti; a
  - (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 každé společné podnikání a přidruženou jednotku, které jsou významné pro vykazující jednotku:

- (i) **zda je investice do společného podnikání nebo přidružené jednotky oceněna ekvivalenční metodou nebo reálnou hodnotou;**
  - (ii) **úhrnné účetní informace o společném podnikání nebo přidružené jednotce podle odstavce AG12 a AG13; a**
  - (iii) **reálnou hodnotu svých investic ve společném podnikání nebo přidružené jednotce, existuje-li kótovaná tzní cena investice, pokud je společné podnikání nebo přidružená jednotka účtována ekvivalenční metodou.**
- (c) **účetní informace specifikované v odstavci AG16 k investicím účetní jednotky do společných podnikání nebo přidružených jednotek, které nejsou samostatně významné:**
- (i) **souhrnně pro všechna samostatně nevýznamná společná podnikání; a**
  - (ii) **souhrnně pro všechny samostatně nevýznamné přidružené jednotky. Tato souhrnná informace musí být zveřejněna odděleně od souhrnné informace pro společná podnikání.**
37. Investiční jednotka nemusí poskytovat zveřejnění požadovaná v odstavcích 36(b)–36(c).

38. **Účetní jednotka také zveřejní:**

- (a) **povahu a rozsah veškerých podstatných omezení (např. vyplývajících z úvěrových smluv, regulačních požadavků nebo závazných ujednání mezi investory se spoluovládáním společného podnikání nebo s podstatným vlivem v přidružené jednotce) schopnosti společných podnikání či přidružených jednotek převádět prostředky účetní jednotce formou peněžních dividend, popřípadě podobných distribucí, nebo splátek úvěrů či záloh učiněných účetní jednotkou;**
- (b) **když je účetní závěrka společného podnikání nebo přidružené jednotky použita při uplatnění ekvivalenční metody sestavena k datu nebo za období, které se liší od data nebo období účetní závěrky účetní jednotky:**
  - (i) **datum konce účetního období účetní závěrky společného podnikání nebo přidružené jednotky; a**
  - (ii) **důvod použití odlišného data nebo období.**
- (c) **neuznaný podíl na ztrátách společného podnikání nebo přidružené jednotky jak za vykazované období, tak kumulativně, pokud účetní jednotka přestala uznávat svůj podíl na ztrátách společného podnikání nebo přidružené jednotky při uplatnění ekvivalenční metody.**

**Rizika spojená s účastmi účetní jednotky ve společných podnikáních a přidružených jednotkách**

39. **Účetní jednotka zveřejní:**
- (a) **přísliby, které má v souvislosti se společným podnikáním, odděleně od výše jiných příslibů podle odstavců AG17-AG19; a**
  - (b) **v souladu s IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, ledaže je pravděpodobnost ztráty velmi malá, podmíněné závazky, které účetní jednotce vznikly ve vztahu k jejím účastem ve společných podnikáních nebo přidružených jednotkách (včetně jejího podílu na podmíněných závazcích, které jí vznikly společně s dalšími investory se spoluovládáním společných podnikání nebo s podstatným vlivem v přidružených jednotkách), a to odděleně od částky ostatních podmíněných závazků.**

**Účasti v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách**

40. **Účetní jednotka zveřejní informace, které uživatelům její účetní závěrky umožní:**
- (a) **pochopit povahu a rozsah její účasti v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách (odstavce 43–45); a**
  - (b) **posoudit povahu a změny rizik souvisejících s její účastí v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách (odstavce 46-48).**
41. Informace požadované podle odstavce 40(b) zahrnují informace o míře rizika účetní jednotky v důsledku její angažovanosti v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách v předchozích obdobích (např. sponzorování strukturované jednotky), a to i v případě, že účetní jednotka k rozvahovému dni již není se strukturovanou jednotkou v závazném ujednání.
42. Investiční jednotka nemusí poskytovat zveřejnění požadovaná v odstavci 40 pro nekonsolidovanou strukturovanou jednotku, kterou ovládá a pro kterou poskytuje zveřejnění požadovaná v odstavcích 27-33.

**Povaha účastí**

43. **Účetní jednotka zveřejní kvalitativní a kvantitativní informace o svých účastech v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách, včetně, neomezuující se však pouze na, povahu, účel, velikost a činnosti strukturované jednotky a způsob jejího financování.**
44. **Jestliže účetní jednotka sponzorovala nekonsolidovanou strukturovanou jednotku, o které neposkytla informace požadované podle odstavce 46 (např. protože v této jednotce nemá k rozvahovému dni žádnou účast), je povinna zveřejnit:**
- (a) **způsob určení, které strukturované jednotky sponzorovala;**

- (b) výnosy z těchto strukturovaných jednotek za účetní období, včetně popisu typu předkládaných druhů výnosů, a
  - (c) účetní hodnotu (v okamžiku převodu) všech aktiv převedených na tyto strukturované jednotky během účetního období.
45. Účetní jednotka zveřejní informace podle odstavce 44(b) a (c) ve formě tabulky, pokud není vhodnější jiný formát, a zařadí své sponzorské aktivity do relevantních kategorií (viz odstavce AG2-AG6).

#### Povaha rizik

46. Účetní jednotka zveřejní ve formě tabulky, pokud není vhodnější jiný formát, v souhrnu:
- (a) účetní hodnoty aktiv a závazků uznaných v její účetní závěrce, které souvisejí s jejími účastmi v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách;
  - (b) řádky výkazu finanční situace, v nichž jsou aktiva a závazky vykázány;
  - (c) částku, která nejlépe reprezentuje maximální míru vystavení účetní jednotky riziku ztráty z jejích účastí v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách, včetně způsobu určení maximální míry vystavení riziku ztráty. Pokud účetní jednotka není schopna maximální míru rizika ztráty ze svých účastí v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách vyčíslit, zveřejní tuto skutečnost společně s důvody; a
  - (d) porovnání účetních hodnot aktiv a závazků účetní jednotky, které souvisejí s jejími účastmi v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách, s maximální mírou vystavení účetní jednotky riziku ztráty z těchto jednotek.
47. Jestliže účetní jednotka během účetního období poskytne nekonsolidované strukturované jednotce, ve které dříve měla nebo v současné době má účast, finanční nebo jinou podporu (například formou nákupu aktiv strukturované jednotky nebo nástrojů vydaných strukturovanou jednotkou), aniž by ji tato povinnost vyplývala ze závazného ujednání, zveřejní:
- (a) druh a výši poskytnuté podpory včetně situací, kdy účetní jednotka strukturované jednotce pomohla při získávání finanční podpory; a
  - (b) důvody poskytnutí podpory.
48. Účetní jednotka zveřejní jakékoli současné záměry poskytnout finanční nebo jinou podporu nekonsolidované strukturované jednotce, včetně záměrů pomoci strukturované jednotce finanční podporu získat. Mezi současné záměry se zahrnují jak záměry poskytnout podporu vyplývající z povinnosti ukotvené v závazném ujednání, tak záměry poskytnout podporu, aniž by ji tato povinnost vyplývala ze závazného ujednání.

## Nekvantifikovatelné vlastnické podíly

49. Účetní jednotka zveřejní informace, které uživatelům její účetní závěrky umožní pochopit povahu a rozsah nekvantifikovatelných vlastnických podílů v jiných jednotkách.
50. V rozsahu, v němž tato informace nebyla doposud poskytována v souladu s tímto standardem, účetní jednotka zveřejní pro každý významný nekvantifikovatelný vlastnický podíl:
  - (a) název jednotky, v níž má vlastnický podíl; a
  - (b) povahu svého vlastnického podílu v jednotce.

## Ovládací podíly pořízené se záměrem jejich pozbytí

51. Účetní jednotka, která není investiční jednotkou, zveřejní informace týkající se její účasti v ovládané jednotce, pokud v době vzniku ovládaní měla úmysl pozbytí této účasti a pokud k rozvahovému dni je jeho pozbytí nadále platným úmyslem.
52. Existuje celá řada situací, při nichž účetní jednotka veřejného sektoru nabývá ovládaní v jiné jednotce a má aktivní záměr pozbytí celého nebo části svého ovládacího podílu v blízké budoucnosti.
53. Kvůli obecné odpovědnosti vlády za ekonomickou prosperitu země může vláda zasáhnout, aby zabránila důsledkům selhání účetní jednotky, jako je finanční instituce. Takové zásahy mohou vést k tomu, že vláda získá ovládaní v jiné jednotce, i když nemá v úmyslu si ovládaní nad tímto subjektem udržovat. Záměrem může být spíše prodej nebo jiné pozbytí své účasti v ovládané jednotce. Pokud má být jiná jednotka restrukturalizována za účelem usnadnění jejího pozbytí, restrukturalizace může nastat v průběhu jednoho nebo více let a vláda si může na konci procesu zachovat některá zbytková aktiva nebo závazky. Konsolidace takových ovládaných jednotek za účetní období, ve kterých existuje ovládaní, může mít významný dopad na konsolidovanou účetní závěrku. Získání ovládaní v důsledku zásahů, které mají zabránit selhání, se nejspíše vyskytuje ve spojitosti s vládami, ale mohlo by k němu dojít také v případě jednotlivých jednotek veřejného sektoru.
54. Jednotka veřejného sektoru může také nabýt ovládaní v jiné jednotce s úmyslem pozbytí celou nebo část této účasti při plnění cílů vládní politiky. Například vláda může řídit jednotku, aby získala určité účasti v jiných jednotkách za účelem přerozdělování.
55. **Pro naplnění požadavku odstavce 51 účetní jednotka ve svých komentářích zveřejní ke každé ovládané jednotce následující informace:**
  - (a) název ovládané jednotky a popis jejích klíčových činností;

- (b) **důvody pořízení ovládacího podílu a faktory uvážené při rozhodování, zda-li ovládnutí existuje;**
  - (c) **dopad konsolidace ovládané jednotky na konsolidovanou účetní závěrku včetně dopadu na aktiva, závazky, výnosy, náklady a čistá aktiva/jmění; a**
  - (d) **současný stav přístupu k pozbytí včetně očekávané metody a načasování pozbytí.**
56. **Zveřejnění požadovaná v odstavci 55 musí být poskytnuta ke každému rozvahovému dni, dokud účetní jednotka nepozbyde ovládací podíl nebo nepřestane mít úmysl takovou účast pozbyt. V období, v němž účetní jednotka pozbyde ovládací podíl nebo přestane mít tento záměr, zveřejní:**
- (a) **skutečnost, že došlo k prodeji nebo ke změně úmyslu; a**
  - (b) **dopad pozbytí nebo změny úmyslu na konsolidovanou účetní závěrku.**
57. **Pokud by jiné zveřejnění požadované tímto standardem nebo jiným standardem IPSAS poskytovalo informace relevantní k odstavcům 55 nebo 56, uveďte se křížový odkaz na tato další zveřejnění.**

### **Přechodná ustanovení**

58. Účetní jednotka je vybízena k tomu, aby poskytla informace požadované tímto standardem dříve než za roční účetní období začínající dne 1. ledna 2017 nebo později. Poskytnutí některých informací požadovaných tímto standardem nevyžaduje, aby účetní jednotka splnila všechny požadavky tohoto standardu nebo aby použila IPSAS 34, IPSAS 35, IPSAS 36 a IPSAS 37 dříve.
59. Požadavky na zveřejňování obsažené v tomto standardu se nemusí použít na žádné účetní období, které začíná před ročním obdobím bezprostředně předcházejícím prvnímu ročnímu období, na které se tento standard použije.
60. Požadavky na zveřejňování podle odstavců 40-56 a související postupy v odstavcích AG20-AG25 tohoto standardu se nemusí použít na účetní období, jež začíná před prvním ročním obdobím, na které se použije tento standard.

### **Datum účinnosti**

61. **Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. ledna 2017 nebo později. Dřívější použití je doporučeno.**
62. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů po veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí IPSAS nebo později.

## Aplikační příručka

*Tento dodatek je nedílnou součástí IPSAS 38.*

AG1. Příklady v tomto dodatku zobrazují hypotetické situace. Přestože se mohou některé aspekty uvedených příkladů vyskytovat ve skutečných případech, veškeré skutečnosti a okolnosti konkrétních situací musí být vyhodnoceny za použití tohoto standardu.

### Agregace (odstavec 11)

AG2. Účetní jednotka rozhodne ve světle svých okolností, jak velký detail poskytne pro uspokojení informačních potřeb uživatelů, jak velký důraz má klást na různé aspekty požadavků a jak agregovat informace. Je třeba nalézt rovnováhu mezi zatížením účetní závěrky nadměrným detailem, který nemusí pomoci uživatelům účetních závěrek, a zakrýváním informací v důsledku jejich přílišné agregace.

AG3. Účetní jednotka může agregovat zveřejnění požadovaná tímto standardem pro účasti v podobných jednotkách, pokud je agregace v souladu s cílem zveřejnění a požadavkem odstavce AG4 a současně nezakrývá poskytované informace. Účetní jednotka zveřejní, jak k agregaci svých účastí v podobných jednotkách přistoupila.

AG4. Účetní jednotka předkládá odděleně informace pro účasti v / ve:

- (a) ovládaných jednotkách;
- (b) společných podnikáních;
- (c) společných činnostech;
- (d) přidružených jednotkách; a
- (e) nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách.

AG5. Při určování, zda agregovat informace, posoudí účetní jednotka kvantitativní a kvalitativní informace o různých charakteristikách rizik a přínosů každé jednotky, kterou uvažuje pro agregaci, a význam každé takové jednotky k vykazující jednotce. Účetní jednotka zveřejní informace způsobem, který jasně vysvětluje uživatelům účetní závěrky povahu a rozsah jejich účastí v těchto jiných jednotkách.

AG6. Příklady vhodných úrovní agregace v rámci tříd jednotek uvedených v AG4 jsou tyto:

- (a) povaha činností (např. jednotka zaměřená na výzkum a vývoj, jednotka zabývající se sekuritizací revolvingových úvěrů z kreditních karet);
- (b) klasifikace odvětví; nebo
- (c) územní uspořádání (např. země nebo region).



## Účasti v jiných jednotkách

- AG7. Účast v jiné jednotce vyjadřuje účast danou závazným ujednáním nebo jiným způsobem, který vystavuje vykazující jednotku rozličným přínosům z činnosti jiné jednotky. Posouzení účelu a uspořádání jiné jednotky může pomoci vykazující jednotce, když posuzuje, zda má účast v jiné jednotce, a tudíž zda je povinna poskytnout zveřejnění dle tohoto standardu. Toto posouzení zahrnuje posouzení rizik, pro jejichž vytvoření byla jiná jednotka uspořádána, a rizik, pro něž jiná jednotka byla uspořádána, aby je přenesla na vykazující jednotku nebo jiné strany.
- AG8. Vykazující jednotka je zpravidla vystavena rozličným přínosům z činnosti jiné jednotky držením nástrojů (jako jsou akciové nebo dluhové nástroje vydané jinou jednotkou) nebo má jiné zapojení, které proměnlivost pohlcuje. Lze předpokládat například strukturovanou jednotku, která má úvěrové portfolio. Strukturovaná jednotka získá swap úvěrového selhání od jiné jednotky (vykazující jednotka), aby se ochránila před neuhrazením úroků a jistiny z úvěrů. Vykazující jednotka má účast, která ji vystavuje rozličným přínosům z činnosti strukturované jednotky, neboť swap úvěrového selhání pohlcuje proměnlivost prospěchů v podobě výnosů strukturované jednotky.
- AG9. Některé nástroje jsou navrženy tak, aby přenášely riziko od vykazující jednotky na jinou jednotku. Takové nástroje vytvářejí rozličné přínosy u jiné jednotky, ale běžně nevystavují vykazující jednotku rozličným přínosům z činnosti jiné jednotky. Lze předpokládat například vytvořenou strukturovanou jednotku, která poskytuje investiční příležitosti investorům, kteří chtějí být vystaveni úvěrovému riziku jednotky Z (jednotka Z není spřízněna s žádnou stranou, která je zapojena do ujednání). Strukturovaná jednotka získává finanční prostředky tím, že vydává těmto investorům cenné papíry provázané s úvěrovým rizikem jednotky Z (kreditní směnky) a využívá prostředky k investování do portfolia bezrizikových finančních aktiv. Strukturovaná jednotka se vystaví úvěrovému riziku jednotky Z tím, že uzavře swap úvěrového selhání (CDS) se swapovou protistranou. CDS přenáší na strukturovanou jednotku úvěrové riziko jednotky Z za protiplnění zaplacené swapovou protistranou. Investoři ve strukturované jednotce získávají vyšší výhody, které odrážejí jak návratnost strukturované jednotky z jejího portfolia aktiv, tak i poplatek CDS. Swapová protistrana nemá v strukturované jednotce žádnou účast, které by ji vystavovala proměnlivosti prospěchů z výkonnosti strukturované jednotky, protože CDS spíše přenáší proměnlivost na strukturovanou jednotku, než ji pohlcuje.

**Souhrnné účetní informace za ovládané jednotky, společná podnikání a přidružené jednotky (odstavce 19 a 36)**

AG10. Za každou ovládanou jednotku, která má vůči účetní jednotce významné neovládací podíly, účetní jednotka zveřejní:

- (a) dividendy nebo podobné distribuce vyplacené neovládacím podílům; a
- (b) souhrnné účetní informace o aktivech, závazcích, přebytku nebo schodku a peněžních tocích ovládané jednotky, které umožní uživatelům porozumět účasti, kterou neovládací podíly mají v činnostech a peněžních tocích ekonomické jednotky. Takové informace mohou, avšak nejenom, zahrnovat např. krátkodobá aktiva, dlouhodobá aktiva, krátkodobé závazky, dlouhodobé závazky, výnosy a přebytek nebo schodek.

AG11. Souhrnné účetní informace požadované odstavcem AG10(b) vycházejí z hodnot před vnitroskupinovými eliminacemi.

AG12. Za každé společné podnikání a každou přidruženou jednotku, které jsou pro vykazující jednotku významné, účetní jednotka zveřejní:

- (a) dividendy nebo podobné distribuce přijaté od společného podnikání nebo přidružené jednotky; a
- (b) souhrnné účetní informace za společné podnikání nebo přidruženou jednotku (viz odstavce AG14 a AG15) zahrnující, avšak nikoliv omezené pouze na:
  - (i) krátkodobá aktiva;
  - (ii) dlouhodobá aktiva;
  - (iii) krátkodobé závazky;
  - (iv) dlouhodobé závazky;
  - (v) výnosy;
  - (vi) náklad na daň ze zisku;
  - (vii) přínosy nebo újmy před zdaněním uznané z pozbytí aktiv nebo vypořádání závazků přiřaditelné k ukončovaným činnostem; a
  - (viii) přebytek nebo schodek.

AG13. K souhrnným účetním informacím, které požaduje odstavec AG12, účetní jednotka zveřejní navíc za každé společné podnikání, které je významné vůči vykazující jednotce, výši:

- (a) peněz a peněžních ekvivalentů zahrnutých v položce dle odstavce AG12(b)(i);

- (b) krátkodobých finančních závazků (s vyloučením daňových závazků, závazků ze směnných transakcí a rezerv) zahrnutých v položce dle odstavce AG12(b)(iii);
- (c) dlouhodobých finančních závazků (s vyloučením daňových závazků, závazků ze směnných transakcí a rezerv) zahrnutých v položce dle odstavce AG12(b)(iv);
- (d) odpisů;
- (e) úrokových výnosů;
- (f) úrokových nákladů; a
- (g) nákladu na daň ze zisku.

AG14. Souhrnné účetní informace předkládané v souladu s odstavci AG12 a AG13 vychází z částek zahrnutých v účetní závěrce společného podnikání nebo přidružené jednotky (a nikoliv z podílu účetní jednotky na těchto částkách) sestavené dle standardů IPSAS. Pokud účetní jednotka vykazuje účast ve společném podnikání nebo přidružené jednotce s použitím ekvivalenční metody:

- (a) částky zahrnuté v účetní závěrce společného podnikání nebo přidružené jednotky sestavené dle standardů IPSAS se upraví tak, aby zohledňovaly úpravy učiněné účetní jednotkou při použití ekvivalenční metody jako je úprava reálné hodnoty uskutečňovaná k okamžiku akvizice a úpravy z titulu odlišných účetních politik.
- (b) účetní jednotka poskytne odsouhlasení předkládaných souhrnných účetních informací na účetní hodnotu své účasti ve společném podnikání nebo přidružené jednotce.

AG15. Účetní jednotka může předkládat souhrnné účetní informace požadované odstavci AG12 a AG13 s využitím účetní závěrky společného podnikání nebo přidružené jednotky, pokud:

- (a) účetní jednotka oceňuje své účasti ve společném podnikání nebo přidružené jednotce reálnou hodnotou v souladu s IPSAS 36; a
- (b) společné podnikání nebo přidružená jednotka nesestavuje účetní závěrku v souladu se standardy IPSAS a sestavení takové účetní závěrky by bylo neproveditelné nebo by způsobilo nadměrné náklady.

V takovém případě účetní jednotka zveřejní pravidla, na jejich základě jsou souhrnné účetní informace připraveny.

AG16. Účetní jednotka zveřejní v souhrnu účetní hodnotu svých účastí ve všech samostatně nevýznamných společných podnikáních nebo přidružených jednotkách, které jsou vykazovány s použitím ekvivalenční metody. Účetní

jednotka také zveřejnění odděleně souhrnnou částku své účasti ve společném podnikání nebo přidružené jednotce na:

- (a) výnosech;
- (b) nákladu na daň ze zisku;
- (c) přínosech nebo újmách před zdaněním uznaných z pozbytí aktiv nebo vypořádání závazků přiřaditelných ukončovaným činnostem;
- (d) přebytku nebo schodku.
- (e) Účetní jednotka poskytne zveřejnění odděleně pro společná podnikání a přidružené jednotky.

### **Přísliby za společná podnikání (odstavec 39(a))**

AG17. Účetní jednotka zveřejní celkové přísliby, které učinila, ale k rozvahovému dni neuznala (včetně jejího podílu na příslibech poskytnutých společně s jinými investory, kteří mají spoluovládání nad společným podnikáním) a které se týkají jejich účasti ve společných podnikáních. Přísliby jsou ty, které mohou vést k budoucímu odlivu peněz nebo jiných zdrojů.

AG18. Neuznané přísliby, které mohou vést k budoucímu odlivu peněz nebo jiných zdrojů zahrnují:

- (a) neuznané přísliby poskytnout finanční prostředky nebo zdroje jakožto důsledek, např.:
  - (i) zakladatelské smlouvy nebo kupní smlouvy společného podnikání (které například požadují, aby účetní jednotka poskytla finanční prostředky na určité období).
  - (ii) projektů s vysokou kapitálovou náročností realizovaných společným podnikáním.
  - (iii) nepodmíněných kupních povinností zahrnujících pořízení zařízení, zásob nebo služeb, které je účetní jednotka zavázána nakoupit od společného podnikání nebo v jeho prospěch.
  - (iv) neuznaných příslibů poskytnout půjčky nebo jiné finanční podpory společnému podnikání.
  - (v) neuznaných příslibů poskytnout zdroje společnému podnikání jako jsou aktiva nebo služby.
  - (vi) jiných nezrušitelných neuznaných příslibů, které se týkají společného podnikání.
- (b) neuznané (tj. nevykázané) přísliby nakoupit vlastnický podíl jiné strany (nebo část takového vlastnického podílu) ve společném podnikání, pokud v budoucnu nastane nebo nenastane určitá událost.

AG19. Požadavky a příklady v odstavcích AG17 a AG18 ilustrují některé typy zveřejnění, které požaduje odstavec 27 IPSAS 20 *Zveřejňování spřízněných stran*.

## Účasti v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách (odstavce 40–48)

### Strukturované jednotky

AG20. Strukturovaná jednotka je jednotka, která je uspořádána tak, aby konvenční způsoby, kterými je jednotka ovládána, nebyly dominantními faktory při rozhodování o tom, kdo jednotku ovládá. V případě jednotek, jako jsou oddělení nebo ministerstva, kde jsou často správní ujednání nebo právní předpisy dominantními faktory při rozhodování o tom, kdo jednotku ovládá, je strukturovaná jednotka uspořádána tak, aby správní ujednání nebo právní předpisy nebyly dominantním faktorem při rozhodování o tom, kdo jednotku ovládá. V případě jednotek, jejichž hlasovací nebo obdobná práva jsou obvykle dominantním faktorem při rozhodování o tom, kdo jednotku ovládá (což může být případ některých ziskově cílených jednotek), strukturovaná jednotka je jednotka, která je uspořádána tak, aby hlasovací nebo podobná práva nebyla dominantním faktorem při rozhodování o tom, kdo jednotku ovládá. Přestože mezi jednotkami veřejného sektoru často dochází k závazným ujednáním, nejsou závazná ujednání obvykle dominantním faktorem při určování toho, kdo jednotku ovládá. Proto použití závazných ujednání k určení relevantních činností jednotky může naznačovat existenci strukturované jednotky. V závislosti na souvislostech může být strukturovanou jednotkou i) jednotka, pro kterou je většina činností předurčena, s relevantními činnostmi omezenými v rozsahu působnosti, ale řízenými prostřednictvím závazných ujednání nebo ii) jednotka, pro kterou se všechna hlasovací práva vztahují na správní úkony a relevantní činnosti jsou řízeny prostřednictvím závazných ujednání.

AG21. Strukturovaná jednotka vykazuje často některé nebo všechny následující vlastnosti nebo atributy:

- (a) omezené činnosti;
- (b) úzce a dobře definovaný cíl jako je provádění výzkumných a vývojových činností, poskytnutí zdrojů kapitálu nebo financování účetní jednotky nebo poskytnutí investičních příležitostí pro investory přenesením rizik a odměn souvisejících s aktivy strukturované jednotky na investory;
- (c) nedostatečná čistá aktiva/jmění umožňující strukturované jednotce financovat své činnosti bez podřízené finanční podpory;
- (d) financování ve formě několika smluvně spojených nástrojů pro investory, které koncentrují úvěrová a jiná rizika (tranše).

AG22. Příklady jednotek, které jsou považovány za strukturované jednotky, zahrnují, ale nejsou omezeny jen na:

- (a) partnerství mezi vládou a soukromým sektorem, které není společným podnikáním, ač jde o partnerství založené a řízené závazným ujednáním;
- (b) sekuritizační jednotka;
- (c) financování kryté aktivy;
- (d) některé investiční fondy.

AG23. Pouhá skutečnost, že vláda poskytuje finanční prostředky jiné jednotce neznamená, že ta jednotka je strukturovanou jednotkou. Strukturovanou jednotkou není ani jednotka, která je ovládána hlasovacími právy, a například po restrukturalizaci obdrží peníze od třetích stran.

### **Povaha rizik vyplývajících z účastí v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách (odstavce 46–48)**

AG24. Kromě informací požadovaných v odstavcích 46 až 48 účetní jednotka zveřejní dodatečné informace, které jsou nezbytné pro naplnění cíle vyjádřeného v požadavku na zveřejnění dle odstavce 40(b).

AG25. Příklady dodatečných informací, které v závislosti na okolnostech mohou být relevantní k posouzení rizik, kterým je účetní jednotka vystavena, když má účast v nekonsolidované strukturované jednotce, jsou:

- (a) podmínky ujednání, které by mohly vyžadovat, aby účetní jednotka poskytla finanční podporu nekonsolidované strukturované jednotce (např. ujednání o likviditě nebo úvěrovém ratingu spojeným s povinnostmi koupit aktiva strukturované jednotky nebo poskytnout finanční podporu), včetně:
  - (i) popisu událostí nebo okolností, které by vykazující jednotku mohly vystavovat ztrátě.
  - (ii) informace, zda existují podmínky, které omezují povinnost.
  - (iii) informace, zda jsou další strany, které poskytují finanční podporu, a pokud ano, v jakém postavení je povinnost vykazující jednotky s povinnostmi ostatních stran.
- (b) ztráty vzniklé účetní jednotce během účetního období v souvislosti s jejími účastmi v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách.
- (c) typy výnosů, které účetní jednotka získala během účetního období v souvislosti s jejími účastmi v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách.

- (d) zda je účetní jednotka povinna absorbovat ztráty nekonsolidované strukturované jednotky před jinými stranami, maximální limit takových ztrát pro účetní jednotku, a (pokud je to relevantní) pořadí a výši potenciálních ztrát, které nesou strany, jejichž pořadí dle účastí je nižší než účast účetní jednotky v nekonsolidované strukturované jednotce.
- (e) informace o ujednáních, která se týkají likvidity, záruk nebo jiných příslibů s třetími stranami a která mohou ovlivnit reálnou hodnotu nebo rizika účasti účetní jednotky v nekonsolidované strukturované jednotce.
- (f) jakékoli těžkosti, které nekonsolidovaná strukturovaná jednotka zaznamenala při financování svých činností během účetního období.
- (g) ve vztahu k financování nekonsolidované strukturované jednotky, formy financování (např. komerční papíry nebo střednědobé směnky) a jejich váženou průměrnou životnost. Tyto informace mohou zahrnovat analýzu splatnosti aktiv a financování strukturované jednotky, pokud strukturovaná jednotka má dlouhodobá aktiva financována krátkodobými prostředky.

## **Dodatek B**

### **Změny jiných standardů IPSAS**

*Originální znění příručky v anglickém jazyce obsahuje u tohoto standardu část Změny jiných standardů IPSAS, která podává přehled změn provedených v jiných standardech. Se souhlasem organizace IFAC není tato část v tomto vydání příručky do českého jazyka přeložena.*



## Zdůvodnění závěrů

*Tato Zdůvodnění závěrů doprovází IPSAS 38 Zveřejňování účastí v jiných jednotkách, ale nejsou jeho součástí.*

### Cíl

BC1. Tato Zdůvodnění závěrů shrnují úvahy IPSASB, které měla při formulování závěrů IPSAS 38. Vzhledem k tomu, že tento standard vychází z IFRS 12 *Zveřejňování účastí v jiných jednotkách* (vydaného v roce 2011, včetně změn do 31. prosince 2014) vydaného IASB, Zdůvodnění závěrů popisují jen ty oblasti, ve kterých se IPSAS 38 odchyluje od hlavních požadavků IFRS 12.

### Obecný přehled

BC2. V roce 2012 zahájila IPSASB práci na projektu aktualizace IPSAS, které upravují účetní zachycení účastí v ovládaných jednotkách, přidružených jednotkách nebo společných podnikáních. V říjnu 2013 IPSASB vydala Zveřejněné návrhy („ED“) 48 až 52, které byly společně označovány jako Účasti v jiných jednotkách. ED 52 *Zveřejňování účastí v jiných jednotkách* vycházel z IFRS 12 *Zveřejňování účastí v jiných jednotkách* a zohledňoval všechny relevantní úpravy pro veřejný sektor obsažené v IPSAS 6 *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka*, IPSAS 7 *Investice do přidružených jednotek* a IPSAS 8 *Účasti na společném podnikání*. V lednu 2015 IPSASB vydala pět nových IPSAS včetně IPSAS 38. Tyto nové IPSAS nahrazují IPSAS 6, IPSAS 7 a IPSAS 8.

### Významné úsudky a předpoklady (odstavce 12 až 14)

BC3. IPSASB poznamenala, že odstavec 7 IFRS 12 požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila informace o významných úsudcích a předpokladech, které učinila při určování povahy své účasti v jiné jednotce (například ovládnání, spoluovládání nebo podstatný vliv). Ačkoliv IPSASB souhlasila, že uživatelé potřebují informace o tom, jak účetní jednotka učinila tyto úsudky, poznamenala současně, že účetní jednotka veřejného sektoru by mohla být nucena učinit mnoho úsudků a předpokladů ve vztahu k určité jednotce a zveřejnění takových úsudků a předpokladů a změn v těchto úsudcích z období na období by mohlo vést k nepřiměřenému detailu. IPSASB také poznamenala, že ve veřejném sektoru mohou být rozhodnutí o vykazující jednotce učiněna s ohledem na rámec vypracovaný ve spolupráci s ostatními stranami, jako jsou zákonodárné orgány nebo dohledové komise. Posouzení provedená s ohledem na klasifikaci určitých typů jednotek jako jsou ovládané jednotky, spoluovládané jednotky nebo jednotky pod podstatným vlivem mohou být zachyceny ve veřejných dokumentech jiných než je účetní závěrka. IPSASB proto souhlasila, aby bylo požadováno, že účetní jednotka zveřejní metodiku použitou k rozhodnutí o existenci nebo neexistenci ovládnání, spoluovládání ujednání nebo podstatným vlivu buď přímo v účetní závěrce, nebo prostřednictvím odkazu na jiný veřejně dostupný dokument.

**Definice strukturované jednotky (odstavce 7 a AG20 až AG23)**

- BC4. IPSASB poznamenala, že definice "strukturované jednotky" v IFRS 12 se zaměřuje na hlasovací nebo obdobná práva, která se vyskytují méně často nebo mají menší význam ve veřejném sektoru než v soukromém sektoru. IPSASB se však shodla, že je nadále vhodné odkazovat na hlasovací nebo obdobná práva v definici strukturované jednotky, neboť hlasovací nebo obdobná práva mohou být převládajícím způsobem, jakým jednotka z veřejného sektoru zakládá ovládnání v jiné jednotce. IPSASB se rozhodla změnit definici strukturované jednotky tak, aby zdůraznila, že k ní dochází, když konvenční způsoby ovládnání jednotky nejsou dominantními faktory při rozhodování o tom, kdo ovládá jednotku, a zahrnuje širší škálu okolností, ke kterým dochází ve veřejném sektoru.
- BC5. IPSASB označila správní opatření a zákonná ustanovení (právní předpisy) za běžné způsoby, kterými lze určit ovládnání pro mnoho jednotek veřejného sektoru. IPSASB se tudíž domnívala, že odkaz na "podobná práva" v definici strukturované jednotky by měl zahrnovat správní opatření a zákonná ustanovení. ED proto navrhoval, aby jednotky, pro které jsou správní opatření nebo zákonná ustanovení dominantními faktory při určování ovládnání v jednotce, nebyly strukturovanými jednotkami. IPSASB se domnívá, že zveřejnění požadovaná od strukturovaných jednotek jsou přiměřená, ale aby byla užitečná, musí být cílena na omezenou skupinu jednotek (v souladu se záměrem požadavků IASB ve vztahu k jednotkám, které používají IFRS 12).
- BC6. Někteří respondenti k ED 52 se obávali, že definice strukturované jednotky by mohla být chápána tak, že jednotka vykonává činnosti neoprávněně nebo v rozporu se zákony. IPSASB poznamenala, že to nebyl její záměr a upravila definici strukturovaných jednotek, aby zjistila, zda je třeba nějaké vysvětlení. IPSASB poznamenala, že definice nenaznačuje, že by strukturovaná jednotka nebyla povinna dodržovat příslušné stanovy nebo správní opatření. Definice spíše umožňuje, aby malá skupina jednotek mohla být založena v odlišných režimech od režimů běžně používaných k vytvoření podobných jednotek.

**Investiční jednotky (odstavce 27 až 34)**

- BC7. IPSASB zvažovala zveřejnění informací o investičních jednotkách dle IFRS 12 a dospěla k závěru, že tato zveřejnění jsou obzvláště vhodná v kontextu veřejného sektoru. IPSASB poznamenala, že v důsledku požadavků uvedených v IPSAS 35 většina účetních jednotek veřejného sektoru s investičními jednotkami bude povinna tyto informace zveřejnit.
- BC8. IPSASB zvažovala, zda by mělo být požadováno po neinvestiční ovládací jednotce účtující o investičních jednotkách v reálné hodnotě zveřejnění dodatečných informací. IPSASB usoudila, že zveřejnění požadované ve vztahu k investičním jednotkám bylo přiměřené a mělo by být také obsaženo v konsolidované účetní závěrce ovládací jednotky s investičními jednotkami.

**Nekvantifikovatelné vlastnické podíly (odstavce 49 a 50)**

BC9. Rozsah IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání* je omezen na "kvantifikovatelné vlastnické podíly". IPSASB poznamenala, že respondenti tento návrh podporovali, ale současně považovali za vhodné informace o nekvantifikovatelných vlastnických podílech účetní jednotky zveřejnit. IPSASB souhlasila, a proto tento standard požaduje zveřejnění informací o nekvantifikovatelných vlastnických podílech.

**Ovládací podíly pořízené se záměrem jejich pozbytí (odstavce 50 až 57)**

- BC10. Někteří respondenti k ED 52 navrhovali, aby IPSASB vyžadovala zveřejnění informací o dočasném ovládnání (buď vypracováním standardu založeném na IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti* nebo přidáním požadavků na informace k tomuto standardu). IPSASB zvažovala a odmítla myšlenku požadovat zveřejnění všech ovládaných investic držných za účelem prodeje, protože byla příliš široká. Nicméně IPSASB souhlasila s tím, že některé informace o ovládacích podílech, které mají být drženy po omezenou dobu, by mohly být pro uživatele zajímavé. Například IPSASB usoudila, že uživatelé by měli zájem o informace o intervencích, aby se předešlo důsledkům selhání účetní jednotky, nebo o akvizicích jednotek, které budou následně přerozděleny k dosažení cílů. IPSASB souhlasila, že jejím cílem je požadovat zveřejnění informací o ovládacích podílech, pokud je aktivní záměr pozbytí účast jak v okamžiku akvizice, tak k rozvahovému dni.
- BC11. Při zvažování informací, které mají být zveřejněny, se IPSASB dohodla, že požadavky by měly mít obecnou povahu. IPSASB uznala, že okolnosti, za kterých byl ovládací podíl nakoupen nebo pozbyt se mohou značně lišit (například by mohl být ovládací podíl nabyt ve skutečnosti poskytnutím záruk). Dále mohou účetní jednotky chtít poskytnout informace o transakcích nebo událostech, které vedly k takovému ovládacím podílům, a IPSASB si nepřála zbytečně předurčovat, jaký typ informací by měl být poskytován. IPSASB proto souhlasila, že bude vyžadovat zveřejnění informací, které uživatelům pomohou pochopit dopad konsolidace těchto ovládacích podílů na konsolidovanou účetní závěrku s ohledem na dopad na hlavní aspekty účetní závěrky.
- BC12. IPSASB uznala, že očekávaný způsob pozbytí může být uvážen k rozvahovému dni a že plány se mohou z jednoho období do druhého měnit. Uznala také, že pozbytí může nastat v etapách. Proto IPSASB souhlasila, že bude vyžadovat zveřejnění "současného stavu přístupu k pozbytí".
- BC13. IPSASB zvažovala, zda omezí zveřejnění na situace, při nichž ovládnání bylo očekáváno na určitou dobu, například jeden nebo dva roky. IPSASB se přitom rozhodla časové období neupřesnit. Domnívala se, že omezení zveřejnění o ovládacích podílech a situacích, kdy je stále aktivní záměr účast pozbytí, vede k informativnímu zveřejňování, aniž by zahrlo čtenáře přílišnými podrobnostmi.

## Srovnání s IFRS 12

IPSAS 38 *Zveřejňování účastí v jiných jednotkách* primárně čerpá z IFRS 12 *Zveřejňování účastí v jiných jednotkách* (vydaného v roce 2011, včetně změn do 31. prosince 2014). V době vydání tohoto standardu IPSASB dosud nerozhodla o použití IFRS 9 *Finanční nástroje* pro účetní jednotky veřejného sektoru. Proto odkazy na IFRS 9 v IFRS 12 byly nahrazeny odkazy na standardy IPSAS upravující finanční nástroje.

Hlavní rozdíly mezi IPSAS 38 a IFRS 12 jsou tyto:

- IPSAS 38 používá v některých případech terminologii odlišnou od IFRS 12. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů “čistá aktiva/jmění” (“net assets/equity”), “ekonomická jednotka” (“economic entity”), “ovládací jednotka” (“controlling entity”), “ovládaná jednotka” (“controlled entity”) a “výnos” (“revenue”) v IPSAS 38. Ekvivalentními termíny v IFRS 12 jsou “vlastní kapitál” (“equity”), “skupina” (“group”), “mateřský podnik” (“parent”), “dceřiný podnik” (“subsidiary”) a “výsledek” (“income”).
- V IPSAS 38 je zahrnut oproti IFRS 12 dodatečný komentář vysvětlující použití standardu pro účetnictví jednotek veřejného sektoru.
- Definice strukturované jednotky v IPSAS 38 uznává odlišné způsoby, jak může být ve veřejném sektoru získáno ovládní.
- IPSAS 38 požaduje, aby ovládací jednotka, která ovládá investiční jednotku a sama není investiční jednotkou, zveřejnila informace o nekonsolidovaných investičních jednotkách. IFRS 12 takové zveřejnění po ovládací jednotce, která ovládá investiční jednotku a sama není investiční jednotkou, nepožaduje, protože IFRS 10 požaduje, aby ovládací jednotka konsolidovala ovládané investiční jednotky.
- IPSAS 38 požaduje zveřejnění informací o nekvantifikovatelných vlastnických účastech. IFRS 12 takové zveřejnění nespecifikuje.
- IPSAS 38 požaduje zveřejnit informace o účastech v jednotkách, které byly pořízeny se záměrem pozbytí a které jsou stále drženy k pozbytí. IFRS 12 takové zveřejnění nespecifikuje. Avšak IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti* požaduje zveřejnění týkající se dlouhodobých aktiv držných k prodeji.

## ÚVOD DO MEZINÁRODNÍHO ÚČETNÍHO STANDARDU PRO VEŘEJNÝ SEKTOR NA PENĚŽNÍ BÁZI ÚČETNICTVÍ

Rada pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) vypracovává účetní standardy pro účetní jednotky veřejného sektoru, které se nazývají Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS). IPSASB uznává, že dosažení konzistentních a srovnatelných finančních informací napříč právními úpravami přináší významný prospěch a věří, že standardy IPSAS budou hrát klíčovou roli usnadňující dosažení tohoto přínosu. IPSASB velmi doporučuje vládám a tvůrcům standardů na národní úrovni, aby se zapojili do rozvíjení svých standardů tím, že budou připomínkovat návrhy vydané ve zveřejněných návrzích (Exposure Drafts) a v dokumentech určených pro konzultace (Consultation Papers).

IPSASB vydává standardy IPSAS zabývající se účetním výkaznictvím na peněžní bázi účetnictví a na akruální bázi účetnictví.

Přijetí IPSAS vládami zlepší jak kvalitu, tak srovnatelnost finančních informací zveřejňovaných účetními jednotkami veřejného sektoru z celého světa. IPSASB uznává právo vlád a tvůrců standardů na národní úrovni vypracovávat směrnice a vydávat účetní standardy a pokyny pro účetní výkaznictví ve své působnosti. IPSASB pokládá tento standard za důležitý krok vpřed při zlepšování konzistentnosti a srovnatelnosti účetního výkaznictví na peněžní bázi a doporučuje přijetí tohoto standardu. Účetní výkazy by měly být označeny za vyhovující tomuto standardu IPSAS pouze za podmínky, že splní všechny požadavky části 1 tohoto IPSAS.

IPSASB doporučuje vládám přecházet na akruální bázi účetnictví a harmonizovat národní požadavky se standardy IPSAS připravenými pro použití účetními jednotkami aplikujícími akruální bázi účetnictví. Účetní jednotky, které zamýšlejí v budoucnosti přijmout akruální bázi účetnictví, mohou shledat užitečnými i jiné publikace IPSASB, zejména studii č. 14 *Přechod na akruální bázi účetnictví: Návod pro vlády a účetní jednotky veřejné správy*.

# MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD PRO VEŘEJNÝ SEKTOR: ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ NA PENĚŽNÍ BÁZI

## Struktura standardu

Tento standard obsahuje dvě části:

- Část 1 je povinná. Stanovuje požadavky, které se vztahují na všechny účetní jednotky sestavující účetní výkazy pro všeobecné použití na peněžní bázi účetnictví. Tato část definuje peněžní bázi účetnictví, stanovuje požadavky pro zveřejnění informací v účetních výkazech a v komentářích, a zabývá se některými specifickými problémy výkaznictví. Požadavky v této části standardu musí být dodržovány účetními jednotkami, které prohlašují, že vykazují v souladu s Mezinárodním účetním standardem pro veřejný sektor *Účetní výkaznictví na peněžní bázi*.

Oddíly 1.1. až 1.8 části 1 tohoto standardu byly vydány v roce 2003. Oddíl 1.9 části 1 „Uvedení informace o rozpočtu v účetních výkazech“ byl uveřejněn v roce 2006. V roce 2006 byly změněny odstavce 1.3.4(c), 1.3.7, 1.3.9(c) a dodatek 1 k části 1 v důsledku vydání oddílu 1.9. Oddíl 1.10 části 1 „příjemci externí pomoci“ byl vydán v roce 2007. V roce 2007 byly provedeny změny v odstavci 1.3.18 a v dodatku k části 1 jako důsledek zveřejnění oddílu 1.10.

- Část 2 není povinná. Identifikuje dodatečná účetní pravidla a informace ke zveřejnění, doporučená k přijetí, aby účetní jednotka mohla vylepšit finanční skládání účtů a transparentnost svých účetních výkazů. Obsahuje vysvětlení alternativních metod předkládání určitých informací.

Odstavce 2.1.1 až 2.1.59 oddílu 2.1, oddílu 2.2 a dodatky 2, 3, 4 a 5 byly vydány v roce 2003. V roce 2006 byly k části 2 přidány odstavce 2.1.37 až 2.1.40 umožňující zveřejňování určitých informací o rozpočtu a skutečností a následkem toho byly revidovány odstavce 2.1.36 a dodatek 2. V roce 2007 byly k části 2 přidány odstavce 2.1.64 až 2.1.93 umožňující zveřejnění určitých informací o externí pomoci a v důsledku toho byly revidovány odstavce 2.1.25, 2.1.30 a Dodatek 2.

## ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ NA PENĚŽNÍ BÁZI

## OBSAH

Úvod	
Struktura standardu	
<b>Část 1: Požadavky</b>	
Cíl	Odstavec
1.1 <b>Okruh požadavků</b> .....	1.1.1 – 1.1.7
1.2 <b>Peněžní báze</b> .....	1.2.1 – 1.2.9
Definice .....	1.2.1 – 1.2.9
Peněžní báze účetnictví .....	1.2.2
Peněžní ekvivalenty .....	1.2.3 – 1.2.5
Peněžní prostředky ovládané vykazující účetní jednotky .....	1.2.6 – 1.2.9
1.3 <b>Požadavky na předkládání a zveřejňování</b> .....	1.3.1 – 1.3.38
Definice .....	1.3.1 – 1.3.3
Účetní výkazy .....	1.3.4 – 1.3.11
Informace k uvedení ve výkazu peněžních příjmů a výdajů .....	1.3.12 – 1.3.29
Klasifikace .....	1.3.17
Řádkové položky, názvy a mezisoučty .....	1.3.18
Vykazování netto .....	1.3.19 – 1.3.23
Výdaje třetích stran jménem účetní jednotky .....	1.3.24 – 1.3.29
Účetní pravidla a vysvětlující komentář k účetním výkazům.....	1.3.30 – 1.3.38
Struktura komentáře k účetním výkazům .....	1.3.30 – 1.3.31
Výběr a zveřejnění účetních pravidel .....	1.3.32 – 1.3.38
1.4 <b>Obecný rámec</b> .....	1.4.1 – 1.4.25
Vykazované období .....	1.4.1 – 1.4.3
Včasnost .....	1.4.4
Datum schválení .....	1.4.5 – 1.4.6
Informace o účetní jednotce.....	1.4.7 – 1.4.8
Omezení vztahující se na zůstatky peněžních prostředků a přístup k půjčkám.....	1.4.9 – 1.4.12
Konzistence vykazování .....	1.4.13 – 1.4.15

	Srovnávací informace .....	1.4.16 – 1.4.20
	Identifikace účetních výkazů .....	1.4.21 – 1.4.25
1.5	<b>Opravy chyb</b> .....	1.5.1 – 1.5.5
1.6	<b>Konsolidované účetní výkazy</b> .....	1.6.1 – 1.6.21
	Definice .....	1.6.1 – 1.6.4
	Ekonomická jednotka .....	1.6.2 – 1.6.4
	Rámec konsolidovaných účetních výkazů .....	1.6.5 – 1.6.15
	Postupy konsolidace .....	1.6.16 – 1.6.19
	Zveřejňování konsolidovaných informací.....	1.6.20
	Přechodná ustanovení .....	1.6.21
1.7	<b>Cizí měna</b> .....	1.7.1 – 1.7.8
	Definice .....	1.7.1
	Nakládání s příjmy, výdaji a zůstatky peněžních prostředků v cizích měnách .....	1.7.2 – 1.7.8
1.8	<b>Datum účinnosti oddílu 1.1 až 1.7 části 1 a přechodných ustanovení</b> .....	1.8.1 – 1.8.3
	Datum účinnosti .....	1.8.1
	Přechodná ustanovení – Konsolidované účetní výkazy .....	1.8.2 – 1.8.3
1.9	<b>Předkládání informací o rozpočtu v účetních výkazech</b> .....	1.9.1 – 1.9.48
	Definice .....	1.9.1 – 1.9.7
	Schválené rozpočty .....	1.9.2 – 1.9.4
	Původní a konečný rozpočet .....	1.9.5 – 1.9.6
	Skutečnost.....	1.9.7
	Uvedení porovnání rozpočtu se skutečností .....	1.9.8 – 1.9.32
	Rozsah .....	1.9.9 – 1.9.10
	Porovnání rozpočtu se skutečností.....	1.9.11 – 1.9.16
	Předkládání .....	1.9.17 – 1.9.19
	Úroveň agregace .....	1.9.20 – 1.9.22
	Změny od původního rozpočtu po rozpočet konečný .....	1.9.23 – 1.9.24
	Srovnatelná báze .....	1.9.25 – 1.9.30
	Víceleté rozpočty .....	1.9.31 – 1.9.32
	Zveřejňování rozpočtové báze, období a rozsah .....	1.9.33 – 1.9.40
	Odsouhlasení skutečných částek na srovnatelné bázi a skutečných částek v účetních výkazech .....	1.9.41 – 1.9.46
	Datum účinnosti oddílu 1.9 Části 1 .....	1.9.47 – 1.9.48



1.10	<b>Příjemci externí pomoci</b> .....	1.10.1–1.10.34
	Definice .....	1.10.1–1.10.7
	Externí pomoc .....	1.10.3–1.10.4
	Oficiální zdroje .....	1.10.5
	Smlouvy o externí pomoci.....	1.10.6–1.10.7
	Obdržená externí pomoc .....	1.10.8–1.10.17
	Nečerpaná externí pomoc .....	1.10.18–1.10.20
	Příjem zboží a služeb .....	1.10.21–1.10.22
	Zveřejňování odložených či zrušených dluhů.....	1.10.23–1.10.24
	Zveřejňování nesouladu s významnými termíny a podmínkami .....	1.10.25–1.10.27
	Datum účinnosti oddílu 1.10 a přechodná ustanovení .....	1.10.28–1.10.34
	Dodatek 1: Příklady ilustrující požadavky části 1 tohoto standardu	

## **Část 2: Doporučovaná zveřejnění dodatečných informací**

2.1	<b>Doporučovaná zveřejnění dodatečných informací</b> .....	2.1.1 – 2.1.63
	Definice .....	2.1.1 – 2.1.2
	Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál .....	2.1.2
	Předpoklad trvání účetní jednotky .....	2.1.3 – 2.1.5
	Mimořádné položky.....	2.1.6 – 2.1.14
	Odlišnost od běžné činnosti .....	2.1.8
	Opakování se v dohledné budoucnosti neočekává.....	2.1.9
	Absence ovládnání nebo vlivu účetní jednotky .....	2.1.10
	Identifikace mimořádných položek.....	2.1.11 – 2.1.14
	Řízené transakce .....	2.1.15 – 2.1.22
	Výběr příjmů.....	2.1.18 – 2.1.20
	„Průtokové“ peněžní toky .....	2.1.21
	Transferové platby .....	2.1.22
	Zveřejňování hlavních typů peněžních toků .....	2.1.23 – 2.1.30
	Zveřejňování spřízněných stran .....	2.1.31 – 2.1.32
	Zveřejňování informací o aktivech, závazcích a porovnání s rozpočty .....	2.1.33 – 2.1.40
	Porovnání s rozpočty .....	2.1.36 – 2.1.40

	Konsolidované účetní výkazy .....	2.1.41 – 2.1.48
	Nabytí a pozbytí ovládaných jednotek a jiných provozních jednotek .....	2.1.44 – 2.1.48
	Společné podnikání .....	2.1.49 – 2.1.50
	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách .....	2.1.51 – 2.1.63
	Opětné sestavení účetních výkazů .....	2.1.53 – 2.1.58
	Srovnávací informace .....	2.1.59
	Konsolidované účetní výkazy .....	2.1.60 – 2.1.61
	Výběr a použití obecného cenového indexu .....	2.1.62 – 2.1.63
	Pomoc přijatá od nevládních organizací (NVO) .....	2.1.64–2.1.65
	Příjem externí pomoci .....	2.1.66–2.1.93
2.2	<b>Vlády a jiné účetní jednotky veřejného sektoru zamýšlející přejít na aktuální bázi účetnictví</b> .....	2.2.1 – 2.2.5
	Předkládání výkazu peněžních příjmů a výdajů.....	2.2.1 – 2.2.2
	Rozsah konsolidovaných účetních výkazů – vyloučení z ekonomické jednotky .....	2.2.3 – 2.2.5
	Dodatek 2: Příklad ilustrující zveřejnění některých informací doporučených v části 2 tohoto standardu	
	Dodatek 3: Předkládání výkazu peněžních příjmů a výdajů ve formátu požadovaném standardem IPSAS 2 Výkaz peněžních toků	
	Dodatek 4: Kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví	
	Dodatek 5: Získání ovládnání nad další účetní jednotkou pro účely účetního výkaznictví	

---

## ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ NA PENĚŽNÍ BÁZI

### ČÁST 1: POŽADAVKY

*Část 1 tohoto standardu stanoví požadavky pro vykazování na peněžní bázi účetnictví.*

*Části standardu, které jsou vtištěny tučným písmem a kurzívou, je třeba číst v kontextu s výkladovými odstavci tohoto standardu, které jsou vtištěny jednoduchým písmem, a v kontextu s Předmluvou k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor nejsou určeny k tomu, aby byly aplikovány na nevýznamné položky.*

### Cíl

Cílem standardu je stanovit způsob předkládání účetních výkazů pro všeobecné použití sestavených na peněžní bázi účetnictví.

Informace o příjmech, výdajích a o zůstatku peněžních prostředků účetní jednotky jsou nezbytné pro vyvození odpovědnosti a poskytují vstupní údaje pro vyhodnocení schopnosti účetní jednotky generovat odpovídající peněžní prostředky v budoucnosti, jakož i údaje o pravděpodobných zdrojích a použití peněžních prostředků. Při přijímání a vyhodnocování rozhodnutí o alokaci peněžních prostředků a udržitelnosti činností účetní jednotky musí uživatelé znát časové rozvržení a míru jistoty příjmů a výdajů peněžních prostředků.

Dodržování požadavků a doporučení tohoto standardu zvýší úplnost a průhlednost výkaznictví o příjmech, výdajích a o zůstatku peněžních prostředků účetní jednotky. Také se zvýší srovnatelnost s účetními výkazy účetní jednotky z minulých období a s účetními výkazy jiných jednotek, které zavedly účetnictví založené na peněžní bázi.

## 1.1 Okruh požadavků

- 1.1.1 *Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní výkazy na základě účetnictví založeného na peněžní bázi definované v tomto standardu, aplikuje požadavky uvedené v části 1 tohoto standardu při předkládání svých účetních výkazů pro všeobecné použití.*
- 1.1.2 Účetní výkazy pro všeobecné použití jsou takové účetní výkazy, která splňuje potřeby uživatelů, kteří nejsou v pozici požadovat výkazy připravené podle jejich specifických požadavků na informace. Uživatelé účetních výkazů pro všeobecné použití jsou daňoví poplatníci a poplatníci různých dávek, zákonodárci, věřitelé, dodavatelé, média a zaměstnanci. Účetní výkazy pro všeobecné použití zahrnují účetní výkazy, které jsou předkládány samostatně anebo v rámci jiných veřejných listin, jako například ve výroční zprávě.
- 1.1.3 Tento standard se použije obdobně pro účetní výkazy pro všeobecné použití samostatné účetní jednotky i pro konsolidované účetní výkazy pro všeobecné použití ekonomické jednotky, například vládní. Standard požaduje vypracovat výkaz peněžních příjmů a výdajů vykazující peněžní prostředky, které jsou ovládány vykazující účetní jednotkou, a zveřejnit účetní pravidla a vysvětlující komentář. Standard také vyžaduje, aby částky zaplacené třetími stranami jménem vykazující účetní jednotky byly zveřejněny přímo ve výkazu peněžních příjmů a výdajů.
- 1.1.4 *Účetní jednotka, jejíž účetní výkazy jsou v souladu s požadavky části 1 tohoto standardu, tuto skutečnost zveřejní. Účetní výkazy by neměly být označeny, že jsou v souladu s tímto standardem, pokud nevyhoví všem požadavkům uvedeným v části 1 tohoto standardu.*
- 1.1.5 *Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.*
- 1.1.6 „Předmluva k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) vysvětluje, že Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) se týkají účetních výkazů pro všeobecné použití všech na zisk orientovaných účetní jednotek. Podniky veřejné správy (PVS) jsou definovány v níže uvedeném odstavci 1.2.1. PVS jsou na zisk orientovanými účetními jednotkami. Proto používají standardy IFRS a Mezinárodní účetní standardy (IAS).
- 1.1.7 Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) byla zřízena v roce 2001 a nahradila tak Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC). Standardy IAS vydané IASC zůstávají v platnosti, dokud nebudou změněny nebo zrušeny IASB.

## 1.2 Peněžní báze

### Definice

1.2.1 *Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:*

Peněžní prostředky zahrnují peněžní hotovost, vklady na požádání a peněžní ekvivalenty.

Peněžní báze znamená účetní bázi, která zachycuje transakce a jiné případy pouze tehdy, dojde-li k příjmu nebo výdaji peněžních prostředků.

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

Peněžní toky jsou přítoky a odtoky peněžních prostředků.

Peněžní výdaje jsou odtoky peněžních prostředků.

Peněžní příjmy jsou přítoky peněžních prostředků.

Ovládání peněžních prostředků vzniká, může-li účetní jednotka využít peněžní prostředky anebo mít z nich jiný prospěch při plnění svých zájmů a může-li vyloučit či regulovat přístup jiných účetních jednotek k tomuto prospěchu.

Podnik veřejné správy je účetní jednotkou, která splňuje všechny následující charakteristiky:

- (a) *jedná se o účetní jednotku s právem uzavírat smlouvy svým vlastním jménem;*
- (b) *byla jí postoupena finanční a provozní pravomoc podnikat;*
- (c) *v běžném podnikání prodává zboží, výrobky a služby jiným jednotkám se ziskem nebo s úplným pokrytím nákladů;*
- (d) *není závislá na trvalém vládním financování pro dodržení předpokladu trvání (s výjimkou nákupů jejich výkonů za tržních podmínek); a*
- (e) *je ovládána účetní jednotkou veřejného sektoru.*

### Peněžní báze účetnictví

1.2.2 Účetnictví založené na peněžní bázi zachycuje transakce a skutečnosti pouze tehdy, jestliže účetní jednotka přijme nebo vydá peněžní prostředky (včetně peněžních ekvivalentů). Účetní výkazy vypracované na peněžní bázi poskytnou čtenářům informace o zdrojích peněžních prostředků vybraných během období, o důvodech proč byly peněžní prostředky použity a o zůstatcích peněžních prostředků k datu vykazání. Předmětem oceňování v účetních výkazech jsou zůstatky peněžních prostředků a jejich změny.

Komentáře k účetním výkazům mohou poskytnout dodatečné informace o závazcích, jako jsou například splatné závazky a půjčky, a o některých nepeněžních aktivech, jako jsou například pohledávky, investice a pozemky, budovy a zařízení.

### Peněžní ekvivalenty

- 1.2.3 Peněžní ekvivalenty jsou drženy spíše za účelem splnění krátkodobých peněžních závazků, než pro investování nebo jiné účely. Aby se mohla investice kvalifikovat jako peněžní ekvivalent, musí být snadno směnitelná za známé částky peněžních prostředků a podléhat jen nevýznamnému riziku změny hodnoty. Proto se investice obvykle kvalifikují jako peněžní ekvivalenty pouze tehdy, mají-li krátkou dobu splatnosti, tj. asi tak tři měsíce či méně od data pořízení. Investice do vlastního kapitálu jsou vyloučeny z peněžních ekvivalentů, nejsou-li ve své podstatě peněžními ekvivalenty.
- 1.2.4 Obecně se předpokládá, že bankovní půjčky vedou ke vzniku přítoku peněžních prostředků. Nicméně v některých jurisdikcích tvoří na požádání splatné bankovní debetní zůstatky na účtu nedílnou část řízení peněžních toků v účetní jednotce. Za těchto podmínek jsou debetní zůstatky součástí peněžních prostředků. Charakteristickým znakem takovýchto bankovních účtů je, že se zůstatek na účtu mění od kladného zůstatku k přečerpání.
- 1.2.5 Z peněžních toků jsou vyloučeny pohyby mezi položkami, které tvoří peněžní prostředky, protože takové položky jsou spíše součástí řízení peněžních toků než nárůsty nebo poklesy peněžních prostředků, které účetní jednotka ovládá. Řízení peněžních toků zahrnuje investování nadbytečných peněžních prostředků do peněžních ekvivalentů.

### Peněžní prostředky ovládané vykazující účetní jednotky

- 1.2.6 Peněžní prostředky jsou ovládány účetní jednotkou, může-li daná účetní jednotka tyto prostředky využít pro dosažení svých záměrů nebo z nich mít jiný prospěch a vyloučit či regulovat přístup jiných účetních jednotek k tomuto prospěchu. Peněžní prostředky účetní jednotkou vybrané nebo účetní jednotce přidělené na základě rozpočtového určení nebo formou dotace, které daná účetní jednotka může využít k profinancování svých provozních cílů, k pořízení dlouhodobých aktiv anebo k zaplacení dluhů, jsou ovládány účetní jednotkou.
- 1.2.7 Částky uložené na bankovním účtu účetní jednotky jsou ovládány touto účetní jednotkou. V některých případech peněžní prostředky, které účetní jednotka veřejné správy:
- (a) vybírá jménem své vlády (nebo jiné účetní jednotky), jsou uloženy na jejím bankovním účtu před převodem na účet konsolidovaných příjmů nebo jiný obecný vládní účet; a
  - (b) má převést třetím stranám jménem své vlády, jsou před transferem schválenému příjemci nejdříve uloženy na jejím bankovním účtu.

V těchto případech bude účetní jednotka ovládat peněžními prostředky pouze po období, po které peníze leží na jejím bankovním účtu před převodem na účet konsolidovaných příjmů nebo na jiný obecný vládní účet, nebo třetím stranám. Odstavec 1.4.9 požaduje zveřejnění zůstatku peněžních prostředků držených účetní jednotkou k datu vykazání, které účetní jednotka nemá k dispozici nebo které podléhají vnějším omezením. Dodatečný návod jak zacházet s peněžními toky, které účetní jednotka spravuje jménem jiných jednotek, je obsažen v odstavcích 2.1.15 až 2.1.22 části 2 tohoto standardu.

- 1.2.8 V některých jurisdikcích vláda řídí výdaje svých jednotlivých útvarů a jiných jednotek prostřednictvím centralizované pokladní funkce, která je často nazývána jako „základna jediného účtu“. Podle této úpravy jednotlivé útvary a jiné jednotky neovládají své vlastní bankovní účty. Vládní finanční prostředky jsou řízeny centrální jednotkou prostřednictvím „jediného“ vládního účtu nebo řady účtů. Ústřední jednotka realizuje výdaje jménem jednotlivých útvarů a jednotek po náležitém schválení a zdokumentování. Proto jednotlivé útvary a jednotky neovládají peněžní prostředky, které jim byly přiděleny nebo jinak schváleny pro výdaj. V těchto případech výdaje provedené jednotlivými útvary a jednotkami budou vykazány v samostatné kolonce a nadepsány jako „pokladní účet“ (nebo podobně označeny) ve výkazu o příjmech a výdajích peněžních prostředků v souladu s požadavky odstavce 1.3.24 (a).
- 1.2.9 V některých případech bude centralizovaná pokladní funkce vykonávána účetní jednotkou, která ovládá bankovní účet či (bankovní účty), ze kterého jsou prováděny výdaje jménem jednotlivých útvarů a jiných jednotek. V těchto případech transfery na bankovní účty a výdaje z těchto účtů odrážejí příjmy a výdaje peněžních prostředků, které spravuje ústřední jednotka jménem jednotlivých útvarů a jiných jednotek. Odstavec 1.3.13 stanoví, že příjmy a výdaje peněžních prostředků, které vznikají z transakcí prováděných účetní jednotkou jménem jiných jednotek, a které jsou uznány v základní účetní závěrce, mohou být vykazány netto. Odstavec 1.4.9 požaduje, aby byly k datu vykazání zveřejněny zůstatky peněžních prostředků, které účetní jednotka nemá k dispozici nebo které podléhají vnějším omezením.

### 1.3 Požadavky na předkládání a zveřejňování

#### Definice

- 1.3.1 *Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:*

***Účetní pravidla*** jsou konkrétní pravidla, východiska, konvence, zásady a postupy aplikované účetní jednotkou při sestavování a předkládání účetních výkazů.

**Významnost:** informace je významná, jestliže by její neuvedení nebo nesprávné uvedení mohlo jednotlivě nebo souhrnně ovlivnit rozhodnutí nebo úsudky uživatelů přijímané na základě účetních výkazů. Významnost je závislá na podstatě a velikosti opomenuté nebo chybně vykázané položky posuzované v konkrétních podmínkách.

**Datum vykázaní** je datem posledního dne účetního období, ke kterému se účetní výkazy vztahují.

**Ekonomická jednotka** představuje uskupení jednotek složené z ovládající jednotky a jedné nebo více ovládaných jednotek.

- 1.3.2 Účetní výkazy jsou výsledkem zpracování velkého množství transakcí, které jsou vytvořeny sdružením do skupin podle jejich druhu nebo účelu. Poslední fází procesu sdružení a roztřídění je vykázaní seskupených a roztříděných dat, která vytvoří řádkové položky buď přímo v účetních výkazech, nebo v komentáři k nim. Jestliže není daná řádková položka významná, je sdružena s ostatními položkami buď přímo v účetních výkazech, nebo v komentáři. Položka, která není dostatečně významná, aby mohla být samostatně vykázána přímo v účetních výkazech, však může být dostatečně významná, aby mohla být předložena samostatně v komentáři k účetním výkazům.
- 1.3.3 Zásada významnosti stanoví, že specifické požadavky Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor upravující zveřejnění nemusí být splněny, jestliže výsledná informace není významná.

## Účetní výkazy

- 1.3.4 **Účetní jednotka sestaví a předloží účetní výkazy pro všeobecné použití, které obsahují následující části:**
- (a) **Výkaz peněžních příjmů a výdajů, který:**
    - (i) zachycuje všechny příjmy, výdaje a zůstatky peněžních prostředků, které jsou ovládány účetní jednotkou; a
    - (ii) samostatně identifikuje výdaje učiněné třetími stranami jménem účetní jednotky v souladu s odstavcem 1.3.24 tohoto standardu; a;
  - (b) **Účetní pravidla a vysvětlující komentáře; a**
  - (c) **Pokud účetní jednotka zveřejní svůj schválený rozpočet, porovnání rozpočtu se skutečností buď jako samostatný dodatečný účetní výkaz anebo jako sloupec ve výkazu peněžních příjmů a výdajů v souladu s odstavcem 1.9.8 tohoto standardu.**
- 1.3.5 **Pokud dá účetní jednotka přednost zveřejnění informace připravené na jiné bázi než je peněžní báze účetnictví, jak je definována v tomto standardu nebo uvedena v odstavcích 1.3.4 (a) nebo 1.3.4 (c) zveřejní se takováto informace v komentáři k účetním výkazům.**



- 1.3.6 Účetní výkazy pro všeobecné použití zahrnují výkaz peněžních příjmů a výdajů a jiné výkazy, které zveřejňují dodatečné informace o příjmech, výdajích a zůstatcích peněžních prostředků, které jsou ovládané účetní jednotkou, a účetní pravidla a komentář. V souladu s požadavky odstavce 1.3.4 (a) (i) pouze příjmy, výdaje a zůstatky peněžních prostředků ovládané vykazující účetní jednotkou budou vykázány jako takové ve výkazu peněžních příjmů a výdajů nebo v jiných výkazech, které mohou být vypracovány.
- 1.3.7 Odstavec 1.3.24 tohoto standardu požaduje zveřejnění určitých výdajů učiněných třetími stranami jménem vykazující účetní jednotky přímo ve výkazu peněžních příjmů a výdajů. Výdaje učiněné třetími stranami nebudou splňovat definice peněžních prostředků, peněžních výdajů a peněžních příjmů tak, jak jsou uvedeny v odstavci 1.2.1 tohoto standardu a nebudou předloženy jako peněžní příjmy a výdaje ovládané vykazující účetní jednotkou ve výkazu peněžních příjmů a výdajů nebo v jiných výkazech, které mohou být vypracovány vykazující účetní jednotkou. Odstavec 1.9.17 tohoto standardu stanoví, že účetní jednotka může uvést srovnání rozpočtu se skutečnými částkami v dodatečných sloupcích rozpočtu ve výkazu peněžních příjmů a výdajů pouze tam, kde jsou účetní výkazy a rozpočet sestaveny na srovnatelné bázi. Nejsou-li rozpočet a účetní výkazy sestaveny na srovnatelné bázi, bude porovnání rozpočtu a skutečných částek uvedeno v samostatném výkazu.
- 1.3.8 Komentář k účetním výkazům obsahuje popis a podrobnější rozpisy nebo analýzy částek vykázaných v účetních výkazech, jakož i dodatečné informace. Komentář zahrnuje informace požadované a doporučované tímto standardem ke zveřejnění a může zahrnovat i další informace považované za nezbytné pro dosažení věrného obrazu a zvýšení odpovědnosti.
- 1.3.9 Tento standard nebrání tomu, aby účetní jednotka do účetních výkazů pro všeobecné použití přiložila výkazy doplňující výkaz o peněžních příjmech a výdajích, dle specifikace v odstavci 1.3.4. Proto mohou účetní výkazy pro všeobecné použití také zahrnovat dodatečné výkazy, které například:
- (a) informují o příjmech, výdajích a zůstatcích peněžních prostředků u hlavních peněžních kategorií, takových jako fond konsolidovaných příjmů;
  - (b) poskytují dodatečné informace o zdrojích a portfoliu půjček a o povaze a typu peněžních výdajů; nebo
  - (c) poskytují porovnání skutečných a rozpočtovaných částek.

V souladu s požadavky výše uvedeného odstavce 1.3.5, jakékoliv dodatečné výkazy vykážou pouze takové příjmy, výdaje a zůstatky peněžních prostředků, které jsou ovládané účetní jednotkou.

- 1.3.10 Účetní jednotky, které vykazují na peněžní bázi účetnictví, shromažďují informace o položkách, které nejsou zachycovány v účetnictví na peněžní bázi. Příklady tohoto typu informací, které mohou být shromažďovány, zahrnují podrobnosti o:
- (a) pohledávkách, splatných závazcích, půjčkách a dalších závazcích, o nepeněžních aktivech a o časově rozlišených výnosech a nákladech;
  - (b) závazcích a o podmíněných závazcích; a
  - (c) ukazatelích výkonnosti a o plnění cílů při poskytování služeb.
- 1.3.11 Účetní jednotky, které sestavují účetní výkazy pro všeobecné použití v souladu s tímto standardem, mohou takovéto informace zveřejnit v komentáři, pokud tyto informace budou pro uživatele využitelné. Jestliže dojde k jejich vykazání, informace by měly být jasně popsány a měly by být snadno srozumitelné. Komentář může také obsahovat porovnání s rozpočtem, pokud toto porovnání nebude provedeno přímo v účetních výkazech. Část 2 tohoto standardu doporučuje, aby byly do účetních výkazů pro všeobecné použití zahrnuty informace o nepeněžních aktivech a závazcích a porovnání s rozpočtem .

## **Informace k uvedení ve výkazu peněžních příjmů a výdajů**

- 1.3.12 *Ve výkazu peněžních příjmů a výdajů se za vykazované období vykazují následující částky:*
- (a) *celkové peněžní příjmy účetní jednotky a samostatně vykázané podrobné rozdělení celkových peněžních příjmů za použití rozříd'ovací základny vhodné pro činnosti účetní jednotky;*
  - (b) *celkové peněžní výdaje účetní jednotky a samostatně vykázané podrobné rozdělení celkových peněžních výdajů za použití rozříd'ovací základny vhodné pro činnosti účetní jednotky; a*
  - (c) *počáteční a konečné zůstatky peněžních prostředků účetní jednotky.*
- 1.3.13 *Celkové peněžní příjmy a celkové peněžní výdaje, a peněžní příjmy a peněžní výdaje pro každou podtříd'u peněžního příjmu a peněžního výdaje, se vykáží brutto, s výjimkou toho, kdy mohou být peněžní příjmy a výdaje vykážány netto, jestliže:*
- (a) *vznikají z transakcí, které spravuje účetní jednotka jménem jiných stran a které jsou uvedeny ve výkazu peněžních příjmů a výdajů; nebo*
  - (b) *se jedná o položky s rychlým obrátem a velkou hodnotou a s krátkou dobou splatnosti.*
- 1.3.14 *Řádkové položky, názvy a mezisoučty se předloží ve výkazu peněžních příjmů a výdajů, pokud takovéto uvedení je nezbytné pro věrné zobrazení peněžních příjmů, peněžních výdajů a zůstatků peněžních prostředků účetní jednotky.*

- 1.3.15 Tento standard vyžaduje, aby všechny účetní jednotky předkládaly výkaz peněžních příjmů a výdajů obsahující počáteční a konečné zůstatky peněžních prostředků účetní jednotky, celkové peněžní příjmy a celkové peněžní výdaje za účetní období. Tyto údaje se dále roztrídí do hlavních podtříd. Tím bude zaručeno, že účetní výkazy poskytnou souhrnnou informaci o zůstatcích peněžních prostředků účetní jednotky a o jejich změnách za období ve formátu, který je pro uživatele přístupný a srozumitelný.
- 1.3.16 Zveřejnění informací o tom, zda peněžní prostředky účetní jednotky vznikají z daní, pokut, poplatků anebo půjček a zda byly vynaloženy na pokrytí běžných výdajů, na pořízení dlouhodobých aktiv nebo na umoření dluhu, zvýší transparentnost a skládání účtů účetního výkaznictví. Zveřejnění těchto informací také zlepši vypovídací schopnost analýz a vyhodnocení současných peněžních prostředků účetní jednotky a pravděpodobných zdrojů a udržitelnosti budoucích přítoků peněžních prostředků.

### **Klasifikace**

- 1.3.17 Klasifikace celkových příjmů a výdajů peněžních prostředků, které budou vykázány v souladu s odstavci 1.3.12 a 1.3.14, je věcí odborného úsudku. Tento úsudek bude aplikován v kontextu objektivních a kvalitativních charakteristik účetního výkaznictví založeného na peněžní bázi účetnictví. Dodatek č. 4 tohoto standardu shrnuje kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví. Celkové peněžní příjmy mohou být klasifikovány tak, aby například identifikovaly zvláště peněžní příjmy z daní nebo rozpočtových určení; dotací a darů; půjček; příjmů z pozbytých pozemků, budov a zařízení; opakovaného poskytování služeb a obchodní činnosti. Celkové peněžní výdaje mohou být klasifikovány tak, aby například identifikovaly jednotlivé peněžní výdaje s ohledem na stávající poskytování služeb včetně transferů občanům či jiným vládám nebo jednotkám; programy snižování dluhů; pořízení pozemků, budov a zařízení; a jakékoliv obchodní činnosti. Alternativní vykázání jsou také možná, například celkové peněžní příjmy mohou být klasifikovány podle svého zdroje a peněžní výdaje mohou být klasifikovány buď podle druhu výdajů nebo podle jejich účelu či programu v rámci účetní jednotky.

### **Řádkové položky, názvy a mezisoučty**

- 1.3.18 Faktory, které se berou v úvahu při určování, které řádkové položky, názvy a mezisoučty by měly být vykázány v rámci každé podtřídy v souladu s požadavky výše uvedeného odstavce 1.3.14, zahrnují: požadavky dalších oddílů tohoto standardu (například odstavec 1.10.8 vyžaduje, aby celková externí pomoc přijatá v hotovosti během daného období byla zveřejněna samostatně ve výkazu peněžních příjmů a výdajů); vyhodnocení pravděpodobné významnosti zveřejňovaných informací pro uživatele;

a rozsah, ve kterém jsou nezbytná vysvětlení a zveřejněné informace zachyceny v komentáři k účetním výkazům. Odstavce 2.1.23 až 2.1.30 části 2 tohoto standardu stanoví zveřejňované informace o dodatečných hlavních druzích peněžních toků, které účetní jednotka dle doporučení uvede v komentáři k účetním výkazům nebo přímo v účetních výkazech. Je pravděpodobné, že tyto zveřejněné informace v mnoha, ale ne nezbytně ve všech případech, vyhoví požadavkům ve výše uvedeném odstavci 1.3.12.

### Vykazování netto

- 1.3.19 Tento standard vyžaduje brutto vykazování příjmů, výdajů a zůstatků peněžních prostředků s výjimkou okolností identifikovaných ve výše uvedeném odstavci 1.3.13. Niže uvedené odstavce 1.3.20 a 1.3.21 dále rozpracovávají okolnosti, za kterých je účetní jednotka oprávněna vykazovat netto.
- 1.3.20 Vlády, vládní útvary a jiné účetní jednotky veřejného sektoru mohou provádět transakce anebo jinak vystupovat jako prostředníci jménem jiných. Tyto prováděné a zprostředkované transakce mohou zahrnovat inkasování příjmů za jinou jednotku, transfer prostředků oprávněným příjemcům nebo úschovu peněz pro občany. Jedná se například o:
- (a) vybrané daně jednou úrovní vlády pro jinou úroveň vlády, nezahrnující daně vybírané vládou pro vlastní použití jako součást úpravy o sdílených daních;
  - (b) přijímání a splácení vkladů splatných na požádání finanční instituce;
  - (c) peněžní fondy držené pro zákazníky investiční jednotkou či fondem;
  - (d) nájmem vybírané za vlastníky předmětu nájmu anebo placené těmto vlastníkům;
  - (e) transfery vládního útvaru třetím stranám v souladu s právní úpravou nebo s jinou vládní pravomocí; a
  - (f) peněžní fondy spravované ústřední jednotkou na bázi „jediného účtu“ pro řízení vládních výdajů (jak je uvedeno v odstavci 1.2.8).
- 1.3.21 V mnoha případech budou peněžní prostředky přijímané účetní jednotkou z transakcí, které účetní jednotka provádí jako prostředník pro jiné účetní jednotky, uloženy na svěřeneckých účtech konečných příjemců peněžních prostředků nebo přímo na jejich bankovním účtu. V těchto případech účetní jednotka nebude ovládat peněžní prostředky, které přijímá z transakcí, které provádí, a tyto peněžní toky nebudou tvořit část příjmů, výdajů nebo zůstatků peněžních prostředků účetní jednotky. Nicméně v ostatních případech budou obdrženy peněžní prostředky uloženy na bankovních účtech ovládaných účetní jednotkou, která vystupuje jako prostředník, a příjem a transfer těchto prostředků bude vykázán ve výkazu peněžních příjmů a výdajů účetní jednotky.

- 1.3.22 V některých případech částky peněžních přítoků vznikající z prováděných transakcí, které „projdou“ bankovním účtem vykazující účetní jednotky, mohou značně souviset s vlastními transakcemi účetní jednotky. K jejich ovládní může dojít jen na krátký čas předtím, než bude částka převedena konečnému příjemci. Toto může platit i pro jiné peněžní toky včetně například proplacených záloh nebo splátek při:
- (a) nákupu nebo prodeji investic; a
  - (b) jiných krátkodobých půjčkách, například těch, které mají splatnost do tří měsíců anebo méně.
- 1.3.23 Brutto uznání těchto transakcí může omezit schopnost účetních výkazů některých vlád a vládních jednotek informovat o peněžních příjmech a výdajích, které vznikají z vlastní činnosti účetní jednotky. Proto tedy tento standard umožňuje, aby se peněžní příjmy a výdaje kompenzovaly a byly tak vykázány jako netto ve výkazu peněžních příjmů a výdajů za okolností uvedených v odstavci 1.3.13.

#### **Výdaje třetích stran jménem účetní jednotky**

- 1.3.24 *Pokud během účetního období třetí strana splní povinnosti účetní jednotky nebo koupí zboží, výrobky a služby ve prospěch účetní jednotky, vykáže tato účetní jednotka v samostatné kolonce přímo ve výkazu peněžních příjmů a výdajů:*
- (a) *celkové výdaje realizované třetími stranami, které jsou součástí ekonomické jednotky, ke které vykazující účetní jednotka patří, přičemž zvlášť vykáže zdroje a použití celkových výdajů setříděných na takovém třídícím základě, který vyhovuje činnosti účetní jednotky; a*
  - (b) *celkové výdaje realizované třetími stranami, které nejsou součástí ekonomické jednotky, ke které vykazující účetní jednotka patří, přičemž zvlášť vykáže zdroje a použití celkových výdajů setříděných na takovém třídícím základě, který vyhovuje činnosti účetní jednotky.*

*Takováto zveřejnění informací se provádějí pouze tehdy, byla-li účetní jednotka během účetního období formálně třetí stranou nebo příjemcem vrozuměna, že takovýto výdaj byl realizován, nebo jestliže účetní jednotka tento výdaj ověřila jiným způsobem.*

- 1.3.25 Pokud vláda provádí výdaje svých jednotlivých útvarů a jiných jednotek prostřednictvím centralizované pokladní funkce nebo „jediného účtu“, výdaje jsou realizovány jménem těchto útvarů a jednotek ústřední jednotkou poté, co daný útvar výdaje řádně schválil a dokladoval. V těchto případech daný útvar nebo jiná jednotka neovládají přítoky a odtoky a peněžní zůstatky, avšak mají prospěch z výdajů realizovaných jejich jménem. Znalost výše

těchto výdajů je významná pro to, aby uživatelé identifikovali peněžní prostředky, které vláda použila pro činnost účetní jednotky během období. V souladu s odstavcem 1.3.24 (a) daný útvar nebo jiná jednotka vykazuje v samostatné kolonce výkazu peněžních příjmů a výdajů výši výdajů realizovaných ústřední jednotkou jejím jménem a zdroje a použití vydané částky, která byla klasifikována na základě vhodném pro daný útvar či jinou jednotku. Zveřejnění těchto informací umožní uživatelům identifikovat celkovou výši realizovaných výdajů, důvody proč byly vydány a zda například byly výdaje realizovány z částek alokovaných či přidělených na základě rozpočtového určení z všeobecných příjmů anebo z fondů zvláštního určení nebo z jiných zdrojů.

- 1.3.26 V některých jurisdikcích si mohou vládní útvary nebo jiné jednotky zřídit své vlastní bankovní účty a budou ovládat určité přítoky, odtoky a zůstatky peněžních prostředků. V těchto jurisdikcích vládní nařízení a prováděcí instrukce mohou také požadovat, aby jeden útvar nebo jiná vládní jednotka splnila určité povinnosti jiného útvaru nebo jednotky anebo koupily určité zboží, výrobky nebo služby jménem jiného útvaru či jednotky. V souladu s výše uvedeným odstavcem 1.3.24 (a) vykazující účetní jednotka vykáže v samostatném sloupci výkazu peněžních příjmů a výdajů výši, zdroje a použití takovýchto výdajů realizovaných jejím jménem během účetního období. Toto pomůže uživatelům identifikovat celkové peněžní prostředky ekonomické jednotky, které účetní jednotka použila pro svou činnost během vykazovaného období a zdroje a použití těchto peněžních prostředků.
- 1.3.27 V některých případech třetí strany, které nejsou součástí ekonomické jednotky, do které patří vykazující účetní jednotka, kupují zboží, výrobky nebo služby jménem dané účetní jednotky nebo vyrovnávají závazky dané účetní jednotky. Například ústřední vláda může během období financovat provoz zdravotního nebo vzdělávacího programu nezávislé oblastní či místní vlády přímými úhradami poskytovatelům služeb a pořizováním a transferem nezbytných dodávek této jiné vládě. Obdobně ústřední vláda nebo nezávislá organizace poskytující pomoc může zaplatit přímo stavební firmě za stavbu silnice pro konkrétní vládu namísto toho, aby přímo financovala tuto vládu jako takovou. Tyto výdaje mohou být provedeny formou dotace nebo jiné pomoci, nebo formou úvěru, který musí být splacen. V těchto případech oblastní či místní vláda neobdrží peněžní prostředky (včetně peněžních ekvivalentů) přímo od druhé jednotky ani nebude ovládat bankovní účet či obdobný účet zřízený v její prospěch druhou jednotkou. Proto jejím jménem uhrazená nebo zaplacená částka netvoří peněžní prostředky tak, jak jsou definovány v tomto standardu. Nicméně vláda má prospěch z toho, že výdaje peněžních prostředků byly provedeny jejím jménem.
- 1.3.28 Odstavec 1.3.24 (b) požaduje, aby účetní jednotka vykazovala v samostatné kolonce svého výkazu peněžních příjmů a výdajů informace o výši, zdrojích a použití výdajů provedených třetími stranami, které nejsou součástí

ekonomické jednotky, do které účetní jednotka patří. Toto umožní uživatelům identifikovat celkové peněžní prostředky, které účetní jednotka použila pro svou činnost během vykazovaného období a rozsah, ve kterém jsou tyto prostředky poskytnuty stranami, které jsou či nejsou součástí vlády, do které vykazující účetní jednotka patří. V některých případech si účetní jednotka nemusí být k datu vykazání vědoma toho, že byly během vykazovaného období jejím jménem realizovány výdaje třetími osobami. K tomu může dojít, jestliže účetní jednotka nebyla formálně informována o výdaji realizovaném třetí stranou nebo nemůže jinak ověřit, že došlo k očekávanému výdaji. Odstavec 1.3.24 požaduje, aby byly výdaje realizované třetí stranou uváděny ve výkazu peněžních příjmů a výdajů pouze v případě, jestliže během vykazovaného období bylo účetní jednotce formálně sděleno, že takovéto výdaje byly provedeny nebo si jinak ověří, že k nim došlo.

- 1.3.29 Klasifikování zdrojů a výdajů realizovaných třetími stranami, které budou vykazány v souladu s odstavci 1.3.24 (a) a 1.3.24 (b), jsou záležitostí odborného úsudku. Faktory, které budou vzaty v úvahu v rozhodovacím procesu, jsou uvedeny v odstavci 1.3.17.

## Účetní pravidla a vysvětlující komentář

### Struktura komentáře

- 1.3.30 *Komentáře k účetním výkazům účetní jednotky:*

- (a) *informují o východiscích při předkládání účetních výkazů a specifických účetních pravidlech vybraných a použitých pro významné transakce a jiné události; a*
- (b) *poskytují dodatečné informace, které nejsou uvedeny v účetních výkazech, ale jsou nezbytné pro věrné zobrazení příjmů, výdajů a zůstatků peněžních prostředků účetní jednotky.*

- 1.3.31 *Komentáře k účetním výkazům se předkládají systematicky. Každá položka uvedená ve výkazu peněžních příjmů a výdajů a v jiných účetních výkazech se opatří křížovým odkazem na všechny relevantní informace v komentářích.*

### Výběr a zveřejnění účetních pravidel

- 1.3.32 *Účetní výkazy pro všeobecné použití uvádí informace, které jsou:*

- (a) *srozumitelné;*
- (b) *důležité pro rozhodovací proces a pro potřeby uživatelů k vyvození zodpovědnosti; a*
- (c) *spolehlivé v tom, že:*

- (i) ***věrně zobrazují příjmy, výdaje a zůstatky peněžních prostředků účetní jednotky a další zveřejněné informace;***
- (ii) ***jsou neutrální, tj. bez zkreslení; a***
- (iii) ***jsou úplné ve všech významných aspektech.***

- 1.3.33 Kvalita informací uvedených v účetní závěrce pro všeobecné použití rozhoduje o prospěšnosti daných účetních výkazů pro uživatele. Odstavec 1.3.32 vyžaduje vypracovat účetní pravidla, aby bylo zajištěno, že účetní výkazy poskytují informace splňující řadu kvalitativních charakteristik. Dodatek č. 4 tohoto standardu shrnuje kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví. Tento dodatek také upozorňuje, že včasnost informací může mít dopad jak na relevanci, tak na spolehlivost finanční informace. Udržování úplných a přesných účetních záznamů během vykazovaného období je důležité pro včasné vyhotovení účetních výkazů pro všeobecné použití.
- 1.3.34 ***Část komentářů k účetním výkazům věnovaná účetním pravidlům by měla obsahovat popis každého specifického účetního pravidla nezbytného pro řádné porozumění účetním výkazům včetně rozsahu, ve kterém účetní jednotka použila jakákoliv přechodná ustanovení tohoto standardu.***
- 1.3.35 ***Nesprávné použití účetní metody nelze napravit zveřejněním použitých účetních pravidel ani podáním vysvětlení či vysvětlujícími dokumenty.***
- 1.3.36 Při rozhodování, zda by mělo být specifické účetní pravidlo zveřejněno, bere vedení v úvahu, zda by zveřejnění pomohlo uživatelům při porozumění způsobu, jakým se transakce a případy odrážejí ve vykazovaných příjmech, výdajích a zůstatcích peněžních prostředků. Účetní pravidlo může být podstatné, i když částky vykázané za běžné a předchozí období nejsou významné. Odstavec 1.3.4 tohoto standardu upřesňuje, že účetní výkazy pro všeobecné použití zahrnují účetní pravidla a vysvětlující komentář. Proto se tedy požadavky odstavce 1.3.34 vztahují také na komentáře k účetním výkazům.
- 1.3.37 ***Pokud se účetní jednotka rozhodne zahrnout do svých účetních výkazů jakékoli informace doporučené v části 2 tohoto standardu, měly by být tyto zveřejněné informace v souladu s požadavky uvedenými v odstavci 1.3.32.***
- 1.3.38 Část 2 tohoto standardu doporučuje zveřejnění dodatečných informací v komentářích k účetním výkazům. Pokud jsou tyto informace zveřejněny, musí být srozumitelné a vyhovovat ostatním kvalitativním charakteristikám finančních informací.



## 1.4 Obecné předpoklady

### Vykazované období

1.4.1 *Účetní výkazy pro všeobecné použití budou předkládány alespoň jednou ročně. Když se ve výjimečných případech změni datum vykazání účetní jednotky a roční účetní výkazy jsou předkládány za období delší či kratší než jeden rok, účetní jednotka zveřejní dodatečně k období, kterým se zabývá v účetních výkazech:*

- (a) *zdůvodnění toho, že bylo použito období jiné než jeden rok; a*
- (b) *skutečnost, že částky určené k porovnání nemusí být srovnatelné.*

1.4.2 Datum vykazání je datem posledního dne vykazovaného období, ke kterému se účetní výkazy vztahují. Ve výjimečných případech může být účetní jednotka vyzvána, nebo se může rozhodnout, že změni datum vykazání, například že více přiblíží cyklus vykazování na rozpočtový cyklus. Jestliže k tomu dojde, je důležité, aby byl důvod pro provedení změny data vykazání zveřejněn, a aby si byli uživatelé vědomi toho, že částky vykázané za běžné období a částky určené k porovnání nejsou srovnatelné.

1.4.3 Obvykle jsou účetní výkazy konzistentně sestaveny za období jednoho roku. Nicméně některé jednotky dávají z praktických důvodů přednost vykazování například za období o 52 týdnech. Tento standard předem nevylučuje uvedenou praxi, protože je nepravděpodobné, aby byly výsledné účetní výkazy významně odlišné od těch, které by byly předloženy za jeden rok.

### Včasnost

1.4.4 Využitelnost účetních výkazů je snížena, jestliže je uživatelé nebudou mít k dispozici do rozumné doby po datu vykazání. Účetní jednotka by měla být schopna vydat své účetní výkazy do šesti měsíců od data stanoveného pro vykazání, ačkoliv je doporučován časový rámec nepřekračující tři měsíce. Přetrvávající faktory, jako například složitá činnost účetní jednotky, nejsou dostatečným důvodem pro to, aby účetní výkazy nebyly včas zveřejněny. V mnoha jurisdikcích jsou přesnější časové termíny upraveny zákony a opatřeními.

### Datum schválení

1.4.5 *Účetní jednotka uvede datum, ke kterému byly účetní výkazy schváleny ke zveřejnění, a kdo toto schválení vydal. Jestliže jiný orgán má pravomoc změnit účetní výkazy po jejich zveřejnění, účetní jednotka zveřejní i tuto skutečnost.*

1.4.6 Datum schválení je datem, ke kterému byl získán souhlas oprávněného jednotlivce či orgánu, opravňující připravit účetní výkazy k jejich vydání. Je důležité, aby uživatelé věděli, kdy byl vydán souhlas s vydáním účetních

výkazů, protože účetní výkazy neobsahují události po tomto datu. Uživatelé by také měli vědět o výjimečných okolnostech, za kterých jsou jakékoliv osoby či organizace oprávněny změnit účetní výkazy po jejich vydání. Příkladem jednotlivců či orgánů, které jsou oprávněny změnit účetní výkazy po jejich vydání, jsou ministři, vláda, jejíž je účetní jednotka součástí, parlament nebo volený zastupitelský sbor. Dojde-li ke změnám, pozměněné účetní výkazy jsou novým souborem účetních výkazů.

## Informace o účetní jednotce

1.4.7 *Účetní jednotka zveřejní následující informace, jestliže nejsou obsaženy v jiných informacích zveřejněných s účetními výkazy:*

- (a) *sídlo a právní formu účetní jednotky a právní úpravu, v rámci které vyvíjí činnosti;*
- (b) *popis povahy činností účetní jednotky a hlavní aktivity;*
- (c) *odkaz na příslušnou legislativu, kterou se činnost účetní jednotky řídí, jestliže nějaká existuje; a*
- (d) *jméno ovládající jednotky a konečné ovládající jednotky ekonomické jednotky (kde je to relevantní, jestliže nějaká existuje).*

1.4.8 Zveřejnění informací požadovaných v odstavci 1.4.7 umožní uživatelům identifikovat povahu činnosti účetní jednotky a porozumět legislativnímu a institucionálnímu prostředí, ve kterém je účetní jednotka činná. Toto je nezbytné pro účely vyvození zodpovědnosti a pomůže uživatelům porozumět a vyhodnotit účetní výkazy účetní jednotky.

## Omezení vztahující se na zůstatky peněžních prostředků a přístup k půjčkám

1.4.9 *Účetní jednotka zveřejní v komentáři k účetním výkazům společně s komentářem i povahu a množství:*

- (a) *významných zůstatků peněžních prostředků, které účetní jednotka nemá k dispozici pro použití;*
- (b) *významných zůstatků peněžních prostředků, které podléhají vnějším omezením; a*
- (c) *nečerpaných úvěrových účtů, které mohou být k dispozici pro budoucí provozní činnost a k uhrazení kapitálových závazků, s uvedením jakýchkoliv omezení pro použití těchto účtů.*

1.4.10 Zůstatky peněžních prostředků držené účetní jednotkou by účetní jednotka neměla k dispozici pro použití, jestliže například ovládaná jednotka vyvíjí činnost v zemi, ve které existuje devizová kontrola nebo jiná zákonná omezení a zůstatky peněžních prostředků nejsou ovládající jednotce nebo jiným ovládaným jednotkám k dispozici pro obecné použití.

- 1.4.11 Zůstatky peněžních prostředků ovládané účetní jednotkou mohou podléhat omezením, která omezují účel nebo čas pro jejich použití. K tomu často dochází za situace, když účetní jednotka obdrží dotaci nebo dar, který musí být použit na specifický účel. K této situaci může také dojít, pokud má účetní jednotka k datu vykázání na svých vlastních bankovních účtech peněžní prostředky, které vybrala pro jiné strany coby zprostředkovatel, ale které dosud nepřevedla těmto stranám. Ačkoliv tyto zůstatky jsou ovládané účetní jednotkou a jsou vykázány jako zůstatek peněžních prostředků účetní jednotky, samostatné vykázání částky těchto položek je pro čtenáře užitečné.
- 1.4.12 Nečerpané půjčky představují pro účetní jednotku potenciální zdroj peněžních prostředků. Vykázání těchto půjček klasifikovaných podle významných druhů umožní čtenářům vyhodnotit disponibilitu těchto peněžních prostředků a rozsah, ve kterém je účetní jednotka během vykazovaného období použila.

## Konzistentní zobrazení

- 1.4.13 *Zobrazení a klasifikace položek v účetních výkazech z jednoho období do dalšího by mělo být dodrženo, pokud:*
- (a) *podstatná změna v povaze činnosti účetní jednotky nebo přezkoumání způsobu zobrazení v účetních výkazech neprokáže, že změna povede k věrnějšímu zobrazení případů nebo transakcí; nebo*
  - (b) *změna zobrazení nebude vyžádána budoucí novelizací tohoto standardu.*
- 1.4.14 Velká reorganizace poskytování služeb; vytvoření nové nebo zrušení velké existující účetní jednotky veřejného sektoru; významné pořízení či vyřazení; nebo přezkoumání celého zobrazení v účetních výkazech pro všeobecné použití účetní jednotky mohou naznačit, že by měl být výkaz o peněžních příjmech a výdajích nebo jiné samostatné účetní výkazy prezentovány odlišně. Vláda může například disponovat státní spořitelnou, která reprezentuje jednu z nejvýznamnějších ovládaných jednotek a zbývající ekonomická jednotka provádí hlavně administrativní a politicko-poradenské služby. V tomto případě je nepravděpodobné, že zobrazení finanční instituce jako hlavní činnosti vlády v účetních výkazech bude relevantní.
- 1.4.15 Účetní jednotka změní způsob zobrazení ve svých účetních výkazech pouze jestliže je pravděpodobné, že pozměněná struktura bude pokračovat nebo jestliže bude zřejmý prospěch z alternativního zobrazení. Budou-li takovéto změny zobrazení provedeny, účetní jednotka překlasifikuje srovnávací informace v souladu s odstavcem 1.4.19. Jestliže účetní jednotka vyhoví tomuto Mezinárodnímu účetnímu standardu pro veřejný sektor, pak bude povolena změna zobrazení tak, aby vyhověla národním požadavkům, pokud bude pozměněné zobrazení konzistentní s požadavky tohoto standardu.

## Srovnávací informace

- 1.4.16 *Pokud to ustanovení tohoto standardu nepovolí nebo nebude požadovat, srovnávací informace by měly s přihlédnutím k předchozímu období zveřejňovat všechny číselné informace vyžadované standardem ke zveřejnění v účetních výkazech, vyjma účetních výkazů za vykazované období, ke kterému je tento standard poprvé použit. Srovnávací informace by měly být uvedeny popisně, je-li to důležité pro porozumění účetním výkazům za běžné období.*
- 1.4.17 Tento standard vyžaduje předkládání výkazu příjmů a výdajů peněžních prostředků a konkretizuje zveřejnění určitých informací, které musí být uvedeny v tomto výkazu a v jeho komentáři. Tento standard nevylučuje sestavení dodatečných účetních výkazů. Část 2 tohoto standardu doporučuje zveřejnění určitých dodatečných informací. Pokud jsou sestaveny účetní výkazy jako dodatek k výkazu o příjmech a výdajích peněžních prostředků anebo zveřejněny informace doporučené v části 2 tohoto standardu, zveřejnění srovnatelných informací je také doporučeno.
- 1.4.18 V některých případech je popisná informace uvedená v účetních výkazech za předchozí období důležitá i pro běžné období. Například podrobnosti o právním sporu, jehož výsledek byl nejistý k poslednímu datu vykazání a stále zůstává k vyřešení, mohou být vykazány za běžné období. Pro uživatele je prospěšné, vědí-li o nejasnostech existujících k poslednímu datu vykazání a o krocích, které byly během období podniknuty, aby tyto nejasnosti byly objasněny.
- 1.4.19 *Dojde-li ke změně v zobrazení nebo klasifikaci položek požadovaných ke zveřejnění v účetních výkazech, srovnávací částky se, pokud to bude praktické, překlasifikují, aby byla zajištěna srovnatelnost s běžným obdobím. Informace o povaze, množství a důvodu jakékoli překlasifikace se zveřejní. Není-li praktické provést změnu klasifikace srovnatelných částek, účetní jednotka zveřejní, proč překlasifikaci neprovedla a současně zveřejní povahu změn, ke kterým by došlo, kdyby byly částky překlasifikovány.*
- 1.4.20 Mohou existovat okolnosti, kdy nebude praktické překlasifikovat srovnávací informace k dosažení srovnatelnosti s běžným obdobím. Například údaje nemusely být v předchozích obdobích shromažďovány způsobem, který by umožňoval překlasifikaci, a nemusí být tedy praktické upravit informace. V takových případech bude zveřejněna informace o povaze provedených změn srovnatelných informací.

## Identifikace účetních výkazů

- 1.4.21 *Účetní výkazy by měly být jasně identifikovány a odlišeny od jiných informací v tomtéž zveřejněném dokumentu.*
- 1.4.22 Tento standard se vztahuje pouze na účetní výkazy a nevztahuje se na jiné informace prezentované ve výroční zprávě nebo jiném dokumentu. Proto je důležité, aby uživatelé byli schopni rozlišit informaci, která je připravena podle tohoto standardu od jiné informace, která může být pro uživatele užitečná, ale neřídí se tímto standardem.
- 1.4.23 *Každá součást účetních výkazů by měla být jasně identifikována. Mimoto by měly být následující informace zřetelně vyznačeny a opakovány, bude-li to nezbytné pro řádné porozumění předkládaným informacím:*
- (a) *jméno vykazující účetní jednotky nebo jiný způsob identifikace;*
  - (b) *zda účetní výkazy zahrnují jednotlivou účetní jednotku nebo ekonomickou jednotku;*
  - (c) *datum vykázání nebo období, kterého se účetní výkazy týkají, v souladu s příslušnou součástí účetních výkazů;*
  - (d) *měna vykazování; a*
  - (e) *míra přesnosti použitá při zobrazení čísel v účetních výkazech.*
- 1.4.24 Požadavky odstavce 1.4.23 jsou obvykle splněny, jsou-li uvedeny na každé stránce účetních výkazů nadpisy stránek a zkrácené nadpisy sloupců. Nejvýstižnější způsob zobrazení uvedených informací závisí na úsudku zpracovatele účetních výkazů. Například jsou-li účetní výkazy zobrazovány elektronicky, nemusí být samostatné stránky použity. V těchto případech jsou informace identifikované v odstavci 1.4.23 předkládány dostatečně často, aby bylo zajištěno řádné pochopení uvedených informací.
- 1.4.25 Účetní výkazy jsou často srozumitelnější, jsou-li informace vykázány v tisících nebo v milionech jednotek vykazované měny. Toto vykázání je přípustné, pokud je míra přesnosti zobrazení zveřejněna a dané informace se neztratí.

## 1.5 Opravy chyb

- 1.5.1 *Vznikne-li chyba související se zůstatkem peněžních prostředků vykázaným v účetní závěrce, bude při vykazování upravena položka peněžních prostředků na začátku období o výši chyby, která se vztahuje k předchozím obdobím. Bude-li to praktické, budou znovu uvedeny srovnávací informace.*
- 1.5.2 *Účetní jednotka zveřejní v komentáři k účetním výkazům následující informace:*

- (a) *povahu chyb;*
- (b) *výši opravy; a*
- (c) *skutečnost, že srovnávací informace byla znovu uvedena nebo že nebylo praktické ji znovu uvést.*

- 1.5.3 Chyby při sestavování účetních výkazů za jedno či více předchozích období mohou být objeveny v běžném období. Chyby se mohou objevit jako výsledek matematických chyb, chyb při používání účetních pravidel, nesprávného pochopení skutečnosti, podvodu nebo přehlédnutí. Vztahuje-li se identifikovaná chyba k předchozímu období, bude počáteční zůstatek peněžních prostředků upraven tak, aby byla opravena chyba a účetní výkazy, včetně srovnávacích informací za předchozí období, budou zveřejněny, jako kdyby chyba byla opravena již v období, ve kterém vznikla. Vysvětlení chyby a její oprava bude obsažena v komentáři k účetním výkazům.
- 1.5.4 Znovuvedení srovnávacích informací nevyhnutelně nevede ke změně účetních výkazů, které byly schváleny řídicím orgánem nebo předloženy regulujícím úřadům. Nicméně národní zákony mohou v těchto případech vyžadovat změnu účetních výkazů.
- 1.5.5 Tento standard vyžaduje předložení výkazu peněžních příjmů a výdajů a nevylučuje předkládání jiných účetních výkazů. Pokud jsou zveřejněny dodatečné účetní výkazy o peněžních příjmech a výdajích, budou požadavky v odstavci 1.5.1 a 1.5.2 na opravu chyb také použity na tyto výkazy.

## 1.6 Konsolidované účetní výkazy

### Definice

- 1.6.1 *Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:*

***Konsolidované účetní výkazy jsou účetní výkazy za ekonomickou jednotku předkládané jako účetní výkazy jediné účetní jednotky.***

***Ovládání je moc určovat finanční a provozní pravidla jiné jednotky tak, aby byly získány užítky z její činnosti.***

***Ovládaná jednotka je účetní jednotka ovládaná jinou účetní jednotkou (označovanou jako ovládající jednotka).***

***Ovládající jednotka je účetní jednotkou, která má jednu nebo více ovládaných jednotek.***

***Ekonomická jednotka představuje uskupení jednotek složené z ovládající jednotky a jedné nebo více ovládaných jednotek.***

## **Ekonomická jednotka**

- 1.6.2 Termín „ekonomická jednotka“ je tímto standardem využíván k tomu, aby pro účely účetního výkaznictví definoval skupinu účetních jednotek zahrnující ovládající jednotku a každou ovládanou jednotku.
- 1.6.3 Další termíny někdy použité pro označení ekonomické jednotky jsou „administrativní jednotka“, „finanční jednotka“, „konsolidovaná jednotka“ a „skupina“.
- 1.6.4 Ekonomická jednotka může zahrnovat jak jednotky se sociálně politickým, tak jednotky s komerčním zaměřením. Tak například vládní ubytovací útvar může být ekonomickou jednotkou, která zahrnuje jednotky poskytující ubytování za nominální částku, jakož i jednotky, které poskytují ubytování na komerčním základě.

## **Rámeček konsolidovaných účetních výkazů**

- 1.6.5 *Ovládající jednotka, jiná než ovládající jednotka identifikovaná v odstavcích 1.6.7 a 1.6.8, vydá konsolidované účetní výkazy konsolidující všechny ovládané jednotky, cizí a tuzemské, jiné než ty uvedené v odstavci 1.6.6.*
- 1.6.6 *Ovládaná jednotka bude vyjmuta z konsolidace, vyvíjí-li činnost podléhající přísným vnějším dlouhodobým omezením, které brání ovládající jednotce, aby měla z této činnosti prospěch.*
- 1.6.7 *Ovládající jednotka, která je plně vlastněnou ovládanou jednotkou, nemusí předkládat konsolidované účetní výkazy za předpokladu, že není pravděpodobná existence uživatelů takových účetních výkazů anebo že jejich informační potřeba je splněna konsolidovanými účetními výkazy ovládající jednotky.*
- 1.6.8 *Ovládající jednotka, která je fakticky zcela vlastněna, nemusí předkládat konsolidované účetní výkazy za předpokladu, že ovládající jednotka získá souhlas minoritních vlastníků.*
- 1.6.9 Uživatelé účetních výkazů ovládající jednotky z vládního či jiného veřejného sektoru obvykle chtějí a potřebují být informováni o peněžních prostředcích, které jsou ovládané ekonomickou jednotkou jako celkem. Tato potřeba je uspokojena konsolidovanými účetními výkazy, které zahrnují finanční informace o ekonomické jednotce jako samostatné jednotce bez ohledu na právní omezení samostatných právních jednotek.
- 1.6.10 Odstavec 1.3.4 tohoto standardu požaduje, aby vykazující účetní jednotka sestavila výkaz o peněžních příjmech a výdajích. V souladu s požadavky odstavce 1.6.5 výkaz o peněžních příjmech a výdajích sestavený vládní či jinou vykazující účetní jednotkou ve veřejném sektoru, která je ovládající jednotkou, bude konsolidovat příjmy, výdaje a zůstatky peněžních

prostředků všech těch jednotek, které ovládá. Zveřejnění komentáře požadovaného v části 1 tohoto standardu bude také předloženo konsolidovaně. Dodatek č. 5 tohoto standardu upravuje použití termínu ovládání při stanovení vykazující účetní jednotky.

- 1.6.11 Tento standard nevyklučuje sestavení dodatečných účetních výkazů k výkazu o peněžních příjmech a výdajích. Tyto dodatečné výkazy mohou například uvádět dodatečné informace o příjmech a výdajích vztahujících se k určitým skupinám fondů nebo poskytovat dodatečné podrobnosti o určitých typech peněžních toků. Část 2 tohoto standardu určuje zveřejnění dodatečných informací, které jsou účetní jednotce doporučeny. Bude-li to vhodné, budou dodatečné výkazy a dodatečně zveřejněné informace také obsahovat konsolidované informace.
- 1.6.12 Pro účely účetního výkaznictví se vykazující účetní jednotka (účetně vykazující jednotka) může skládat z několika ovládaných jednotek včetně vládních útvarů, organizací a podniků veřejné správy (PVS). Určení působnosti účetně vykazující účetní jednotky může být obtížné vzhledem k velkému počtu potencionálních jednotek. Pro tento účel jsou účetně vykazující účetní jednotky často upraveny právně. V některých případech se účetně vykazující jednotka upravená tímto standardem může lišit od vykazující účetní jednotky specifikované zákonem a k uspokojení právních požadavků na výkaznictví mohou být nezbytné dodatečně zveřejněné informace .
- 1.6.13 Ovládající jednotka, která je sama plně vlastněna jinou jednotkou (jako například vládní agentura, která je zcela vlastněna vládou), nemusí předkládat konsolidované účetní výkazy, nejsou-li tyto vyžadovány její ovládající jednotkou a potřebám jiných uživatelů se nejlépe vyhoví konsolidovanými účetními výkazy své ovládající jednotky. Nicméně ve veřejném sektoru mnohé ovládající jednotky, které jsou buď zcela vlastněny, nebo fakticky zcela vlastněny, reprezentují klíčové sektory nebo aktivity vlády. V těchto případech informační potřeby některých uživatelů nemusí být uspokojeny předložením konsolidovaných účetních výkazů na celovládní úrovni. Účelem tohoto standardu není osvobodit takovéto jednotky od sestavení konsolidovaných účetních výkazů. V mnoha jurisdikcích vlády toto akceptovaly a vydaly zákony upravující požadavky na účetní výkaznictví takovýchto jednotek.
- 1.6.14 V některých jurisdikcích je ovládající jednotka, která je fakticky zcela vlastněna jinou jednotkou (například vládním podnikem s minoritním vlastnickým podílem soukromého sektoru), také osvobozena od povinnosti předkládat konsolidované účetní výkazy, jestliže ovládající jednotka získá souhlas vlastníků minoritního podílu. Pod pojmem fakticky zcela vlastněná se často rozumí, že ovládající jednotka vlastní 90 % nebo více hlasovacích práv. Pro účely tohoto standardu je minoritní podíl tou částí ovládané jednotky, kterou lze přičíst k podílům, jež nejsou přímo či nepřímo prostřednictvím ovládané jednotky vlastněny ovládající jednotkou.



- 1.6.15 V některých případech bude ekonomická jednotka zahrnovat několik zprostředkujících ovládajících jednotek. Například zatímco ministerstvo zdravotnictví může být ovládající jednotkou, mohou existovat zprostředkující ovládající jednotky na úrovni místních nebo regionálních zdravotních úřadů. Požadavky na zodpovědné řízení a vykazování mohou v každé právní úpravě určit, které jednotky musí (nebo jsou osvobozeny od požadavku) sestavit konsolidované účetní výkazy. Pokud neexistuje žádný požadavek, aby zprostředkující ovládající jednotky vypracovaly konsolidované účetní výkazy, avšak je pravděpodobné, že uživatelé účetních výkazů ekonomické jednotky existují, doporučuje se zprostředkujícím ovládajícím jednotkám takovéto účetní výkazy vypracovat a zveřejnit.

## Postupy konsolidace

### 1.6.16 *Následující postupy konsolidace požadují:*

- (a) *peněžní zůstatky a peněžní transakce mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky budou plně eliminovány;*
- (b) *jestliže jsou účetní výkazy použité při konsolidaci sestaveny k různým datům vykazání, měly by se upravit o důsledky významných peněžních transakcí, ke kterým došlo mezi těmito daty a datem účetních výkazů ovládající jednotky. V každém případě by rozdíl mezi daty vykazání neměl být větší než 3 měsíce; a*
- (c) *konsolidované účetní výkazy se sestaví za použití jednotných účetních pravidel pro podobné peněžní transakce. Není-li praktické použít jednotná účetní pravidla při sestavování konsolidovaných účetních výkazů, tato skutečnost se zveřejní společně s uvedením té části položek konsolidovaných účetních výkazů, na které byla použita jiná účetní pravidla.*

- 1.6.17 Postupy konsolidace uvedené v odstavci 1.6.16 jsou základem pro sestavení konsolidovaných účetních výkazů pro všechny jednotky v rámci ekonomické jednotky jako samostatné ekonomické jednotky.

- 1.6.18 Konsolidované účetní výkazy by měly pouze odrážet operace mezi ekonomickou jednotkou a jinými vnějšími jednotkami. Podobně operace mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky jsou eliminovány, aby nedošlo k duplicitě. Například vládní útvar může prodávat fyzické aktívum jinému vládnímu útvaru. Protože dopad netto peněžních prostředků na vládní vykazující jednotku je nulový, tato transakce musí být eliminována, aby nedošlo k nadhodnocení peněžních příjmů a výdajů vládní vykazující jednotky. Jednotka veřejné správy může držet peněžní prostředky u nějaké finanční instituce veřejného sektoru. Tyto zůstatky by měly být na celovládní úrovni eliminovány, protože představují zůstatky v rámci ekonomické jednotky. Podobně podniky veřejné správy operující

v zahraničí mohou poukázat vládnímu útvaru platbu, která bude k datu vykázání na cestě. V tomto případě by neeliminování této transakce vedlo k podhodnocení peněžního zůstatku ekonomické jednotky a k nadhodnocení jejích peněžních výdajů.

- 1.6.19 Jednotlivé jednotky v rámci ekonomické jednotky mohou přijmout různé postupy pro klasifikaci příjmů a výdajů peněžních prostředků a předložení svých účetních výkazů. Peněžní příjmy a výdaje vznikající z podobných transakcí jsou klasifikovány a vykazovány v konsolidovaných účetních výkazech pokud možno jednotně.

## Zveřejňování konsolidovaných informací

- 1.6.20 *V konsolidovaných účetních výkazech by měly být zveřejněny:*

- (a) *soupis významných ovládaných jednotek včetně jména, působnosti ovládané jednotky (je-li odlišná od působnosti ovládající jednotky); a*
- (b) *důvody pro nekonsolidování ovládané jednotky.*

## Přechodná ustanovení

- 1.6.21 Ovládající jednotky, které přijmou tento standard, mohou mít větší počet ovládaných jednotek s významným objemem transakcí mezi těmito jednotkami. Podobně může být obtížné identifikovat všechny transakce a zůstatky, které mají být eliminovány pro účely sestavení konsolidovaných účetních výkazů ekonomické jednotky. Z tohoto důvodu odstavec 1.8.2 poskytuje v přechodném období úlevu od požadavků eliminovat všechny peněžní zůstatky a transakce mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky. Nicméně odstavec 1.8.3 vyžaduje, aby účetní jednotky, na které se přechodné ustanovení vztahuje, vykázaly skutečnost, že ne všechny zůstatky a transakce mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky byly eliminovány.

## 1.7 Cizí měna

### Definice

- 1.7.1 *Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:*

*Závěrkový kurz je spotový směnný kurz dvou měn k datu vykázání.*

*Kurzový rozdíl je rozdíl, který je výsledkem vykázání stejného množství jednotek cizí měny v měně vykazování při různých směnných kurzech.*

*Směnný kurz je směnný poměr dvou měn.*

*Cizí měna je jinou měnou, než je funkční měna účetní jednotky.*

*Měna vykazování je měnou, ve které jsou výkazy předkládány.*

## Úprava příjmů, výdajů a zůstatků peněžních prostředků v cizích měnách

- 1.7.2 *Peněžní příjmy a výdaje vzniklé z transakcí v cizí měně se zaúčtují v měně vykazování účetní jednotky tak, že se na částku v cizí měně použije směnný kurz mezi měnou vykazování a cizí měnou k datu příjmů a výdajů.*
- 1.7.3 *Peněžní zůstatky držené v cizí měně se vykáží za použití závěrkového kurzu.*
- 1.7.4 *Peněžní příjmy a výdaje cizí ovládané jednotky se převedou směnným kurzem mezi měnou vykazování a cizí měnou k datu příjmů a výdajů.*
- 1.7.5 *Účetní jednotka zveřejní výši kurzových rozdílů jako vyrovnávací položky mezi počátečním a závěrečným zůstatkem peněžních prostředků za období.*
- 1.7.6 *Je-li měna vykazování jiná než měna dané země, kde má účetní jednotka své sídlo, zveřejní se důvod pro použití jiné měny. Důvod pro jakoukoliv změnu měny vykazování bude také zveřejněn.*
- 1.7.7 Vláda a jiné jednotky veřejného sektoru mohou mít operace v cizích měnách jako například půjčku částky v cizí měně nebo nákup zboží a služeb, kde je kupní cena uvedena v částce cizí měny. Tyto jednotky mohou také mít zahraniční aktivity a převádět peněžní prostředky do zahraničních aktivit nebo je z těchto aktivit přijímat. Aby mohly být tyto transakce v cizí měně a zahraniční aktivity zahrnuty do účetních výkazů, účetní jednotka musí vyjádřit příjmy, výdaje a zůstatky peněžních prostředků ve měně vykazování.
- 1.7.8 Nerealizované zisky a ztráty vzniklé při změně směnných kurzů cizích měn nejsou peněžními příjmy ani peněžními výdaji. Nicméně dopad změn směnných kurzů na peněžní prostředky držené v cizí měně musí být zveřejněn ve výkazu peněžních příjmů a výdajů, aby bylo možno porovnat peněžní prostředky na začátku a na konci období. Tato suma je vykázána odděleně od peněžních příjmů a výdajů a zahrnuje i možné rozdíly, pakliže tyto příjmy, výdaje a zůstatky peněžních prostředků byly vykázány ve směnných kurzech ke konci období.

## 1.8 Den nabytí účinnosti oddílů 1 až 7 části 1 a přechodných ustanovení

### Den nabytí účinnosti

- 1.8.1 *Oddíl 1 až 7 části 1 tohoto Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní výkazy za období začínající 1. lednem 2004 anebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.*

## Přechodná ustanovení – Konsolidované účetní výkazy

- 1.8.2 *Účetní jednotky nemusí splňovat požadavek odstavce 1.6.16 (a), který se zabývá eliminací peněžních zůstatků a transakcí mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky za vykazovaná období počínající některým dnem v průběhu tří let, které následují po datu, kdy byl tento standard poprvé přijat.*
- 1.8.3 *Účetní jednotky, které použijí přechodné ustanovení v odstavci 1.8.2, zveřejní skutečnost, že ne všechny zůstatky a transakce mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky byly eliminovány.*

## 1.9 Vykazování informací o rozpočtu v účetních výkazech

### Definice

- 1.9.1 *Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:*

*Účetní báze znamená akruální nebo peněžní báze účetnictví, jež jsou definovány v akruálních Mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor a v Mezinárodním účetním standardu pro veřejný sektor založeném na peněžní bázi.*

*Roční rozpočet znamená schválený rozpočet na jeden rok. Neobsahuje dopředu zveřejňované odhady nebo projekce na období následující po tomto rozpočtovém období.*

*Rozpočtové určení je pravomoc k rozdělení prostředků na účely stanovené legislativním nebo podobným orgánem.*

*Schválený rozpočet znamená pravomoc, odvozenou od zákonů, rozpočtového určení, vládních nařízení a ostatních rozhodnutí, uskutečňovat výdaje vztahující se k očekávaným výnosům nebo příjmům rozpočtového období.*

*Rozpočtová báze je akruální, peněžní nebo jiná účetní báze přijatá pro sestavování rozpočtu, která byla schválena legislativním orgánem.*

*Srovnatelná báze znamená skutečné částky plnění rozpočtu předkládané na stejné účetní bázi, při stejné klasifikaci, pro stejné jednotky a stejné období jako schválený rozpočet.*

*Konečný rozpočet je původní rozpočet upravený o všechny rezervy, převody, transfery, dotace a jakékoliv další úpravy rozpočtu, schválené legislativním nebo podobným orgánem a provedené v rozpočtovém období.*

*Víceletý rozpočet je schválený rozpočet na více než jeden rok. Neobsahuje předem zveřejněné odhady nebo výhledy na období po rozpočtovém období.*

*Původní rozpočet je původně schválený rozpočet pro rozpočtové období.*

**Schválené rozpočty**

- 1.9.2 Schválený rozpočet, tak jak je definován tímto standardem, odráží očekávané výnosy nebo příjmy, které vzniknou v ročním anebo víceletém rozpočtovém období založeném na současných plánech a očekávaných ekonomických podmínkách během rozpočtového období, a náklady nebo výdaje schválené legislativním orgánem, kterým je zákonodárny sbor nebo jiný příslušný orgán. Schválený rozpočet není budoucím odhadem anebo předpovědí založenou na předpokládaných budoucích událostech a možných aktivitách managementu, ke kterým nemusí dojít. Obdobně se schválený rozpočet liší od budoucích finančních informací, které mohou být ve formě prognózy, projekce anebo kombinací obou – například roční prognóza plus pětiletá projekce.
- 1.9.3 V některých právních systémech mohou být rozpočty schváleny ve formě zákona jako součásti schvalovacího procesu. V jiných právních úpravách bude souhlas udělen bez toho, aby se rozpočet stal zákonem. Ať je schvalovací proces jakýkoli, rozhodujícím znakem schváleného rozpočtu je, že oprávnění čerpat prostředky z pokladny vlády nebo obdobného orgánu na smluvené a určené účely, je poskytováno vyšším legislativním orgánem nebo jiným příslušným orgánem. Schválený rozpočet zakládá pravomoc uskutečňovat výdaje na konkrétní věci. Pravomoc uskutečňovat výdaje se obecně rozumí zákonný limit, v rámci kterého účetní jednotka musí vyvíjet svoji činnost. V některých právních systémech může být schváleným rozpočtem, za jehož dodržení je účetní jednotka odpovědná, původní rozpočet a v jiných zase konečný rozpočet.
- 1.9.4 Jestliže není rozpočet schválen před začátkem rozpočtového období, původní rozpočet je tím rozpočtem, který byl jako první schválen pro použití v rozpočtovém roce.

**Původní a konečný rozpočet**

- 1.9.5 Původní rozpočet může zahrnovat zbývající schválené částky, které jsou zákonem automaticky převáděny z předchozích let. Například vládní rozpočtový proces zahrnuje v některých právních systémech zákonné ustanovení požadující, aby závazky z předchozího roku byly automaticky kryty pohyblivými rozpočtovými určeními. Závazky zahrnují možné budoucí závazky založené na současných dodavatelských smlouvách. V některých právních systémech jsou nazývány povinnostmi nebo břemeny a zahrnují nevyřízené kupní zakázky a smlouvy, kdy zboží ani služby ještě nebyly přijaty.
- 1.9.6 Dodatečná rozpočtová určení mohou být nezbytná, pokud původní rozpočet adekvátně nepočítal s požadavky na výdaje, které například vznikly v důsledku války nebo přírodních katastrof. Navíc může během období dojít ke schodku v rozpočtových příjmech a vzniknout potřeba vyrovnat změny

ve financování priorit vnitřními transfery mezi rozpočtovými kapitolami a položkami. Proto mohou být z důvodu udržení rozpočtové disciplíny prostředky přidělené účetní jednotce nebo na nějakou činnost sníženy z částky původně schválené pro dané období. Konečný rozpočet zahrnuje všechny takovéto oprávněné změny a úpravy.

### Skutečné částky

1.9.7 Tento standard používá termín současné nebo skutečné částky k popisu částek, které jsou výsledkem plnění rozpočtu. V některých právních systémech se mohou použít termíny rozpočet, plnění rozpočtu nebo podobné termíny ve stejném významu jako termíny současné anebo skutečné částky.

### Uvedení srovnání rozpočtových a skutečných částek

1.9.8 *Podle požadavků v odstavci 1.9.17 má účetní jednotka, která zveřejňuje svůj schválený rozpočet či rozpočty, uvést porovnání částek rozpočtu, za které je odpovědná před veřejností, se skutečnými částkami, buď v samostatném účetním výkazu, anebo ve výkazu peněžních příjmů a výdajů v dodatečných sloupcích pro rozpočet, a to v souladu s tímto standardem. V porovnání rozpočtových a skutečných částek se samostatně pro každou úroveň legislativního dohledu uvedou:*

- (a) *původní a konečné rozpočtové částky;*
- (b) *skutečné částky na srovnatelné bázi; a*
- (c) *prostřednictvím zveřejněného komentáře k vysvětlení významných rozdílů mezi rozpočtem, za který daná jednotka odpovídá veřejnosti, a skutečnými částkami, pokud není takové vysvětlení zahrnuto v dalších veřejných dokladech vydaných společně s účetními výkazy a pokud v komentáři k účetním výkazům nebude uveden odkaz na tyto doklady.*

### Rozsah

1.9.9 Tento standard se vztahuje na všechny účetní jednotky, které jsou povinny zveřejnit svůj schválený rozpočet či rozpočty anebo si tuto povinnost určí. Tento standard nevyžaduje, aby byly schválené rozpočty zveřejněny, ani nevyžaduje, aby byly v účetních výkazech zveřejněny informace o schváleném rozpočtu, který nebyl zveřejněn, včetně srovnání s ním.

1.9.10 V některých případech budou schválené rozpočty sestaveny tak, aby zahrnovaly všechny činnosti ovládané účetní jednotkou veřejného sektoru. V jiných případech může být vyžadováno, aby jednotlivé schválené rozpočty byly zveřejněny pro určité činnosti, skupiny činností nebo účetní jednotky uvedené v účetních výkazech vlády či jiné jednotky veřejného sektoru. K tomuto může dojít, například pokud účetní výkazy vlády zahrnují vládní organizace či

programy, které vyvíjejí vlastní činnost a sestavují své vlastní rozpočty, anebo pokud se sestavuje pouze rozpočet pro vládní sektor jako celek. Tento standard se vztahuje na všechny jednotky, které předkládají účetní výkazy, jestliže zveřejňují schválené rozpočty anebo jejich části.

### **Srovnání rozpočtových a skutečných částek**

- 1.9.11 Uvedení původních a konečných rozpočtových částek v účetních výkazech a skutečných částek na srovnatelné bázi s rozpočtem, který byl zveřejněn, zkompletuje cyklus odpovědnosti tím, že uživatelům účetní výkazy umožní identifikovat, zda byly peněžní prostředky získány a použity v souladu se schváleným rozpočtem. Pro úplnost mohou být v účetních výkazech uvedeny rozdíly mezi skutečnými a rozpočtovými částkami ať už původního či konečného rozpočtu (často nazývané jako „odlišnosti“).
- 1.9.12 Vysvětlení významných rozdílů mezi skutečnými a rozpočtovými částkami pomohou uživatelům porozumět důvodům pro významné odchylky od schváleného rozpočtu, za který je účetní jednotka zodpovědná veřejnosti.
- 1.9.13 Účetní jednotka může mít povinnost, anebo si tuto povinnost zvolí, zveřejnit svůj původní rozpočet, konečný rozpočet anebo jak původní tak konečný rozpočet. Pokud bude vyžadováno zveřejnění jak původního, tak konečného rozpočtu, poskytne často zákon, předpis nebo jiné zmocnění návod, zdali je vysvětlení významných rozdílů mezi skutečnými částkami a částkami původního rozpočtu, nebo skutečnými částkami a částkami konečného rozpočtu, vyžadováno v souladu s odstavcem 1.9.8(c). Neexistuje-li žádný takový návod, mohou být významné rozdíly například určeny odkazem na rozdíly mezi současným a původním rozpočtem se zaměřením na plnění oproti původnímu rozpočtu, nebo na rozdíly mezi současným a konečným rozpočtem se zaměřením na soulad se skutečným rozpočtem.
- 1.9.14 V mnoha případech bude částka konečného rozpočtu totožná se skutečnou částkou. Je to proto, že je plnění rozpočtu během účetního období monitorováno a původní rozpočet je postupně upravován, aby během účetního období odrážel změny podmínek, okolností a praxi. Odstavec 1.9.23 tohoto standardu vyžaduje zveřejnění vysvětlení důvodů změn mezi původním a skutečným rozpočtem. Toto zveřejnění společně se zveřejněními požadovanými ve výše uvedeném odstavci 1.9.8 zajistí, že účetní jednotky, které zveřejňují svůj schválený rozpočet či rozpočty, jsou odpovědné veřejnosti jak za plnění daného schváleného rozpočtu, tak za soulad s tímto rozpočtem.
- 1.9.15 Jednání managementu a analýzy, přehled činností nebo jiné veřejné informace, které komentují plnění a dosažení cílů účetní jednotky během vykazovaného období, včetně vysvětlení jakýchkoli významných rozdílů od částek rozpočtu, jsou často vydány společně s účetními výkazy. Vysvětlení významných rozdílů mezi skutečnými a rozpočtovými částkami

bude v souladu s odstavcem 1.9.8(c) tohoto standardu zahrnuto do komentáře k účetním výkazům, pokud nebude zahrnuto v jiných veřejných informacích nebo dokumentech vydaných společně s účetními výkazy a pokud nebudou v komentáři k účetním výkazům uvedeny informace či doklady, ve kterých lze vysvětlení nalézt.

- 1.9.16 Pokud jsou schválené rozpočty zveřejněny pouze pro některé účetní jednotky nebo činnosti zahrnuté do účetních výkazů, budou se požadavky odstavce 1.9.8 týkat pouze účetních jednotek nebo činností uvedených ve schváleném rozpočtu. To znamená, že pokud například bude sestaven rozpočet pro celý vládní sektor jako vykazující jednotku, zveřejnění požadovaná v odstavci 1.9.8 budou učiněna za celý vládní sektor.

### **Předkládání**

- 1.9.17 *Účetní jednotka uvede srovnání rozpočtových a skutečných částek ve výkazu peněžních příjmů a výdajů v jeho dodatečných sloupcích pro rozpočet, pouze pokud budou účetní výkazy sestavené na srovnatelné bázi.*
- 1.9.18 Srovnání rozpočtových a skutečných částek může být uvedeno v samostatném účetním výkazu (výkaz srovnávající rozpočtové a skutečné částky nebo výkaz s podobným názvem). Jinak, pokud budou účetní výkazy a rozpočet sestaveny na srovnatelné bázi – tj. na stejné účetní bázi pro tutéž účetní jednotku a totéž účetní období, a příjmy stejnou strukturu třídění – mohou být dodatečné sloupce přidány do výkazu peněžních příjmů a výdajů předkládaného v souladu s tímto standardem. V těchto dodatečných sloupcích budou uvedeny částky původního a konečného rozpočtu, a jestliže si to tak daná účetní jednotka zvolí, i rozdíly mezi rozpočtovými a skutečnými částkami.
- 1.9.19 Nebudou-li rozpočet a účetní výkazy připraveny na srovnatelné bázi, předloží se samostatný výkaz srovnávající částky rozpočtové a skutečné. V těchto případech, aby se zajistilo, že čtenáři nebudou špatně interpretovat finanční informace vycházející z různýchází, účetní výkazy by mohly vyjasnit, že se rozpočet a účetní báze liší, a že je výkaz srovnávající rozpočtové a skutečné částky připraven na rozpočtové bázi.

### **Úroveň agregace**

- 1.9.20 Dokumenty o rozpočtu mohou poskytovat mnoho podrobností o konkrétních aktivitách, programech nebo účetních jednotkách. Tyto podrobnosti jsou často agregovány do obecných tříd podle společných rozpočtových kapitol, rozpočtových klasifikací nebo rozpočtových druhů za účelem jejich předložení ke schválení legislativnímu nebo jinému oprávněnému orgánu. Zveřejnění rozpočtových a skutečných dat v souladu s těmito obecnými třídami a rozpočtovými kapitolami či druhy zajistí, aby byla srovnání provedena na úrovni legislativního nebo jiného oprávněného orgánu uvedeného v podkladech pro rozpočet.



- 1.9.21 Podrobné finanční informace zahrnuté ve schválených rozpočtech mohou být v některých případech agregovány za účelem uvedení v účetních výkazech v souladu s požadavky tohoto standardu. Takováto agregace může být nezbytná, je-li třeba se vyhnout přehlcení informacemi a zohlednit příslušné úrovně legislativního či jiného oprávněného dohlížejícího orgánu. Pro určení úrovně agregace bude použit profesionální úsudek. Tento úsudek bude použit v kontextu s cílem tohoto standardu a kvalitativními charakteristikami účetního výkaznictví uvedenými v odstavci 1.3.32 tohoto standardu.
- 1.9.22 Dodatečné rozpočtové informace, včetně informací o splnění úkolů, mohou být uvedeny v dokladech mimo účetní výkazy. Část 2 tohoto standardu doporučuje zahrnout do účetních výkazů odkazy na takovéto doklady.

### **Změny mezi původním a konečným rozpočtem**

- 1.9.23 *Účetní jednotka vysvětlí, zda-li jsou změny mezi původním a konečným rozpočtem důsledkem přerozdělení v rámci rozpočtu anebo důsledkem jiných faktorů, buď:*
- (a) *v komentáři zveřejněném v účetních výkazech; nebo*
  - (b) *ve zprávě vydané před, ve stejném čase nebo společně s účetními výkazy a zahrne odkazy na tuto zprávu do komentáře k účetním výkazům.*
- 1.9.24 Konečný rozpočet zahrnuje všechny změny schválené legislativním nebo jiným oprávněným orgánem, které revidují původní rozpočet. V souladu s požadavky tohoto standardu, komentář k účetním výkazům nebo samostatná zpráva vydaná před datem účetních výkazů, společně s účetními výkazy, anebo ve stejném čase jako účetní výkazy, budou zahrnovat vysvětlení změn mezi původním a konečným rozpočtem. V tomto vysvětlení se uvede například, zda změny vznikly v důsledku přerozdělení v rámci parametrů původního rozpočtu nebo jako důsledek jiných faktorů, takových jako změny celkových rozpočtových parametrů, včetně změn ve vládní politice. Taková zveřejnění jsou často učiněna při jednání managementu, v jeho analýze nebo v podobné informaci o činnosti, vydaných společně s účetními výkazy, nikoliv v jejich rámci. Taková zveřejnění mohou být také zahrnuta do zpráv o rozpočtu vydávaných vládami ve zprávách o plnění rozpočtu. Pokud jsou tyto informace zveřejňovány spíše v samostatné zprávě než v komentáři k účetním výkazům, bude komentář zahrnovat odkazy na tuto zprávu.

### **Srovnatelná báze**

- 1.9.25 *Všechna srovnání rozpočtových a skutečných částek se uvádějí na srovnatelné bázi rozpočtu.*

- 1.9.26 Porovnání rozpočtových a skutečných částek se uvádí na stejné účetní bázi (akruální, peněžní anebo jiné bázi), na stejné třídící bázi a pro tytéž účetní jednotky a totéž účetní období jako u schváleného rozpočtu. Tak bude zajištěno, že v účetních výkazech zveřejňované informace o souladu s rozpočtem jsou na stejné bázi jako sám rozpočet. V některých případech to může znamenat, že bude předloženo srovnání rozpočtu a skutečnosti na rozdílné bázi účetnictví pro jinou skupinu činností a v jiném předkládaném a třídícím formátu než ten, který byl přijat pro účetní výkazy.
- 1.9.27 Účetní výkazy konsolidují účetní jednotky a činnosti ovládané danou účetní jednotkou. Jak je uvedeno v odstavci 1.9.10, jednotlivé rozpočty mohou být schvalovány a zveřejňovány pro jednotlivé účetní jednotky nebo konkrétní činnosti, které tvoří konsolidované účetní výkazy. Pokud se tak stane, jednotlivé rozpočty mohou být přepracovány za účelem uvedení v účetních výkazech v souladu s požadavky tohoto standardu. Budou-li se jednotlivé rozpočty přepracovávat, nebude se toto přepracování týkat změn či úprav schváleného rozpočtu. Důvodem je, že tento standard požaduje srovnání skutečných částek s částkami schváleného rozpočtu.
- 1.9.28 Účetní jednotky mohou přijmout rozdílné báze účetnictví pro sestavení svých účetních výkazů a pro své schválené rozpočty. Například v některých výjimečných případech může vláda anebo vládní organizace přijmout peněžní bázi pro své účetní výkazy a akruální bázi pro svůj rozpočet. Rozpočty mohou dále zahrnovat informace o závazcích vydávat v budoucnosti finanční prostředky a o změnách těchto závazků, zatímco účetní výkazy budou informovat o peněžních příjmech a výdajích a o jejich zůstatcích. Rozpočtující účetní jednotka a vykazující účetní jednotka budou často totožné. Podobně bude v účetních výkazech často uvedeno období, za které je rozpočet sestavován a třídící báze přijatá pro daný rozpočet. Tak se zajistí, aby účetní systém zachytil a vykázal finanční informace způsobem, který usnadní srovnání rozpočtových a skutečných dat pro potřeby managementu a pro účely vyvození odpovědnosti – například pro monitorování pokroku při plnění rozpočtu během účetního období a pro vykazování vládě, veřejnosti a jiným uživatelům řádně a včas.
- 1.9.29 V některých právních systémech mohou být rozpočty sestaveny na peněžní a akruální bázi v souladu se systémem statistického vykazování zahrnující jednotky a činnosti neuvedené v účetních výkazech. Rozpočty sestavené v souladu se systémem statistického vykazování se mohou například zaměřit na celý vládní sektor a zahrnout pouze účetní jednotky plnící „primární“ nebo „netržní“ funkce vlády jako jejich hlavní činnost, zatímco účetní výkazy budou informovat o všech aktivitách ovládaných vládou, včetně vládních obchodních aktivit.

- 1.9.30 V modelech statistického výkaznictví může vládní sektor zahrnovat státní, územní a místní vládní úrovně. V některých právních systémech může národní vláda ovládat územní a místní vlády, konsolidovat tyto vlády ve svých účetních výkazech, vypracovat schválený rozpočet obsahující všechny tři vládní úrovně a požadovat jeho zveřejnění. V těchto případech se budou požadavky tohoto standardu týkat účetních výkazů těchto národních vládních jednotek. Nicméně pokud národní vláda neovládá územní a místní vlády, její účetní výkazy nebudou územní nebo místní vlády konsolidovat. Spíše budou sestaveny samostatné účetní výkazy pro každou vládní úroveň. Požadavky tohoto standardu se budou týkat pouze účetních výkazů vládních jednotek, pokud se zveřejňují schválené rozpočty těchto jednotek a jimi ovládaných činností, anebo jejich součástí.

### Víceletý rozpočet

- 1.9.31 Některé vlády a jiné jednotky schvalují a zveřejňují spíše víceleté rozpočty než jednotlivé roční rozpočty. Víceleté rozpočty obvykle zahrnují řadu ročních rozpočtů nebo ročních rozpočtových cílů. Schválený rozpočet pro každé dílčí roční období odráží použití rozpočtových pravidel spojených s víceletým rozpočtem pro dané dílčí období. V některých případech zajišťuje víceletý rozpočet přechod nepoužitých rozpočtových určení v každém jednotlivém roce na další období.
- 1.9.32 Vlády a jiné účetní jednotky s víceletými rozpočty mohou zaujmout jiný přístup při rozhodování o svém původním a konečném rozpočtu v závislosti na způsobu jeho schvalování. Vláda může například schválit dvouletý rozpočet, který zahrnuje dva schválené roční rozpočty, přičemž budou původní a konečný rozpočet uvedeny pro každé roční období. Jestliže budou nečerpané rozpočtové prostředky z prvního roku dvouletého rozpočtu zákonem schváleny k čerpání až ve druhém roce, „původní“ rozpočet pro druhé roční období bude navýšen o tyto „převedené“ částky. Ve výjimečných případech, ve kterých vláda schválí dvouletý nebo víceletý rozpočet, který jasně nerozdělí částky rozpočtu na každé roční období, může být nezbytné použít úsudku při určení, které částky lze přiřadit každému ročnímu období pro stanovení ročního rozpočtu pro účely tohoto standardu. Původní a konečný schválený rozpočet pro první rok dvouletého období bude například zahrnovat schválené kapitálové akvizice pro dvouleté období, ke kterým došlo během prvního roku, společně s hodnotou opakujících se výnosů a nákladů přiřaditelných k danému roku. Nečerpané částky z prvního ročního období by pak byly zahrnuty do „původního“ rozpočtu pro druhé roční období a tento rozpočet by společně se všemi změnami tvořil konečný rozpočet druhého roku. Část 2 tohoto standardu doporučuje zveřejnit vztah mezi rozpočtovými a skutečnými částkami během rozpočtového období.

## **Zveřejněný komentář k rozpočtové bázi, rozpočtovému období a rozsahu**

- 1.9.33 *Účetní jednotka vysvětlí v komentáři k účetním výkazům rozpočtovou bázi přijatou ve schváleném rozpočtu.*
- 1.9.34 Mohou existovat rozdíly mezi účetní bázi (peněžní, aktuální, nebo jejich modifikací) použitou při sestavování a předkládání rozpočtu a účetní bázi použitou při sestavení účetních výkazů. K těmto rozdílům může dojít, když účetní systém a rozpočtový systém shromáždí informace z různých zdrojů – rozpočet se může zaměřit na peněžní toky a určité položky časového rozlišení a závazky, zatímco účetní výkazy informují o peněžních příjmech a výdajích.
- 1.9.35 Formáty a třídící schémata přijaté pro předkládání schváleného rozpočtu se také mohou lišit od formátů přijatých pro účetní výkazy. Schválený rozpočet může třídít položky na stejné bázi, která byla přijata pro účetní výkazy, například výdaje podle ekonomické povahy (kompenzace zaměstnancům, zásoby a spotřební zboží, dotace a transfery, atd.) nebo podle funkčního hlediska (zdraví, vzdělání, atd.). Jinak může rozpočet třídít položky podle programů (například snížení chudoby, či potlačení nakažlivých nemocí) nebo podle částí programů spojených s plněním cílů (například absolventi z vysokých škol nebo chirurgické operace provedené nemocniční záchrannou službou), které se liší od třídění v rámci účetních výkazů. Opakující se rozpočet na probíhající projekty (například na vzdělání nebo zdraví) může být schválen odděleně od investičního rozpočtu na investiční výdaje (například na infrastrukturu nebo budovy).
- 1.9.36 Uveřejnění rozpočtové a třídící báze schválené pro sestavení a předložení schválených rozpočtů pomůže uživatelům lépe porozumět vztahu mezi rozpočtovými a účetními informacemi uveřejněnými v účetní závěrce.
- 1.9.37 *Účetní jednotka uveřejní v komentáři k účetním výkazům období týkající se schváleného rozpočtu.*
- 1.9.38 Účetní výkazy se předkládají alespoň jednou ročně. Účetní jednotky mohou schválit rozpočty na roční anebo na víceleté období. Uveřejnění období týkajícího se schváleného rozpočtu, pokud se toto období liší od vykazovaného období schváleného pro účetní výkazy, pomůže uživatelům těchto účetních výkazů lépe porozumět vztahu rozpočtových dat a rozpočtového srovnání s účetními výkazy. Uveřejnění období, ke kterému se schválený rozpočet vztahuje, pokud je toto období totožné s obdobím účetních výkazů, bude také ujištěním, obzvláště v právních systémech, kde se sestavují i prozatímní rozpočty, účetní výkazy a zprávy.
- 1.9.39 *Účetní jednotka v komentáři k účetním výkazům uvede jednotky zahrnuté do schváleného rozpočtu.*

- 1.9.40 Odstavec 1.6.5 tohoto standardu vyžaduje, aby účetní jednotky sestavovaly a předkládaly konsolidované účetní výkazy zahrnující účetní jednotky závislé na rozpočtu a podniky veřejné správy ovládané vládou. Nicméně, jak je poznamenáno v odstavci 1.9.29, schválené rozpočty sestavené v souladu s modely statistického výkaznictví nesmí zahrnovat činnosti vlády, které jsou realizovány na komerční nebo tržní bázi. V souladu s odstavcem 1.9.25, budou rozpočtové a skutečné částky zveřejněny na srovnatelné bázi. Uveřejnění jednotek zahrnutých do rozpočtu umožní uživatelům identifikovat rozsah, ve kterém činnosti účetních jednotek spadají pod schválený rozpočet a jak se rozpočtující jednotka liší od jednotky uvedené v účetní závěrce.

### **Odsouhlasení skutečných částek na srovnatelné bázi se skutečnými částkami v účetních výkazech**

- 1.9.41 *Skutečné částky předkládané na srovnatelné bázi s rozpočtem v souladu s odstavcem 1.9.25, pokud účetní výkazy a rozpočet nejsou sestaveny na srovnatelné bázi, budou odsouhlaseny na celkové peněžní příjmy a celkové peněžní výdaje, identifikujíc samostatně všechny rozdíly v bázi, v čase a v účetní jednotce. Odsouhlasení by mělo být uveřejněno ve výkazu srovnávajícím rozpočtové a skutečné částky nebo v komentáři k účetním výkazům.*
- 1.9.42 Rozdíly mezi skutečnými částkami uvedenými v souladu se srovnatelnou bázi a skutečnými částkami zachycenými v účetních výkazech mohou být tříděny na následující:
- (a) rozdíly v rozpočtové bázi, ke kterým dochází v případě, že je schválený rozpočet sestaven na bázi odlišné od účetní báze. Například pokud je rozpočet sestaven na akruální bázi nebo na modifikované peněžní bázi a účetní výkazy jsou sestaveny na peněžní bázi;
  - (b) rozdíly v čase, které nastávají, pokud se rozpočtové období liší od vykazovaného období v účetní závěrce; a
  - (c) rozdíly v účetních jednotkách, ke kterým dochází, nejsou-li do rozpočtu zahrnuty programy nebo jednotky, které jsou součástí účetní jednotky, za kterou se účetní výkazy sestavují.

Mohou existovat také rozdíly ve formátech nebo třídících schématech přijatých pro zveřejnění účetních výkazů a rozpočtu.

- 1.9.43 Odsouhlasení stanovené v odstavci 1.9.41 tohoto standardu umožní účetní jednotce lépe dostát své odpovědnosti tím, že identifikuje hlavní důvody rozdílů mezi skutečnými částkami na rozpočtové bázi a celkovými peněžními příjmy zachycenými ve výkazu peněžních příjmů a výdajů. Tento standard nevylučuje odsouhlasení každé významné celkové anebo

dílčí částky, nebo každé třídy položek, které jsou uvedeny ve srovnání rozpočtových a skutečných částek s ekvivalentními částkami v účetních výkazech.

- 1.9.44 Pro účetní jednotky, které si zvolily pro sestavení jak rozpočtu tak účetních výkazů peněžní bázi účetnictví, nebude vyžadováno odsouhlasení, pokud je rozpočet sestaven za totéž období, zahrnující tytéž účetní jednotky a tentýž formát jako účetní výkazy. U jiných účetních jednotek, které přijaly tutéž účetní bázi pro rozpočet a účetní výkazy, může nastat rozdíl v předkládaném formátu, ve vykazující účetní jednotce nebo ve vykazovaném období – například schválený rozpočet může mít jiný formát třídění nebo předkládání než účetní výkazy, může zahrnovat pouze nekomerční činnosti účetní jednotky nebo může být víceletým rozpočtem. Odsouhlasení by bylo nezbytné, pokud by existovaly rozdíly mezi rozpočtem a účetními výkazy, sestavenými na stejné účetní bázi, a to v prezentaci, v čase nebo v účetních jednotkách.
- 1.9.45 *Uveřejnění srovnatelných informací za předchozí období v souladu s ustanoveními tohoto standardu se nevyžaduje.*
- 1.9.46 Tento standard požaduje, aby srovnání rozpočtových a skutečných částek bylo zahrnuto do účetních výkazů účetních jednotek, které zveřejňují své schválené rozpočty. Standard nepožaduje zveřejnění srovnání skutečných částek předchozích období s rozpočtem těchto předchozích období, ani nepožaduje, aby související vysvětlení rozdílů mezi skutečností a rozpočtem předchozího období bylo uveřejněno v účetních výkazech za současné období.

## **Datum účinnosti oddílu 1.9 části 1**

- 1.9.47 *Účetní jednotka použije oddíl 1.9 tohoto mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor pro roční účetní výkazy za období začínající prvním lednem 2009 anebo později. Doporučuje se dřívější použití tohoto oddílu. Jestliže nějaká účetní jednotka použije oddíl 1.9 tohoto standardu pro období začínající před 1. lednem 2009, měla by tuto skutečnost zveřejnit.*
- 1.9.48 Jestliže účetní jednotka přijme tento standard po datu účinnosti oddílu 1.9, jak je specifikováno v odstavci 1.9.47, odstavce 1.9.1 až 1.9.46 tohoto standardu se budou vztahovat na roční účetní výkazy této jednotky za období počínající dnem přijetí anebo po tomto dni.

## 1.10 Příjemci externí pomoci

### Definice

1.10.1 *Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:*

*Postoupená externí pomoc znamená jakoukoli externí pomoc, včetně dotace, technické pomoci, záruk nebo jiné pomoci, přijatou účetní jednotkou, která je postoupena příjemcem jiné účetní jednotce.*

*Organizace dvoustranné externí pomoci jsou organizace zřízené národním zákonem, opatřením nebo na základě jiného oprávnění daného státu, za účelem anebo včetně účelu poskytovat některou nebo celou státní externí pomoc.*

*Externí pomoc znamená všechny oficiální zdroje, které může příjemce použít nebo z nich mít jiný prospěch při dosahování svých cílů.*

*Organizace mnohostranné externí pomoci jsou všechny organizace zřízené na základě mezinárodních smluv nebo dohod za účelem, nebo včetně účelu, poskytovat externí pomoc.*

*Nevládní organizace (NVO) jsou všechny zahraniční a národní organizace zřízené mimo ovládání jakékoli vlády za účelem poskytování pomoci vládě či vládám, vládním organizacím, ostatním organizacím nebo jednotlivcům.*

*Oficiální peněžní prostředky znamenají všechny půjčky, dotace, technickou pomoc, záruky nebo jinou pomoc, které jsou poskytované nebo příslibené na základě závazné smlouvy podepsané organizacemi mnohostranné nebo dvoustranné externí pomoci nebo vládou, vládními organizacemi, příjemci z jiné země, než ze které je vláda či vládní organizace poskytující či zavazující se poskytovat pomoc.*

*Opětovně zapůjčené půjčky externí pomoci jsou půjčky externí pomoci obdržené účetní jednotkou, které jsou půjčeny tímto příjemcem jiné účetní jednotce.*

1.10.2 Různé organizace mohou používat rozdílnou terminologii pro externí pomoc nebo pro druhy externí pomoci. Některé organizace mohou například používat spíše termín externí podpora nebo podpora, než externí pomoc. V těchto případech není pravděpodobné, že by jiná terminologie způsobila nejasnosti. Nicméně v jiných případech může být terminologie podstatně odlišná. V těchto případech ti, co sestavují všeobecně zaměřené účetní výkazy, jejich auditóři a uživatelé, budou muset při rozhodování, zda použít ustanovení tohoto standardu, spíše uvážit význam definic, než jen terminologii.

**Externí pomoc**

- 1.10.3 Externí pomoc je definována v odstavci 1.10.1 jako všechny oficiální peněžní prostředky, které příjemce může použít nebo z nich mít jiný prospěch při dosahování svých cílů. Oficiální peněžní prostředky definované v odstavci 1.10.1 nezahrnují pomoc poskytovanou nevládními organizacemi (NVO), dokonce, když je poskytována na základě závazné smlouvy. Pomoc poskytnutá od NVO, ať už ve formě peněžních darů nebo úhrad třetími stranami, bude vykázána v účetních výkazech a uveřejněna ve vysvětlujícím komentáři podle požadavků oddílu 1.1 až 1.9 části 1 tohoto standardu. Odstavec 2.1.64 doporučuje, ale nevyžaduje, zveřejnění požadovaná v odstavcích 1.10.1 až 1.10.27 při přijímání pomoci od NVO.
- 1.10.4 NVO definované v odstavci 1.10.1 jsou cizí anebo národní organizace zřízené mimo ovládnání ze strany jakékoli vlády. Ve výjimečných případech nemusí být jasné, zda dárcovská organizace je organizací dvoustranné či mnohostranné pomoci nebo NVO, a proto mimo ovládnání jakékoli vlády. Pokud takováto organizace poskytuje nebo musí poskytovat pomoc za podmínek uvedených v závazné smlouvě, odlišnosti mezi oficiálními peněžními prostředky definovanými v tomto standardu a peněžními prostředky poskytnutými NVO mohou být zastřeny. V těchto případech bude nutné profesionálně posoudit, zda poskytnutá pomoc splňuje definici externí pomoci a proto podléhá požadavkům na zveřejnění specifikovaným v této části.

**Oficiální peněžní prostředky**

- 1.10.5 Oficiální peněžní prostředky jsou definovány v odstavci 1.10.1 jako peněžní prostředky slíbené na základě závazné smlouvy organizacemi mnohostranné či dvoustranné externí pomoci nebo vládami či vládními organizacemi, příjemci z jiné země než je země poskytovatele pomoci. U vlád zmiňovaných v definici oficiálních peněžních prostředků se může jednat o vlády národní, územní či místní v jakékoli zemi. Proto je například pomoc poskytnutá národní vládou nebo vládní organizací jednoho státu jinému státu nebo místní vládě jiného státu externí pomocí dle tohoto standardu. Nicméně pomoc poskytnutá národní nebo územní vládou vládě jiné úrovně uvnitř téhož státu nespĺňuje definici oficiálních peněžních prostředků, a proto není externí pomocí.

**Smlouvy o externí pomoci**

- 1.10.6 Vlády hledající konkrétní formy externí pomoci se mohou účastnit formálních jednání nebo řady jednání s dárcovskými organizacemi. Může se jednat o jednání o vládních makroekonomických plánech a vládních potřebách rozvojové pomoci, nebo o bilaterální diskuze na vládní úrovni týkající se obchodních financí, vojenské pomoci, platební bilance a jiných forem pomoci. Může se také jednat o jednotlivá jednání o potřebách



naléhavé pomoci pro nějakou zemi, vznikne-li taková potřeba. Výsledkem počáteční diskuze mohou být výkazy o záměrech a příslibech, které nejsou pro vládu nebo organizaci externí pomoci závazné. Nicméně později musí být uzavřeny závazné smlouvy, aby došlo k uvolnění půjček nebo dotací, pokud přijímající jednotka splní možná omezení pro přístup k peněžním prostředkům a dodrží smluvní podmínky.

1.10.7 Smlouvy o externí pomoci umožní účetní jednotce:

- (a) vyčerpat celou půjčku nebo dotaci nebo tranši půjčky nebo dotace;
- (b) požadovat náhradu za oprávněné platby učiněné účetní jednotkou třetí straně, a to peněžní úhradou závazků účetní jednotky definované ve smlouvě o půjčce nebo o dotaci;
- (c) požadovat, aby organizace externí pomoci provedla platby přímo třetí straně k peněžní úhradě závazků přijímající jednotky definované ve smlouvě o půjčce nebo o dotaci, včetně závazků přijímající organizace za zboží nebo služby poskytnuté nebo k poskytnutí organizací NVO.

Smlouvy o externí pomoci mohou také zahrnovat poskytnutí zboží nebo služeb příjemci v naturáliích.

### **Přijatá externí pomoc**

1.10.8 *Účetní jednotka samostatně zveřejní ve výkazu peněžních příjmů a výdajů celkovou externí pomoc přijatou v peněžních prostředcích během období.*

1.10.9 *Účetní jednotka zveřejní samostatně buď ve výkazu peněžních příjmů a výdajů nebo v komentáři k účetním výkazům celkovou externí pomoc placenou třetími stranami během období, určenou k přímé úhradě závazků účetní jednotky nebo k nákupu zboží a služeb jménem účetní jednotky, vykazující samostatně:*

- (a) *celkové platby učiněné třetími stranami, které jsou částí ekonomické jednotky, ke které vykazující jednotka patří; a*
- (b) *celkové platby realizované třetími stranami, které nejsou součástí ekonomické jednotky, ke které vykazující jednotka patří.*

*Tyto informace budou zveřejněny pouze, pokud bude účetní jednotka během vykazovaného období vyzooměna třetí stranou nebo příjemcem, že byla taková platba učiněna, anebo si jinak tuto platbu ověří.*

1.10.10 *Bude-li externí pomoc přijata od více než jednoho poskytovatele, měly by být významné skupiny poskytovatelů pomoci zveřejněny samostatně buď ve výkazu peněžních příjmů a výdajů, nebo v komentáři k účetním výkazům.*

- 1.10.11 *Pokud bude externí pomoc přijata ve formě půjček a dotací, celková částka přijatá během období jako půjčka a celková částka obdržená jako dotace budou vykázány samostatně buď ve výkazu peněžních příjmů a výdajů nebo v komentáři k účetním výkazům.*
- 1.10.12 Externí pomoc může být poskytnuta přímo vykazující jednotce ve formě peněžních prostředků. Jinak může třetí strana poskytnout externí pomoc úhradou závazků vykazující jednotky nebo nákupem zboží a služeb ve prospěch vykazující jednotky. V některých případech:
- (a) třetí strana může být součástí ekonomické jednotky, ke které vykazující jednotka patří – to nastane například, pokud je externí pomoc ve formě peněžních prostředků poskytnuta na podporu programu řízeného konkrétním vládním útvarům v právním systému, kde vláda spravuje výdaje svých jednotlivých útvarů a jiných jednotek prostřednictvím centralizované státní pokladny nebo prostřednictvím systému „jediného účtu“. V těchto případech obdrží pokladna nebo jiná ústřední organizace externí pomoc a provede platby částek poskytovaných cestou externí pomoci jménem útvaru po řádném schválení a zdokumentování ze strany daného útvaru; nebo
  - (b) třetí strana nemusí být součástí ekonomické jednotky, ke které patří vykazující jednotka – toto nastane, pokud například nějaká organizace pro poskytování pomoci splácí dluh regionální rozvojové bance jménem vládní organizace, platí za nějakou konkrétní vládní organizaci raději přímo stavební společnosti na výstavbu silnice, než aby poskytovala finanční prostředky přímo dané vládní organizaci, nebo financuje zdravotnické a vzdělávací programy nezávislé územní vlády nebo městské správy tak, že během daného období přímo platí poskytovatelům služeb a zajišťuje jménem této vlády či správy nezbytné dodávky.
- 1.10.13 Zveřejnění částek externí pomoci přijatých ve formě peněžních prostředků nebo ve formě plateb třetí strany jménem účetní jednotky, naznačí rozsah, ve kterém jsou činnosti vykazující jednotky financovány z daní anebo interních zdrojů, nebo jsou nezávislé na externí pomoci. V souladu s ustanoveními odstavce 1.3.24 tohoto standardu by měla být externí pomoc uveřejněna ve výkazu peněžních příjmů a výdajů, pouze jestliže byla vykazující jednotka formálně informována, že takovéto platby proběhly během vykazovaného období nebo byla jinak ověřena jejich existence. Také se doporučuje, ale nevyžaduje, zveřejnění významných druhů přijaté externí pomoci (viz odstavec 2.1.66).
- 1.10.14 Zveřejnění významných skupin poskytovatelů pomoci, takových jako například mnohostranných dárců, dvoustranných dárců, mezinárodních nebo národních organizací poskytujících pomoc nebo zveřejnění jiných

hlavních skupin týkajících se vykazující jednotky, identifikuje rozsah závislosti dané jednotky na konkrétních skupinách poskytovatelů a umožní vyhodnotit udržitelnost pomoci. Tento standard nepožaduje zveřejnění identifikace každého poskytovatele pomoci nebo částky pomoci poskytnuté každým poskytovatelem. Nicméně se doporučuje uveřejnění částky poskytované každým poskytovatelem v dané měně (viz odstavec 2.1.70).

- 1.10.15 Externí pomoc je často ve měně jiné, než je měna vykazování účetní jednotky. Peněžní příjmy nebo platby učiněné třetí stranou jménem účetní jednotky vznikající při transakcích v cizí měně budou zachyceny nebo vykázány ve měně, ve které účetní jednotka vykazuje, přičemž bude pro přepočítání částky v cizí měně použit směnný kurz mezi měnou vykazování a cizí měnou k datu peněžních příjmů a výdajů v souladu s odstavcem 1.7.2 tohoto standardu.
- 1.10.16 Národní vlády si obvykle ponechávají výhradní právo vstupovat do smluv o externí pomoci s organizacemi mnohostranné a dvoustranné externí spolupráce. V mnohých z těchto případů je projekt nebo činnost realizována jinou účetní jednotkou. Národní vláda může znovu zapůjčit nebo postoupit peněžní prostředky jiné jednotce. Podmínky pro opětovně zapůjčené či postoupené peněžní prostředky mohou být totožné s podmínkami přijatými od organizace pro externí pomoc, nebo se mohou lišit od těch původně přijatých. V některých případech může být účtován malý poplatek nebo úrok k pokrytí administrativních nákladů národní vlády. Účetní jednotka, která vstupuje do smlouvy o externí pomoci a převádí její výhody včetně podmínek na další účetní jednotku cestou vedlejší smlouvy, zachytí a vykáže externí pomoc tak, jak bude poskytnuta. Tato účetní jednotka také zaúčtuje platby druhé účetní jednotce v souladu se svojí klasifikací plateb přijatou pro účely účetních výkazů.
- 1.10.17 Pokud původní příjemce půjčky nebo dotace postoupí částku, podmínky půjčky nebo dotace jiné účetní jednotce, původní účetní jednotka může jednoduše spravovat tuto půjčku nebo dotaci jménem konečného uživatele. Transakce, u kterých jsou podmínky v podstatě totožné, může být vhodné zachytit v účetních výkazech daného správce v souladu s ustanoveními odstavce 1.3.13 tohoto standardu.

## Nevyčerpaná externí pomoc

1.10.18 *Účetní jednotka zveřejňuje v komentáři k účetním výkazům zůstatků nevyčerpaných půjček a dotací externí pomoci k datu vykazání určené pro budoucí finanční operace jen tehdy, pokud částka půjčky nebo dotace určená pro daného příjemce je specifikována v závazné smlouvě a je velmi pravděpodobné, že budou splněny všechny podstatné podmínky, které určují externí pomoc nebo k ní ovlivňují přístup, přičemž samostatně v měně vykazování vykáže:*

- (a) *celkové půjčky externí pomoci; a*
- (b) *celkové dotace externí pomoci.*

*Významné podmínky, které určují nebo ovlivňují přístup k částce nevyčerpané pomoci, by měly být také vykazány.*

1.10.19 Částka externí pomoci poskytovaná na základě závazné smlouvy, resp. smluv, ale ještě nečerpaná, může být významná. V některých případech je částka půjčky nebo dotace pomoci specifikována v závazné smlouvě a je velmi pravděpodobné, že budou splněny všechny podstatné podmínky, které musí být splněny pro zpřístupnění dané částky. Tento případ může nastat u nevyčerpaných zůstatků financování toho času rozpracovaných projektů, pokud podmínky byly a jsou plněny a projekt podle očekávání pokračuje podle podmínek smlouvy. Pokud jsou takové nevyčerpané zůstatky v cizí měně, budou počáteční a konečné zůstatky částky v cizí měně určeny použitím směnného kurzu k datu vykazování v souladu s ustanoveními odstavce 1.7.3 tohoto standardu.

1.10.20 V některých případech může účetní jednotka dárce vyjádřit záměr poskytnout průběžnou pomoc vykazující účetní jednotce, ale nespecifikovat částku půjčky pomoci nebo dotace, resp. půjček nebo dotací poskytnutých v budoucích obdobích. Například může dojít k tomu, že poskytovaná částka pomoci závisí na ročním rozpočtu dárcovského státu nebo jiných zdrojích financování, které musí být příjemcem zajištěny. V jiných případech může být částka pomoci určena, ale může podléhat podmínkám, jejichž splnění nelze v době vykazování vyhodnotit jako pravděpodobné – toto může například nastat v souvislosti s platbami, kdy musí být poskytnuta pomoc na dosažení specifických kritérií nebo musí být poskytnuta naléhavá pomoc podmíněná částkou pomoci poskytovanou jinými organizacemi. V těchto případech se nevyčerpané částky nezveřejňují. V některých případech je nutno uplatnit profesionální úsudek při posouzení, zda je pravděpodobné splnění podstatných podmínek, které určují externí pomoc nebo k ní ovlivňují přístup.

## Příjem zboží a služeb

- 1.10.21 *Rozhodne-li se jednotka zveřejnit hodnotu externí pomoci přijatou ve formě zboží nebo služeb, měla by také být v komentáři k účetním výkazům zveřejněna báze, na základě které je tato hodnota určena.*
- 1.10.22 Odstavec 2.1.90 tohoto standardu doporučuje, aby jednotka samostatně v komentáři k účetním výkazům zveřejnila hodnotu externí pomoci přijaté ve formě zboží a služeb. Odstavec 1.3.38 tohoto standardu vysvětluje, že pokud jsou doporučená zveřejnění obsažena v komentáři k účetním výkazům, musí být srozumitelná a splňovat další kvalitativní charakteristiky finanční informace. Pokud se jednotka rozhodne provést takovéto zveřejnění, musí zveřejnit v komentáři k účetním výkazům bázi, na základě které byla tato hodnota určena. Takovéto zveřejnění umožní uživatelům vyhodnotit, zda například hodnota odvolávající se na ocenění provedené dárce nebo reálná hodnota odvolávající se na ceny na světovém či domácím trhu, je určena rozhodnutím managementu nebo na jiné bázi.

## Zveřejnění dluhu s odloženou splatností nebo zrušeného dluhu

- 1.10.23 *Účetní jednotka v komentáři k účetním výkazům zveřejní částku dluhu z externí pomoci, u kterého byla odložena splatnost anebo který byl zrušen během daného období, společně s příslušnými podmínkami.*
- 1.10.24 Účetní jednotka, která se setká s obtížemi s dluhovou službou týkající se externí pomoci, může požádat o opětné projednání podmínek dluhu nebo o zrušení dluhu. Zveřejnění částky dluhu z externí pomoci, u kterého byla odložena splatnost anebo který byl zrušen společně se všemi příslušnými podmínkami, upozorní uživatele účetních výkazů, že došlo k takovémuto projednání či zrušení. Toto zveřejnění poskytne užitečné informace pro vyhodnocení finančního stavu účetní jednotky a jeho změn.

## Zveřejnění nesouladu s významnými podmínkami

- 1.10.25 *Účetní jednotka v komentáři k účetním výkazům zveřejní významné podmínky smluv o půjčce či dotaci externí pomoci, které nebyly během období dodrženy, jestliže výsledkem tohoto nedodržení bylo zrušení pomoci, anebo vznik závazku vrátit původně poskytnutou pomoc. Tato částka externí pomoci, která byla zrušena nebo vrácena, by měla být také vykázána.*
- 1.10.26 Smlouvy o externí pomoci budou často zahrnovat jak podmínky, které musí být splněny pro další přístup k peněžním prostředkům pomoci, tak i některé procedurální podmínky.
- 1.10.27 Zveřejnění vyžadovaná v odstavci 1.10.25 čtenářům umožní identifikovat případy nedodržení, které měly negativní vliv na peněžní prostředky připravené k podpoře budoucích činností účetní jednotky. Tyto informace také umožní vyhodnotit, zda může v budoucnosti dojít k souladu se smlouvou. Také se doporučuje, ale nevyžaduje, zveřejnění nesouladu s významnými podmínkami v jiných případech (viz odstavec 2.1.83).

## **Datum účinnosti oddílu 1.10 a přechodných ustanovení**

- 1.10.28 *Odstavce 1.10.1 až 1.10.34 tohoto mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor vstupují v platnost pro roční účetní výkazy sestavené za období začínající prvním lednem 2009 anebo později.*
- 1.10.29 *Účetní jednotky nemusí vykazat srovnávací údaje pro částky uveřejněné v souladu s odstavci 1.10.1 až 1.10.27 v prvním roce používání odstavců 1.10.1 až 1.10.34 tohoto standardu.*
- 1.10.30 *Účetní jednotky nemusí v komentáři k účetním výkazům samostatně zveřejňovat zůstatek nevyčerpané externí pomoci specifikované v odstavcích 1.10.18 po období dvou let od data prvního použití odstavců 1.10.1 až 1.10.34 tohoto standardu.*
- 1.10.31 *Pokud účetní jednotka použije přechodná ustanovení v odstavcích 1.10.29 a 1.10.30, měla by zveřejnit, že tak učinila.*
- 1.10.32 V prvním roce použití požadavků odstavců 1.10.1 až 1.10.27 tohoto standardu nemusí mít účetní jednotka k dispozici nezbytné informace, anebo přístup k nim, umožňující splnit požadavek na zveřejnění komparativních informací. Nemusí také mít informace nezbytné k uveřejnění závěrečného zůstatku nečerpané externí pomoci dle odstavce 1.10.18.
- 1.10.33 Odstavec 1.4.16 tohoto standardu poskytuje výjimku z tohoto požadavku zveřejnit komparativní informace za předchozí období po začátku používání tohoto standardu. Některé účetní jednotky již mohly přijmout standard IPSAS o peněžní bázi před touto změnou, aby zahrnuly požadavky týkající se zveřejnění informací příjemcem externí pomoci dle odstavců 1.10.1 až 1.10.27. Odstavec 1.10.29 poskytuje výjimku od požadavku zveřejnit komparativní informace o externí pomoci dle odstavců 1.10.1 až 1.10.27 tohoto standardu v prvním roce použití těchto odstavců. Odstavec 1.10.30 poskytuje výjimku pro ustanovení používat odstavce 1.10.18 po období dvou let od počátku používání tohoto odstavce.
- 1.10.34 Aby bylo zajištěno, že jsou uživatelé informováni o rozsahu souladu s požadavky tohoto standardu, odstavec 1.10.31 vyžaduje, aby jednotky, které použijí tato přechodná ustanovení zveřejnily, že tak učinily.

**Dodatek 1****Vysvětlení požadavků části 1 tohoto standardu**

*Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí standardu. Objasňuje část výkazu příjmů a výdajů a příslušné zveřejňované komentáře pro vládu, která obdržela půjčky a dotace externí pomoci během současného a předchozích období. Jeho účelem je pomoci při objasnění významu standardů přiblížením jejich použití při sestavování a předkládání účetních výkazů pro všeobecné použití založené na peněžní bázi účetnictví:*

- (a) **vládě**, která je příjemcem externí pomoci;
- (b) **účetní jednotce veřejného sektoru**, která ovládá vlastní bankovní účet a není příjemcem externí pomoci; a
- (c) **vládnímu útvaru**, který působí v systému „jediného účtu“, kde ústřední jednotka spravuje peněžní příjmy a výdaje jménem daného útvar a není příjemcem pomoci.

**DODATEK 1A**  
**KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ VÝKAZY PRO VLÁDU A**  
**KONSOLIDOVANÝ VÝKAZ PENĚŽNÍCH PŘÍJMŮ A VÝDAJŮ PRO ROK**  
**KONČÍCÍ 31. PROSINCE 200X**  
**(POUZE PŘÍJMY)**

	Pozn.	← 2000X		← 200X-1 →	
		Příjmy/ (Výdaje) ovládané účetní ednotkou	Výdaje třetích stran	Příjmy/ (Výdaje) ovládané účetní jednotkou	Výdaje třetích stran
(v tisících měnových jednotek)					
<b>PŘÍJMY</b>					
<i>Daně</i>					
Daně z příjmu		X	-	X	-
Daň z přidané hodnoty		X	-	X	-
Majetková daň		X	-	X	-
Ostatní daně		<u>X</u>	-	<u>X</u>	-
<i>Externí pomoc</i>					
Mnohostranné organizace	10	X	X	X	X
Dvoustranné organizace		<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
			X	X	
<i>Ostatní dotace a pomoc</i>			X	X	
<i>Ostatní půjčky</i>					
Příjmy z půjček	3		X		
<i>Příjmy z investice</i>					
Příjmy z pozbytí budov a zařízení		X	-		
<i>Obchodní činnost</i>					
Příjmy z obchodní činnosti		X	-		
<i>Ostatní příjmy</i>					
	4	<u>X</u>	<u>X</u>		
<b>Příjmy celkem</b>		<u><b>X</b></u>	<u><b>X</b></u>		<u><b>X</b></u>



## ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ NA PENĚŽNÍ BÁZI

	Pozn.	200X		200X-1	
		Příjmy/ (Výdaje) ovládané účetní jednotkou	Výdaje třetích stran	Příjmy/ (Výdaje) ovládané účetní jednotkou	Výdaje třetích stran
(v tisících měnových jednotek)					
<b>VÝDAJE</b>					
<i>Činnosti</i>					
Mzdy, platy a zaměstnanecké požitky		(X)	(X)	(X)	(X)
Zásoby a spotřební zboží		(X)	(X)	(X)	(X)
<i>Transfery</i>					
Dotace		(X)	-	(X)	-
Jiné transfery plateb		(X)	-	(X)	-
<i>Investiční výdaje</i>					
Nákup/výstavba budov a zařízení		(X)	(X)	(X)	(X)
Nákup finančních instrumentů		(X)	-	(X)	-
		(X)	(X)	(X)	(X)
<i>Půjčky a splátky úroků</i>					
Splátky výpůjček		(X)	-	(X)	-
Splátky úroků		(X)	-	(X)	-
<i>Jiné výdaje</i>	5	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Celkové výdaje</b>		<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>Přírůstek/(úbytek) peněžních prostředků</b>		<b>X</b>	<b>-</b>	<b>X</b>	<b>-</b>
<b>Peněžní prostředky na počátku roku</b>	2	<b>X</b>	<b>N/A*</b>	<b>X</b>	<b>N/A</b>
<b>Přírůstek/(úbytek) peněžních prostředků</b>		<b>X</b>	<b>N/A</b>	<b>X</b>	<b>N/A</b>
<b>Peněžní prostředky na konci roku</b>	2	<b>X</b>	<b>N/A</b>	<b>X</b>	<b>N/A</b>

\* N/A = neaplikovatelné.

**VÝKAZ SROVNÁVAJÍCÍ ROZPOČTOVÉ A SKUTEČNÉ ČÁSTKY**

**Pro vládu X za rok končící 31. prosincem 200X**

**Rozpočet schválený na peněžní bázi  
(třídění plateb podle účelu)**

**\*\* Rozdíl:**

(v tisících měnových jednotek)	*Skutečnost	Konečný rozpočet	Původní rozpočet	<i>Konečný rozpočet a skutečnost</i>
<b>PENĚŽNÍ PŘÍTOKY</b>				
Daně	X	X	X	X
Smlouvy o pomoci				
Mezinárodní organizace	X	X	X	X
Ostatní dotace a pomoc	X	X	X	X
Příjmy: půjčky	X	X	X	X
Příjmy: pozbytí staveb a zařízení	X	X	X	X
Obchodní činnost	X	X	X	X
Ostatní příjmy	X	X	X	X
<b>Celkové příjmy</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>PENĚŽNÍ ODTOKY</b>				
Zdravotnictví	(X)	(X)	(X)	(X)
Vzdělávání	(X)	(X)	(X)	(X)
Veřejný pořádek/bezpečnost	(X)	(X)	(X)	(X)
Sociální zabezpečení	(X)	(X)	(X)	(X)
Obrana	(X)	(X)	(X)	(X)
Bydlení a vybavení domácností	(X)	(X)	(X)	(X)
Rekreace, kultura a náboženství	(X)	(X)	(X)	(X)
Ekonomické záležitosti	(X)	(X)	(X)	(X)
Ostatní	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Celkové platby</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>NETTO PENĚŽNÍ TOKY</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

\* Skutečné částky zahrnují jak peněžní prostředky, tak úhrady třetích stran.

\*\* „Odlišnosti“ sloupec se nevyžaduje. Nicméně srovnání mezi skutečností a původním a konečným, rozpočtem, jasně uvedeným jako vhodné, může být zahrnuto.

**DODATEČNÉ ÚČETNÍ VÝKAZY (VOLITELNÉ)**

Dodatečné účetní výkazy mohou být vypracovány, aby poskytly podrobnosti o částkách zahrnutých v konsolidovaném výkazu o peněžních příjmech a výdajích: například, aby zveřejnily informace podle hlavních fondů, aby zveřejnily výdaje podle hlavních účelů nebo programů, nebo aby poskytly podrobnosti o zdrojích půjček. Také mohou být zahrnuty sloupce zveřejňující rozpočtované částky.

**VÝKAZ O PENĚŽNÍCH PŘÍJMECH PODLE FONDŮ**

(v tisících měnových jednotek)	<b>200X</b>	<b>200X-1</b>
	<b>Příjmy ovládané účetní jednotkou</b>	<b>Příjmy ovládané účetní jednotkou</b>
<b>PŘÍJMY</b>		
Konsolidované fondy	X	X
Speciální fondy	X	X
Obchodní fondy	X	X
Půjčky	X	X
<b>Celkem příjmy</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**PŘÍJMY Z PŘIJATÝCH PŮJČEK**

(v tisících měnových jednotek)	Pozn.	<b>200X</b>		<b>200X-1</b>	
		<b>Peněžní příjmy ovládané účetní jednotkou</b>	<b>Příjmy vyplývající z půjček od třetích stran</b>	<b>Peněžní příjmy ovládané účetní jednotkou</b>	<b>Příjmy vyplývající z půjček od třetích stran</b>
<b>PŮJČKY</b>					
Domácí obchodní instituce		X	-	X	-
Zahraniční obchodní instituce		X	-	X	-
Rozvojové banky a podobné organizace poskytující půjčky		X	X	X	X
<b>Celkové půjčky</b>	3	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

VÝKAZ VÝDAJŮ PODLE VLÁDNÍCH PROGRAMŮ/ČINNOSTÍ/ÚČELU

	← 200X →		← 200X-1 →	
	Výdaje ovládané účetní jednotkou	Výdaje třetích stran	Výdaje ovládané účetní jednotkou	Výdaje třetích stran
(v tisících měnových jednotek)				
<b>PLATBY/VÝDAJE –</b>				
<b>Běžný účet</b>				
Vzdělávací služby	X	X	X	X
Zdravotní služby	X	X	X	X
Sociální zabezpečení	X	-	X	-
Obrana	X	-	X	-
Veřejný pořádek a bezpečnost	X	X	X	X
Rekreace, kultura a náboženství	X	X	X	X
Hospodářské služby	X	-	X	-
Ostatní	X	X	X	X
<b>Celkové platby/výdaje</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>PLATBY/VÝDAJE –</b>				
<b>Investiční účet</b>				
Vzdělávací služby	X	X	X	X
Zdravotní služby	X	X	X	X
Sociální zabezpečení	X	-	X	-
Obrana	X	-	X	-
Veřejný pořádek a bezpečnost	X	X	X	X
Rekreace, kultura a náboženství	X	X	X	X
Jiné	X	X	X	X
<b>Celkové platby/výdaje</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Běžný a investiční účet celkem</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

## ÚČETNÍ JEDNOTKA VEŘEJNÉHO SEKTORU – CELOVLÁDNÍ

### Komentář k účetním výkazům

#### 1. Účetní pravidla

##### Základ pro vypracování

Účetní výkazy byly vypracovány na peněžní bázi v souladu se standardem IPSAS *Účetní výkaznictví na peněžní bázi*.

Účetní pravidla byla používána konzistentně po celé období.

##### Vykazující účetní jednotka

Účetní výkazy jsou sestaveny pro vládu ze země A. Účetní výkazy zahrnují vykazující účetní jednotku upravenou příslušným zákonem. (Zákon o veřejných financích 20XX). Tato zahrnuje:

- (i) ústřední vládní ministerstva; a
- (ii) podniky veřejné správy a obchodní fondy, které jsou ovládané jednotkou.

Konsolidované účetní výkazy zahrnují všechny jednotky ovládané během roku. Seznam významných ovládaných jednotek je uveden v bodě 7 poznámek k účetním výkazům.

##### Výdaje třetích stran

Vláda má také prospěch ze zboží a služeb nakoupených jejím jménem jako výsledek peněžních plateb realizovaných během období třetími stranami v podobě úvěrů či příspěvků. Výdaje provedené třetími stranami sice nejsou vládními peněžními příjmy či výdaji, ale vládě přinášejí prospěch. Tyto výdaje jsou zveřejněny v kolonce *Výdaje třetích stran* v konsolidovaném výkazu peněžních příjmů a výdajů a v jiných účetních výkazech.

##### Měna vykazování

Měna vykazování je (měna země A).

#### 2. Peněžní prostředky

Peněžní prostředky zahrnují peněžní hotovost, vklady na požádání a peněžní ekvivalenty. Vklady na požádání a peněžní ekvivalenty se skládají ze zůstatků u bank a z investic do krátkodobých peněžních tržních instrumentů.

Peněžní prostředky zahrnuté do výkazu peněžních příjmů a výdajů zahrnují následující částky:

(v tisících měnových jednotek)	<b>200X</b>	<b>200X-1</b>
Peněžní hotovost a zůstatky u bank	X	X
Krátkodobé investice	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

Výše uvedená částka zahrnuje X měnových jednotek poskytnutých Mezinárodní agenturou XX na výstavbu silniční infrastruktury.

### **3. Půjčky**

Půjčky zahrnují přítoky peněžních prostředků od bank, podobných půjčujících agentur a komerčních institucí a dlužné částky z nepeněžních výpomocí poskytnutých třetími stranami.

### **4. Další příjmy**

Další příjmy zahrnují poplatky, pokuty, penále a různé příjmy.

### **5. Další úhrady/výdaje**

Další výdaje zahrnují dividendy, výběry vlastníků, právní urovnání soudních pří a různé úhrady.

### **6. Nevyčerpané úvěrové účty jiné než nevyčerpaná externí pomoc**

(viz poznámka č. 10 pro nevyčerpanou externí pomoc)

(v tisících měnových jednotek)	<b>200X</b>	<b>200X-1</b>
<b>Pohyby na nevyčerpaných úvěrových účtech</b>		
Nevyčerpané úvěrové účty k 1.1.0X	X	X
Dodatečné úvěrové účty	X	X
Celkem k dispozici	<u>X</u>	<u>X</u>
Čerpaná částka	(X)	(X)
Uzavření účtu/storno	(X)	(X)
Nevyčerpané úvěrové účty k 31.12.0X.	<u>X</u>	<u>X</u>

(v tisících měnových jednotek)	<b>200X</b>	<b>200X-1</b>
<b>Nevyčerpané úvěrové účty</b>		
Komerční finanční instituce	X	X
Celkem nevyčerpané úvěrové účty	<u>X</u>	<u>X</u>

**7. Významné ovládané jednotky**

<b>Jednotky</b>	<b>Působnost</b>
Jednotka A	X
Jednotka B	X
Jednotka C	X
Jednotka D	X

**8. Datum schválení**

Účetní výkaz byl schválen ke zveřejnění dne XX měsíce 200X+1 panem YY, pokladníkem země A.

**9. Původní a konečný schválený rozpočet a srovnání skutečných a rozpočtovaných částek**

Schválený rozpočet je vypracován na stejné účetní bázi (peněžní bázi), stejné třídící bázi a za stejné období (od prvního ledna 200X do 31. prosince 200X) jako účetní výkazy. Schválený rozpočet zahrnuje tytéž účetní jednotky jako konsolidované účetní výkazy - tyto účetní jednotky jsou identifikovány v poznámce č. 7.

Původní rozpočet byl schválen legislativním krokem (datum) a dodatečně rozpočtové určení XXX pro pomoc při odstraňování katastrofy po zemětřesení v severní oblasti (datum) bylo schváleno legislativním krokem (datum). Cíle původního rozpočtu a pravidla, a následné úpravy jsou podrobněji vysvětleny v operačním přehledu a ve zprávě o čerpání rozpočtu vydané spolu s účetními výkazy.

Překročení skutečných výdajů oproti konečnému rozpočtu o 15 % (25% nad původní rozpočet) na zdravotnický program bylo díky překročení výdajů nad úroveň schválenou zákonem v souvislosti se zemětřesením. Neexistují žádné jiné významné rozdíly.

**Alternativní poznámka č. 9 pro případ, že jsou rozpočet a účetní výkazy připraveny na jiné bázi**

**9. Původní a konečný schválený rozpočet a srovnání skutečných a rozpočtovaných částek**

Rozpočet je schválen na modifikované peněžní bázi funkčním setříděním. Tento schválený rozpočet zahrnuje období od prvního ledna 200X do 31. prosince 200X a zahrnuje všechny účetní jednotky v rámci celého vládního sektoru. Celý vládní sektor zahrnuje všechny vládní útvary – tyto jsou uvedeny v poznámce č. 7 nahore.

Původní rozpočet byl schválen legislativním krokem (datum) a dodatečně rozpočtové určení XXX k podpoře při odstraňování katastrofy po zemětřesení v severní oblasti (datum) bylo schváleno legislativním krokem (datum). Cíle původního rozpočtu a pravidla a následné úpravy jsou podrobněji vysvětleny v operačním přehledu a ve zprávě o čerpání rozpočtu vydané spolu s účetními výkazy.

Překročení skutečných výdajů oproti konečnému rozpočtu o 15 % (25% nad původní rozpočet) na zdravotnický program bylo díky překročení výdajů nad úroveň schválenou zákonem v souvislosti se zemětřesením. Neexistují žádné jiné významné rozdíly mezi konečným schváleným rozpočtem a skutečnými částkami.

Rozpočtová a účetní báze se liší. Účetní výkazy za vládu jako celek jsou sestaveny na peněžní bázi používající třídění na základě druhu výdajů ve výkazu o finančním plnění. Účetní výkazy jsou konsolidovanými účetními výkazy, které zahrnují všechny ovládané účetní jednotky, včetně podniků veřejné správy pro rozpočtové období od 1. ledna 20XX do 31. prosince 20XX. Rozpočet je schválen na modifikované peněžní bázi setříděním dle účelu a platí jen v celovládním sektoru, který nezahrnuje podniky veřejné správy a jiné netržní vládní jednotky a činnosti.

Částky ve výkazu peněžních příjmů a výdajů jsou pro konzistentnost uzpůsobeny modifikované peněžní bázi a přetříděny dle účelu tak, aby byly na stejné bázi jako konečný schválený rozpočet. Dále byly ve výkazu peněžních příjmů a výdajů provedeny změny částek vzhledem k časovým rozdílům spojeným s pokračujícím rozpočtovým určením a vzhledem k rozdílům mezi účetními jednotkami (podniky veřejné správy a jiné účetní jednotky) tak, aby vyjadřovaly skutečné částky na srovnatelné bázi s konečným schváleným rozpočtem.

Odsouhlasení mezi skutečnými přítoky a odtoky uvedenými ve výkazu srovnávacím rozpočtováné a skutečné částky a odsouhlasení částek celkových peněžních příjmů a celkových peněžních výdajů vykázaných ve výkazu peněžních příjmů a výdajů za rok končící dnem 31. prosince 20XX je uvedeno níže.

	<b>Celkové přítoky</b>	<b>Celkové odtoky</b>
Skutečné částky na srovnatelné bázi uvedené ve výkazu srovnávacím rozpočet a skutečnost	<b>X</b>	<b>X</b>
Rozdíly v bázi	X	X
Rozdíly v čase	-	-
Rozdíly mezi účetními jednotkami	X	X
Celkem peněžní příjmy	<b>X</b>	
Celkem peněžní výdaje		<b>X</b>

Účetní výkazy a rozpočet jsou sestaveny za totéž období. Existuje rozdíl mezi účetními jednotkami: rozpočet je sestaven pro celý vládní sektor a účetní výkazy konsolidují všechny účetní jednotky ovládané vládou. Existuje také rozdíl v bázi: rozpočet je sestaven na peněžní bázi a účetní výkazy na modifikované peněžní bázi.

Toto odsouhlasení by mohlo být zahrnuto ve výkazu srovnávacím rozpočtové a skutečné částky nebo ve zveřejněné poznámce.



## 10. Externí pomoc

### Platby třetími stranami

Všechny platby učiněné třetími stranami jsou realizovány třetími stranami, které nejsou součástí ekonomické jednotky.

### Externí pomoc

Externí pomoc byla přijata ve formě půjčky nebo dotace od mnohostranných nebo dvoustranných dárcovských organizací na základě smlouvy upravující účel, na který byla pomoc využita.

	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
	<b>Celkem</b>	<b>Celkem</b>
<b>Půjčky</b>		
Mnohostranné organizace	X	X
Dvoustranné organizace	X	X
Celkem	X	X
<b>Dotace</b>		
Mnohostranné organizace	X	X
Dvoustranné organizace	X	X
Celkem	X	X
<b>Externí pomoc celkem</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

### Nesoulad s významnými podmínkami, odložení splátek dluhu a jeho zrušení

Nevyskytly se žádné případy nesouladu s podmínkami, které vedly ke zrušení půjček externí pomoci.

Dotace externí pomoci v X jednotkách domácí měny byly zrušeny během vykazovaného období. Ke zrušení vedlo nadhodnocení nákladů v konkrétních rozvojových projektech a následné vydání menších částek než těch, které byly přislíbeny dárcovskou účetní jednotkou za dané období.

**Nevyčerpaná externí pomoc**

Půjčky a dotace nevyčerpané externí pomoci k datu vykazování jsou částky specifikované v závazné smlouvě, která se vztahuje k financování projektů toho času nedokončených, pokud byly splněny podmínky a jejich další plnění je víc než pravděpodobné a projekt bude dle očekávání dokončován.

	<b>Půjčky 200X</b>	<b>Dotace 200X</b>	<b>Půjčky 200X-1</b>	<b>Dotace 200X-1</b>
Konečný zůstatek ve vykazované měně	X	X	X	X

Významné podmínky, které určují nebo ovlivňují částku nevyčerpané pomoci, se týkají dosažení následujících konkrétních stavebních cílů pro rozvoj lékařské a vzdělávací infrastruktury: ( Účetní jednotka musí uvést cíle výstavby).

ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ NA PENĚŽNÍ BÁZI

**DODATEK 1B**

**VLÁDNÍ ÚČETNÍ JEDNOTKA AB**

**(TATO ÚČETNÍ JEDNOTKA OVLÁDÁ SVŮJ VLASTNÍ BANKOVNÍ ÚČET A MÁ TAKÉ PROSPĚCH Z VÝDAJŮ UČINĚNÝCH TŘETÍMI STRANAMI.)**

**KONSOLIDOVANÝ VÝKAZ PENĚŽNÍCH PŘÍJMŮ A VÝDAJŮ  
ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCE 200X**

Pozn.	← 200X →			← 200X-1 →		
	Příjmy/ (výdaje) ovládané účetní jednotkou	Platby jiných vládních jednotek	Platby vnějších třetích stran	Příjmy/ (výdaje) ovládané účetní jednotkou	Platby jiných vládních jednotek	Platby vnějších třetích stran
(v tisících měnových jednotek)						
<b>PŘÍJMY</b>						
Schválená alokace/Rozpočtové určení	X	X	-	X	X	-
Další příjmy	X	-	-	X	-	-
Dotace/Výpomoci	-	-	X	-	-	X
<b>Celkové příjmy</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>VÝDAJE</b>						
Mzdy, platy a zaměstnanecké požitky	(X)	-	-	(X)	-	-
Nájemné	(X)	(X)	-	(X)	(X)	-
Investiční výdaje	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ NA PENĚŽNÍ BÁZI

	Pozn.	200X			200X-1		
		Příjmy/ (výdaje) ovládané účetní jednotkou	Platby jiných vládních jednotek	Platby vnějších třetích stran	Příjmy/ (výdaje) ovládané účetní jednotkou	Platby jiných vládních jednotek	Platby vnějších třetích stran
(v tisících měnových jednotek)							
Transfery	3	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Celkové výdaje</b>		<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>Přírůstky/(úbytky) peněžních prostředků</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>(X)</b>	<b>X</b>	<b>(X)</b>	<b>X</b>
<b>Peněžní prostředky na začátku roku</b>	2	<b>X</b>	<b>N/A*</b>	<b>N/A</b>	<b>X</b>	<b>N/A</b>	<b>N/A</b>
<b>Přírůstky/(úbytky) peněžních prostředků</b>		<b>X</b>	<b>N/A</b>	<b>N/A</b>	<b>X</b>	<b>N/A</b>	<b>N/A</b>
<b>Peněžní prostředky na konci roku</b>	2	<b>X</b>	<b>N/A</b>	<b>N/A</b>	<b>X</b>	<b>N/A</b>	<b>N/A</b>

\* N/A = Neaplikovatelné.

## DODATEČNÉ ÚČETNÍ VÝKAZY (VOLITELNÉ)

Dodatečné účetní výkazy mohou být vypracovány například ke zveřejnění informací o rozpočtu podle hlavních skupin fondů (jestliže to připadá v úvahu) nebo aby vykázaly výdaje podle hlavních účelů. Příklad výkazu podle účelu je uveden níže.

### VÝKAZ VÝDAJŮ PODLE ÚČELU

Pozn.	200X			200X-1		
	Výdaje ovládané účetní jednotkou	Výdaje jiných vládních jednotek	Výdaje vnějších třetích stran	Výdaje ovládané účetní jednotkou	Výdaje jiných vládních jednotek	Výdaje vnějších třetích stran
(v tisících měnových jednotek)						
<b>ÚHRADY/VÝDAJE</b>						
Program I	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Program II	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Program III	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Program IV	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Další úhrady/výdaje	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Celkem úhrady/výdaje</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>

## VLÁDNÍ ÚČETNÍ JEDNOTKA AB

### Komentář k účetním výkazům

#### 1. Účetní pravidla

##### Východiska pro vypracování

Účetní výkazy byly vypracovány na peněžní bázi v souladu se standardem IPSAS *Účetní výkaznictví na peněžní bázi*.

Účetní pravidla byla během roku používána konzistentně.

##### Vykazující účetní jednotka

Účetní výkazy jsou pro účetní jednotku veřejného sektoru (vládní účetní jednotku AB). Účetní výkazy zahrnují vykazující účetní jednotku specifikovanou v příslušném právním předpise (Zákon o veřejných financích 20xx). Tato zahrnuje vládní účetní jednotku AB a jí ovládané jednotky. Vládní účetní jednotka AB je ovládána ústřední vládou země A.

Hlavní činností účetní jednotky veřejného sektoru AB je poskytovat [definovat typ] služby občanům. Účetní jednotka ovládá vlastní bankovní účet. Rozpočtová určení a jiné peněžní příjmy jsou uloženy na jejich bankovních účtech.

##### Výdaje jiných vládních jednotek

Účetní jednotka má prospěch z výdajů realizovaných jejím jménem její ovládající jednotkou (vládou A) a jinými vládními jednotkami.

##### Výdaje vnějších třetích stran

Účetní jednotka má také prospěch z výdajů realizovaných vnějšími třetími stranami (jednotkami mimo ekonomickou jednotku) za zboží, výrobky a služby. Tyto výdaje nejsou peněžními příjmy ani peněžními výdaji jednotky, ale přinášejí účetní jednotce prospěch. Jsou uveřejněny v kolonce *Výdaje vnějších třetích stran* ve výkazu peněžních příjmů a výdajů a v jiných účetních výkazech.

##### Měna vykazování

Měna vykazování je (měna země A).

#### 2. Peněžní prostředky

Peněžní prostředky zahrnují peněžní hotovost, vklady na požádání a peněžní ekvivalenty. Vklady na požádání a peněžní ekvivalenty se skládají ze zůstatků u bank a z investic do krátkodobých peněžních tržních instrumentů.

Částky poskytnuté jednotce z rozpočtu jsou uloženy na bankovním účtu jednotky a jsou ovládány účetní jednotkou. Všechny půjčky jsou realizovány ústřední finanční jednotkou.

Příjmy ze směnných operací jsou uloženy na účtech fondu pro obchodování ovládaného účetní jednotkou a jsou ke konci roku převedeny do konsolidovaných příjmů

Peněžní prostředky zahrnuté do výkazu peněžních příjmů a výdajů zahrnují následující částky:

(v tisících měnových jednotek)	200X	200X-1
Peněžní hotovost a zůstatky u bank	X	X
Krátkodobé investice	X	X
	X	X
	X	X

### 3. Transfery

Částky jsou transferovány oprávněným příjemcům v souladu s působností a pravomocí účetní jednotky.

### 4. Významné ovládané jednotky

Jednotka	Působnost
Jednotka A	X
Jednotka B	X

### 5. Datum schválení

Účetní výkazy byly schváleny k vydání XX *měsíce* 200X+1 panem YY, Ministrem XXXXX pro účetní jednotku AB.

**DODATEK 1C**  
**VLÁDNÍ ÚTVAR AC**  
**(VLÁDA PROVOZUJE CENTRALIZOVANÝ SYSTÉM JEDINÉHO ÚČTU**  
**– ÚČETNÍ JEDNOTKA NEOVLÁDÁ ČÁSTKY VYČLENĚNÉ**  
**PRO VLASTNÍ POUŽITÍ.)**  
**VÝKAZ PENĚŽNÍCH PŘÍJMŮ A VÝDAJŮ**  
**PRO ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCE 200X**

	Pozn.	200X		200X-1	
		Pokladní účet/ jediný ovládaný účet	Výdaje vnějších třetích stran	Pokladní účet/ jediný ovládaný účet	Výdaje vnějších třetích stran
(v tisících měnových jednotek)					
<b>PŘÍJMY</b>					
Alokace/rozpočtové určení	2	X	-	X	-
Jiné příjmy		X	-	X	-
Výpomoci		-	X	-	X
<b>Celkové příjmy</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>VÝDAJE</b>					
Mzdy, platy a zaměstnanecké požitky		(X)	-	(X)	-
Nájemné		(X)	-	(X)	-
Investiční výdaje		(X)	(X)	(X)	(X)
Transfery	3	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Celkové výdaje</b>		<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>



## DODATEČNÉ ÚČETNÍ VÝKAZY (VOLITELNÉ)

Dodatečné účetní výkazy mohou být vypracovány, aby například byly zveřejněny informace o rozpočtu podle skupin velkých fondů (jestliže to připadá v úvahu) nebo vykázány výdaje podle hlavních účelů či plateb. Příklad výkazu sestaveného podle účelu je uveden níže.

	VÝKAZ VÝDAJŮ PODLE ÚČELU				
	Pozn.	200X		200X-1	
(v tisících měnových jednotek)		Pokladní účet/ jediný ovládaný účet	Výdaje vnějších třetích stran	Pokladní účet/ jediný ovládaný účet	Výdaje vnějších třetích stran
<b>VÝDAJE</b>					
Program I		X	X	X	X
Program II		X	X	X	X
Program III		X	X	X	X
Program IV		X	X	X	X
Další výdaje		X	X	X	X
<b>Výdaje celkem</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

## VLÁDNÍ ÚTVAR AC

### Komentář k účetním výkazům

#### 1. Účetní pravidla

##### Východiska pro vypracování

Účetní výkazy byly vypracovány na peněžní bázi v souladu se standardem IPSAS *Účetní výkaznictví na peněžní bázi*.

Účetní pravidla byla během roku používána konzistentně.

##### Vykazující účetní jednotka

Účetní výkazy jsou pro účetní jednotku veřejného sektoru: Vládní útvar AC. Účetní výkazy zahrnují vykazující účetní jednotku specifikovanou v příslušném právním předpise (Zákon o veřejných financích 20xx). Tato zahrnuje vládní útvar AC. Vládní útvar AC je ovládán ústřední vládou země A.

Hlavní činností vládního útvaru AC je poskytovat služby občanům.

Vládní útvar AC nedisponuje vlastním bankovním účtem. Vláda provozuje ústřední pokladnu, která řídí peněžní výdaje realizované všemi útvary během účetního roku. Výdaje vztahující se k danému útvaru provedené přes tento účet jsou zveřejněny ve sloupci Účet státní pokladny ve výkazu peněžních příjmů a výdajů a v jiných účetních výkazech.

##### Výdaje vnějších třetích stran

Vládní útvar AC má prospěch ze zboží, výrobků a služeb nakoupených jeho jménem jako důsledek peněžních výdajů vnějších třetích stran danému útvaru během účetního období. Tyto výdaje provedené třetími stranami nejsou peněžními příjmy ani peněžními výdaji útvaru, ale přinášejí útvaru prospěch. Jsou uveřejněny ve sloupci *Výdaje vnějších třetích stran* ve výkazu peněžních příjmů a výdajů a v jiných účetních výkazech.

##### Měna vykazování

Měna vykazování je (měna země A).

#### 2. Rozpočtové určení

Částky, které jsou vládnímu útvaru AC přiděleny z rozpočtu, jsou provedeny prostřednictvím ústředního účtu spravovaného Úřadem pro státní pokladnu. Tyto částky nejsou ovládány útvarem AC, ale jsou přidělovány jménem útvaru správcem ústředního účtu po předložení příslušné dokumentace a schválení. Všechny půjčky poskytuje ústřední finanční jednotka. Částka vykázaná jako alokace/rozpočtové

určení ve výkazu peněžních příjmů a výdajů je částkou, kterou Úřad pro státní pokladnu vydal ve prospěch útvaru AC (částka „vyčerpána“).

**3. Transfery**

Částky jsou transferovány oprávněným příjemcům v souladu s působností a pravomocí útvaru AC.

**4. Datum schválení**

Účetní výkazy byly schváleny k vydání XX měsíce 200X+1 panem YY, Ministrem XXXXX pro vládní útvar AC.

## **ČÁST 2: ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ NA PENĚŽNÍ BÁZI — DOPORUČENÁ ZVEŘEJNĚNÍ DODATEČNÝCH INFORMACÍ**

*Tato část standardu není povinná. Vysvětluje doporučená zveřejnění dodatečných informací pro účely výkaznictví založeného na peněžní bázi účetnictví. Tato část by měla být čtena společně s částí 1 tohoto standardu, která objasňuje požadavky na výkaznictví založené na peněžní bázi účetnictví. Doporučená zveřejnění vytištěná kurzívou je třeba číst v kontextu s výkladovými odstavci této části standardu, které jsou vytištěny jednoduchým písmem.*

## ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ NA PENĚŽNÍ BÁZI ČÁST 2: DOPORUČENÁ ZVEŘEJNĚNÍ DODATEČNÝCH INFORMACÍ

### 2.1 Zveřejnění doporučených dodatečných informací

#### Definice

2.1.1 *Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:*

*Akruální báze představuje účetní východiska, podle kterých jsou transakce a ostatní události vykazovány tehdy, kdy nastaly (bez ohledu na to, kdy byly peníze nebo peněžní ekvivalenty přijaty, či zaplacený). Z uvedeného důvodu jsou transakce a události zobrazeny v účetních knihách a vykázány v účetních výkazech za období, ke kterému se vztahují. Položky vykazované na základě akruálního principu jsou aktiva, závazky, čistá aktiva/jmění, výnosy a náklady.*

*Aktiva jsou prostředky ovládané účetní jednotkou, které vznikly v důsledku minulých událostí a od nichž se očekává, že přinesou účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.*

*Výpůjční náklady jsou úroky a ostatní náklady vynaložené účetní jednotkou v souvislosti s výpůjčkou prostředků.*

*Závěrkový kurz je spotový směnný kurz k datu vykázání.*

*Výběry vlastníků znamenají budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál vyplacený účetní jednotkou všem nebo některým z vlastníků buď v podobě výnosu z investice, nebo výběru původní investice.*

*Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu za účetní období, k němuž došlo úbytkem či spotřebou aktiv případně vznikem závazků, a které vedou k takovému snížení čistých aktiv/jmění jež není výběrem vlastníky.*

*Mimořádné položky jsou výnosy nebo náklady vyplývající z událostí nebo transakcí, které jsou jasně odlišné od běžné činnosti účetní jednotky, neočekává se jejich časté nebo pravidelné opakování a nejsou účetní jednotkou ovlivnitelné.*

*Finanční aktiva jsou veškerá aktiva, která jsou:*

- (a) *peněžními prostředky;*
- (b) *smluvním nárokem získat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum od jiné účetní jednotky;*
- (c) *smluvním nárokem vyměnit finanční nástroj s jinou účetní jednotkou za potenciálně výhodných podmínek; nebo*
- (d) *nástrojem jmění jiné účetní jednotky.*

*Závazky jsou současnými povinnostmi účetní jednotky, které vznikly v důsledku minulých událostí, od jejichž splnění se očekává, že vyústí v odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.*

*Běžná činnost je jakákoliv činnost, kterou se účetní jednotka zabývá jako součástí poskytování služeb nebo obchodních aktivit. Běžná činnost zahrnuje takové činnosti, ve kterých se jednotka angažuje, dále činnosti je provádějící nebo činnosti z těchto činností vyplývající.*

*Výnos je hrubým přírůstkem ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu během účetního období, pokud tento přírůstek vede ke zvýšení čistých aktiv/jmění, přičemž nejde o přírůstek vyvolaný vklady vlastníků.*

*Termíny definované v části 1 tohoto standardu jsou používány v této části standardu v jejich definovaném významu.*

## **Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál**

- 2.1.2 Aktiva, zahrnující peněžní a jiné prostředky, poskytují účetním jednotkám představu o tom, jak budou tyto jednotky schopny plnit své cíle. Taková aktiva, která jsou používána k dodání výrobků, zboží a k poskytování služeb v souladu s cíli účetní jednotky, která ale bezprostředně nevytvářejí čisté peněžní přítoky, jsou často označována jako „využitelný potenciál“. Aktiva využívaná k vytváření čistých peněžních přítoků jsou často popisována jako aktiva představující „budoucí ekonomický prospěch“. Aby byly obsaženy všechny účely, ke kterým lze aktiva využít, používá tento standard pro popis jejich základních vlastností termín „budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál“.

## **Předpoklad trvání**

- 2.1.3 *Při sestavování účetních výkazů účetní jednotky by měly osoby odpovědné za její sestavení provést vyhodnocení, zda je účetní jednotka schopna splnit předpoklad trvání. Jestliže osoby odpovědné za sestavení účetních výkazů účetní jednotky si jsou při tomto vyhodnocování vědomy významných nejistot spojených s událostmi nebo podmínkami, které mohou vést k významným pochybnostem o schopnosti účetní jednotky splnit předpoklad trvání, doporučuje se tyto nejistoty zveřejnit.*
- 2.1.4 Rozhodnutí o tom, zda bude účetní jednotka schopna splnit předpoklad trvání, se spíše vztahuje na jednotlivé účetní jednotky, než na vládu jako takovou. Pokud jde o jednotlivé účetní jednotky, osoby odpovědné za sestavení účetních výkazů budou při vyhodnocování předpokladu trvání:
- (a) muset vzít v úvahu všechny informace dosažitelné v dohledné budoucnosti, které budou zahrnovat zejména dvanáct měsíců od schválení účetních výkazů; a

- (b) zřejmě muset zohlednit širokou škálu faktorů týkajících se běžného a očekávaného výkonu, možné či ohlášené restrukturalizace organizačních jednotek, odhadů příjmů nebo pravděpodobnosti pokračujícího financování ze strany vlády a možného zdroje nahrazující financování, a to předtím, než bude přiměřeně provést závěr o předpokladu trvání.

2.1.5 Mohou nastat okolnosti, za kterých se obvyklé testy likvidity a solventnosti na prokázání předpokladu trvání obchodních podniků budou jevit jako nepříznivé, ale další faktory budou naznačovat, že účetní jednotka přesto splní předpoklad trvání. Například:

- (a) při vyhodnocování předpokladu trvání dané samosprávy může pravomoc vybírat dávky a daně některým účetním jednotkám pomoci v tom, že se na ně bude pohlížet jako na nepřetržitě trvající, i kdyby jejich peněžní výdaje překročily peněžní příjmy na delší dobu; a
- (b) pokud jde o jednotlivé účetní jednotky, vyhodnocení jejich peněžních přítoků za vykazované období může naznačit, že účetní jednotka nesplní předpoklad trvání. Nicméně mohou existovat víceleté smlouvy s danou samosprávou o financování, které zaručí účetní jednotce pokračování v činnosti.

### **Mimořádné položky**

2.1.6 *Účetní jednotce se doporučuje, aby samostatně vykazovala druh a výši každé mimořádné položky. Zveřejnění může být učiněno přímo ve výkazu peněžních příjmů a výdajů nebo v jiných účetních výkazech nebo v komentáři k účetním výkazům.*

2.1.7 Mimořádné položky jsou charakterizovány skutečností, že vznikají z událostí nebo transakcí odlišných od běžné činnosti účetní jednotky, tj. neočekává se jejich časté nebo pravidelné opakování a nejsou účetní jednotkou ovlivnitelné. Z těchto důvodů jsou mimořádné položky vzácné, neobvyklé a významné.

### **Odlíšnost od běžné činnosti**

2.1.8 To, zda událost či transakce bude jasně odlišná od běžné činnosti účetní jednotky, závisí spíše na povaze události či transakce ve vztahu k činnostem obvykle prováděným účetní jednotkou než na frekvenci očekávaného výskytu takových událostí. Událost nebo transakce může být pro některou účetní jednotku nebo úroveň vlády mimořádná z důvodu odlišností od její běžné činnosti. V kontextu vykazování na celovládní úrovni budou mimořádné položky velmi vzácné.

**Opakování se v dohledné budoucnosti neočekává**

2.1.9 Událost nebo transakce bude toho druhu, který by se racionálně neměl vyskytovat v dohledné budoucnosti, a to s ohledem na prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí svoji činnost. Podstata mimořádných položek je taková, že je nelze obvykle očekávat na začátku vykazovaného období, a proto by neměly být zahrnuty do rozpočtu. Zahrnutí položky do rozpočtu naznačuje, že výskyt určité položky je předvídaný, a proto není mimořádný.

**Absence ovládnání nebo vlivu účetní jednotky**

2.1.10 Událost nebo transakce nebude účetní jednotkou ovlivnitelná. Předpokládá se, že transakce nebo událost není účetní jednotkou ovlivnitelná, jestliže rozhodnutí nebo směřování účetní jednotky neovlivní výskyt této transakce nebo události.

**Identifikace mimořádných položek**

2.1.11 O tom, zda je položka mimořádná či není, bude rozhodováno v kontextu prostředí a na úrovni vlády, na které účetní jednotka působí. Posuzován bude každý případ.

2.1.12 Příklady peněžních toků spojených s událostmi nebo s transakcemi, které mohou, třebaže to není nevyhnutelné, vést ke vzniku mimořádných položek u některých účetních jednotek veřejného sektoru nebo úrovní vlády, jsou:

- (a) krátkodobé peněžní přítoky spojené s poskytováním služeb uprchlíkům, nebyla-li potřeba těchto služeb předvídána na začátku období, mimo běžný rozsah činností účetní jednotky, a mimo ovládnání účetní jednotkou. Byly-li tyto služby předvídatelné nebo vyskytovaly-li se ve více než jednom vykazovaném období, neměly by být obecně označovány za mimořádné; a
- (b) peněžní přítoky spojené s poskytováním služeb po přírodní či člověkem způsobené katastrofě, například poskytnutí přístřeší lidem bez přístřeší po zemětřesení. Proto, aby mohlo být dané zemětřesení kvalifikováno jako mimořádná událost, muselo by se jednat o rozsah, který by normálně nebyl očekáván ani v zeměpisné oblasti, ve které k němu došlo, ani v zeměpisné oblasti spojené s účetní jednotkou. Poskytování nouzových služeb anebo opětovné obnovení nezbytných služeb by muselo být mimo rozsah běžné činnosti dané účetní jednotky. Pokud účetní jednotka má odpovědnost za poskytování pomoci postiženým přírodními katastrofami, náklady spojené s touto činností by celkově nesplnily definici mimořádné položky.

2.1.13 Restrukturalizace činností je příklad události, která by obvykle nebyla mimořádná ani pro jednotlivou účetní jednotku veřejného sektoru ani pro jednotku na celostátní úrovni zahrnující v sobě vládní orgán. Všechna tři kritéria v rámci definice mimořádné položky musí být splněna předtím,



než položka může být označena za mimořádnou. Restrukturalizace se může zřetelně odlišovat od běžné činnosti účetní jednotky. Nicméně na celovládní úrovni může docházet k restrukturalizaci častěji. Důležitější však je, že restrukturalizace je obvykle účetní jednotkou na celovládní úrovni ovlivnitelná. Závisí pouze na okolnostech, jestli bude restrukturalizace nařízena další úrovní vlády nebo vnějším regulátorem nebo jiným vnějším úřadem, aby mohla být klasifikována jako restrukturalizace účetní jednotkou na celovládní úrovni neovlivnitelná.

- 2.1.14 Zveřejnění druhu a výše každé mimořádné položky může být učiněno přímo ve výkazu peněžních příjmů a výdajů nebo v jiných účetních výkazech, které mohou být sestaveny, nebo v komentáři k těmto účetním výkazům. Účetní jednotka může také rozhodnout, že přímo ve výkazu peněžních příjmů a výdajů zveřejní pouze celkovou částku mimořádných položek a podrobnosti zveřejní v komentáři.

## Prováděné transakce

- 2.1.15 *Účetní jednotce se doporučuje, aby zveřejnila v komentáři k účetním výkazům výši a druh peněžních toků a zůstatků peněžních prostředků, které jsou výsledkem transakcí prováděných účetní jednotkou jako zprostředkovatelem jménem jiných, přičemž jsou tyto částky mimo ovládnání účetní jednotkou.*
- 2.1.16 Peněžní toky spojené s transakcemi prováděnými účetní jednotkou, která vystupuje jako prostředník jménem jiných, nemusí procházet bankovními účty, které jsou ovládány vykazující účetní jednotkou. V těchto případech nemůže účetní jednotka při sledování vlastních cílů využít či mít jiný prospěch z peněžních prostředků, které provádí. Tyto peněžní toky nejsou ovládány účetní jednotkou, a proto nejsou zahrnuty v celkových částkách vykázaných přímo ve výkazu o peněžních příjmech a výdajích nebo v jiných účetních výkazech, které mohou být sestaveny. Nicméně se doporučuje zveřejnění výše a podstaty těchto transakcí podle hlavních typů, protože to poskytuje užitečné informace o rozsahu činnosti účetní jednotky a má to význam pro vyhodnocení výkonu účetní jednotky.
- 2.1.17 S peněžními příjmy a výdaji, které projdou bankovním účtem ovládaným účetní jednotkou, se nakládá jako s peněžními toky a zůstatky účetní jednotky, a zahrnují se do celkových částek vykázaných přímo ve výkazu peněžních příjmů a výdajů. Odstavec 1.3.13(a) části 1 tohoto standardu povoluje, aby takovéto peněžní příjmy a výdaje byly vykázané netto. Odstavce 2.1.18 až 2.1.22 vysvětlují peněžní příjmy, výdaje a zůstatky, které:
- (a) mohou být ovládány vládou nebo jednotkou veřejného sektoru a budou vykázané ve výkazu peněžních příjmů a výdajů v souladu s částí 1 tohoto standardu; a

- (b) jsou prováděnými transakcemi, které nebudou vykázány ve výkazu peněžních příjmů a výdajů nebo v jiných účetních výkazech, které by mohly být sestaveny, ale jejichž zveřejnění se doporučuje.

### **Výběr daní**

- 2.1.18 Účetní jednotky veřejného sektoru mohou ovládat peněžní prostředky nebo nakládat s peněžními příjmy a výdaji jménem vlády nebo jiných vlád nebo jednotek veřejného sektoru. Například vládní daňový úřad (účetní jednotka vybírající daně) může být zřízen se svým vlastním bankovním účtem a s přidělenými prostředky na financování vlastní činnosti. Činnost daňového úřadu bude zahrnovat realizaci určitých částí daňového zákona a může zahrnovat výběr daní jménem vlády.
- 2.1.19 Daňový úřad může používat přidělené peněžní prostředky uložené na bankovním účtu, kterými disponuje, s cílem dosáhnout svých provozních cílů ve své působnosti a může jiným zabránit využívat či mít prospěch z těchto peněžních prostředků. V těchto případech bude daňový úřad ovládat peněžní prostředky, které mu byly přiděleny pro vlastní použití. Nicméně peněžní prostředky, které daňový úřad vybírá jménem vlády v rámci výběru daní, jsou obvykle ukládány do určitého vládního fondu nebo převáděny na vládní bankovní účet spravovaný státní pokladnou nebo podobným útvarům. Za těchto okolností nemohou být vybrané peněžní prostředky používány na podporu dosažení cílů daňového úřadu nebo jinak umístěny podle přání vedení daňového úřadu bez příslušného přidělení nebo na základě jiných povolení vlády či příslušného orgánu. Proto nejsou vybrané peněžní prostředky ovládány daňovým úřadem a neměly by být součástí ani jeho peněžních příjmů ani zůstatků peněžních prostředků. V důsledku vládního rozhodnutí mohou být některé vybrané částky daňovému úřadu přiděleny nebo jinak alokovány. Nicméně ovládnutí vzniká spíše na základě vládního rozhodnutí, kterým se daňovému úřadu schvaluje výdaj z fondů, než výběrem peněžních prostředků.
- 2.1.20 K podobným případům může dojít, jestliže jedna vláda, například státní nebo místní vláda, vybírá peněžní prostředky jménem jiné vlády (takové jako ústřední vláda). V těchto případech tato vláda vystupuje při výběru peněžních prostředků jako prostředník pro jinou vládu. Peněžní prostředky, které vznikají v důsledku transakcí prováděných prostředníkem pro jinou vládu, se obvykle neukládají na bankovní účet vybírající agentury, a proto by neměly být součástí peněžních příjmů, výdajů ani zůstatků peněžních prostředků vykazující účetní jednotky.

### **Průtokové peněžní toky**

- 2.1.21 V některých případech administrativní opatření zavedená v souvislosti s příjmy, které některá vláda či účetní jednotka veřejného sektoru vybírá coby prostředník pro jiné strany, umožňují, aby vybrané peněžní prostředky

byly před svým převodem konečným příjemcům uloženy na vlastním bankovním účtu účetní jednotky. Peněžní toky vznikající v důsledku těchto transakcí jsou někdy označovány za „průtokové“ peněžní toky. V těchto případech účetní jednotka:

- (a) bude ovládat peněžní prostředky, které vybírá coby prostředník, a to obvykle po krátkou dobu, kdy budou peněžní prostředky uloženy na bankovním účtu účetní jednotky před jejich převodem třetím stranám;
- (b) bude mít většinou prospěch z jakéhokoli úroku plynoucího z částek uložených na úročené účty před jeho převodem jiné jednotce; a
- (c) bude mít povinnost převést peněžní prostředky vybírané pro třetí strany v souladu s právními požadavky nebo administrativními opatřeními.

Prochází-li peněžní toky z prováděných transakcí bankovním účtem ovládaným vykazující účetní jednotkou, pak peněžní příjmy, peněžní transfery a peněžní zůstatky vznikající při výběru budou zahrnuty do Výkazu peněžních příjmů a výdajů v souladu s odstavcem 1.3.4(a)(i) části 1 tohoto standardu. Odstavec 1.3.13(a) části 1 tohoto standardu stanoví, že peněžní příjmy a výdaje vznikající z transakcí, které účetní jednotka provádí pro jiné subjekty, a které jsou vykázány v účetních výkazech mohou být uvedeny netto.

### **Transferové platby**

2.1.22 V souladu s vládními cíli a s právní či jinou úpravou, částky přidělené účetní jednotce veřejného sektoru (útvary, agentury nebo podobné jednotce) mohou zahrnovat částky, které mají být transferovány třetím stranám. Jedná se například o dávky v nezaměstnanosti, starobní či invalidní důchody, rodinné přídatky a platby jiných sociálních obecních dávek. V některých případech projdou tyto částky bankovním účtem ovládaným účetní jednotkou. Pokud k tomu dojde, účetní jednotka vykáže peněžní prostředky vyhrazené pro transfer během vykazovaného období jako peněžní příjem, částky transferované během tohoto vykazovaného období jako peněžní výdaje a jakékoliv částky držené ke konci účetního období určené pro budoucí převod jako část závěrečného zůstatku peněžních prostředků.

### **Zveřejňování hlavních typů peněžních toků**

2.1.23 *Účetní jednotce se doporučuje, aby zveřejnila buď přímo ve výkazu peněžních příjmů a výdajů nebo v jiných účetních výkazech nebo v komentáři k těmto výkazům:*

- (a) *analýzu celkových peněžních výdajů a výdajů třetích stran za použití klasifikace založené buď na druhu výdajů, nebo na jejich účelu uvnitř účetní jednotky; a*
- (b) *příjmy z půjček. Částky půjček mohou být dále tříděny podle typu a zdroje.*

2.1.24 Další rozřídění doporučené v odstavci 2.1.23 (a) může být uvedeno přímo ve výkazu peněžních příjmů a výdajů v souladu s požadavky odstavců 1.3.12 a 1.3.24 části 1 tohoto standardu. Pokud je ve výkazu peněžních příjmů a výdajů přijato odlišné třídění, zveřejnění dodatečných podrobných informací odrážejících doporučení odstavce 2.1.23 (a) se doporučuje buď jako samostatný výkaz nebo formou komentáře.

2.1.25 Položky peněžních výdajů a výdajů třetích stran mohou být dále klasifikovány podle hlavních účelů uskutečněných plateb tak, aby byla posílena zodpovědnost. Tyto položky mohou být také dále rozříděny, aby zdůraznily náklady a úhrady nákladů na určité programy, činnosti nebo jiné relevantní segmenty vykazující účetní jednotky. Doporučuje se, aby účetní jednotka zveřejnila tyto informace alespoň jedním z následujících dvou způsobů.

2.1.26 První metoda je označována jako klasifikace podle druhu výdajů. Výdaje jsou ve výkazu peněžních příjmů a výdajů seskupeny podle svého druhu (například nákupy materiálu, dopravní náklady, mzdy a platy) a nejsou rozděleny mezi různé účely v rámci účetní jednotky. Příklad klasifikace podle druhu výdajů je následující:

	Peněžní výdaje	Výdaje třetích stran
Mzdy a platy	(X)	(X)
Dopravní náklady	(X)	(X)
Pořízení dlouhodobého majetku	(X)	(X)
Výpůjční náklady	(X)	(X)
Jiné	(X)	(X)
Celkové výdaje	(X)	(X)

2.1.27 Druhá metoda, nazývaná klasifikace podle účelu, třídí výdaje podle programu nebo účelu, na který byly vynaloženy. Tato klasifikace často poskytuje uživatelům více relevantních informací, ačkoliv přiřazení výdajů k jednotlivým účelům může být libovolné a může značně záviset na úsudku. Příklad účelové klasifikace peněžních výdajů je následující:

DOPORUČENÁ ZVEŘEJNĚNÍ DODATEČNÝCH INFORMACÍ

	Peněžní výdaje	Výdaje třetích stran
Zdravotní služby	(X)	(X)
Vzdělávací služby	(X)	(X)
Pořízení dlouhodobého majetku	(X)	(X)
Výpůjční náklady	(X)	(X)
Jiné	(X)	(X)
Celkové výdaje	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>

- 2.1.28 Podle této metody jsou peněžní výdaje spojené s hlavní činností účetní jednotky vykázány samostatně. V tomto příkladu provádí účetní jednotka činnosti vztahující se k poskytování zdravotních a vzdělávacích služeb. Tato účetní jednotka by vykazala položky peněžních výdajů pro každou z těchto činností.
- 2.1.29 Účetním jednotkám klasifikujícím peněžní výdaje podle účelu se doporučuje zveřejňovat dodatečné informace o druhu výdajů, včetně výdajů na mzdy a jiné zaměstnanecké požitky.
- 2.1.30 Odstavec 1.3.12 části 1 tohoto standardu požaduje zveřejnění celkových příjmů účetní jednotky dále samostatně tříděných na takové základně, která je vhodná s ohledem na činnost účetní jednotky. Toto třídění peněžních příjmů do příslušných tříd bude záviset na velikosti, druhu a účelu daných částek. Kromě zveřejnění výše příjmů z půjček je dále vhodné následující třídění:
- daňové příjmy (tyto mohou být dále klasifikovány podle druhů daní);
  - příjmy z poplatků, pokut a licencí;
  - příjmy ze směnných transakcí, včetně příjmů z prodeje zboží, výrobků nebo služeb a poplatků uživatelů (jestliže jsou tyto klasifikovány jako směnné transakce);
  - účely, na které jsou dotace a půjčky externí pomoci poskytovány, poskytovatelé této pomoci a poskytnutá částka;
  - příjmy z dotací, transferů nebo rozpočtového určení (pokud možno členěné podle zdroje);
  - příjmy z úroků a dividend; a
  - příjmy z darů.

## Zveřejnění spřízněných stran

- 2.1.31 *Účetní jednotce se doporučuje, aby v komentáři k účetním výkazům zveřejnila informace požadované Mezinárodním účetním standardem pro veřejný sektor IPSAS 20 Zveřejnění spřízněných stran.*
- 2.1.32 IPSAS 20 v řadě standardů IPSAS, založených na akruální bázi, definuje spřízněné strany a další příslušné pojmy, požaduje zveřejnění informací o vztazích spřízněných stran, pokud existuje vztah ovládnutí, a požaduje zveřejnění určitých informací o transakcích mezi spřízněnými stranami, včetně informací o celkových odměnách klíčových řídicích pracovníků.

## Zveřejnění informací o aktivech, závazcích a porovnání s rozpočty

- 2.1.33 *Účetní jednotce se doporučuje, aby v komentáři k účetním výkazům zveřejnila:*
- informace o aktivech a závazcích účetní jednotky; a*
  - porovnání s rozpočtem, pokud účetní jednotka nezveřejňuje svůj schválený rozpočet.*
- 2.1.34 Vlády a účetní jednotky veřejného sektoru ovládají kromě peněžních prostředků další významné prostředky a rozmísťují tyto prostředky při poskytování služeb pro dosažení svých cílů. Také si vypůjčují, aby financovaly svou činnost, během této činnosti se zadlužují a činí příslib vydat peníze v budoucnu při pořízení dlouhodobých aktiv. Nepeněžní aktiva a závazky nebudou vykazovány přímo ve výkazu příjmů a výdajů ani v jiných účetních výkazech, které by mohly být sestaveny na peněžní bázi účetnictví. Nicméně vlády účtují o svých dlužích, jiných závazcích a nepeněžních aktivech, monitorují je a řídí je. Zveřejnění informací o aktivech a závazcích a o nákladech na příslušné programy a činnosti zvýší míru zodpovědnosti, a je tedy tímto standardem doporučováno.
- 2.1.35 Účetním jednotkám, které zveřejňují takovéto informace, se doporučuje identifikovat aktiva a závazky podle typu, například klasifikací:
- aktiv na pohledávky, investice nebo pozemky, budovy a zařízení; a
  - závazků na splatné závazky, půjčky podle typu nebo zdroje a jiné závazky.

I když takováto zveřejnění nemusí být nejprve úplná, účetním jednotkám se doporučuje je dále používat a stavět na nich. Aby byly splněny požadavky odstavců 1.3.5 a 1.3.37 části I tohoto standardu, tato zveřejnění musí splňovat kvalitativní charakteristiky finančních informací a měly by být jasně popsány a snadno pochopeny. Standardy IPSAS založené na akruální bázi, zahrnující IPSAS 13 *Leasingy*, IPSAS 17 *Pozemky, budovy a zařízení*<sup>6</sup>, IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, mohou poskytovat užitečný návod účetním jednotkám, které zveřejňují dodatečné informace o aktivech a závazcích.

**Porovnání s rozpočty**

- 2.1.36 Na účetní jednotky veřejného sektoru se většinou vztahují rozpočtové limity ve formě schválených rozpočtových určení nebo jiných rozpočtových zmocnění, které mohou být zakotveny v právních normách. Jedním z cílů účetního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru je podávat informace, zda byly peněžní prostředky získány a použity v souladu se zákonně přijatým rozpočtem. V některých právních systémech je tento požadavek obsažen v právních normách. Účetní jednotky, které zveřejňují své schválené rozpočty, musí dodržovat ustanovení odstavců 1.9.1 až 1.9.48 části 1 tohoto standardu. Tento standard doporučuje ostatním účetním jednotkám (tj. účetním jednotkám, které nezveřejňují své schválené rozpočty), aby ve svých účetních výkazech uvedly porovnání skutečných částek s částkami rozpočtovanými za vykazované období, pokud jsou účetní výkazy a rozpočet připraveny na stejné účetní bázi. Vykazování ve vztahu k rozpočtům může být u těchto dalších účetních jednotek provedeno různými způsoby, včetně:
- (a) vypracování komentáře se samostatnými sloupci pro uvedení rozpočtových a skutečných částek. Pro úplnost by měl být také uveden sloupec ukazující rozdíly oproti rozpočtu či rozpočtovému určení; a
  - (b) zveřejnění, že rozpočtové částky nebyly překročeny. Jestliže byly překročeny některé rozpočtové částky či nedodrženo rozpočtové určení, anebo byly provedeny platby bez schválení nebo bez jiné formy zmocnění, pak by měly být k dané položce účetního výkazu uvedeny podrobnosti ve formě komentáře k dané položce účetního výkazu.
- 2.1.37 *Účetním jednotkám, které ve svých účetních výkazech zveřejňují porovnání skutečnosti a rozpočtu, se doporučuje, aby do účetních výkazů zahrnuly odkaz na informace o dosažení cílů.*
- 2.1.38 *Účetním jednotkám, které zveřejní rozpočet na více období, se doporučuje zveřejnit v dodatečném komentáři informace o vztahu mezi rozpočtem a skutečností během rozpočtového období.*
- 2.1.39 Dodatečné rozpočtové informace včetně informací o dosažení cílů mohou být uvedeny v jiných dokumentech než v účetních výkazech. Účetním jednotkám, které ve svých účetních výkazech zveřejní srovnání skutečných a rozpočtovaných částek se doporučuje, aby do svých účetních výkazů zahrnuly odkaz na takové doklady, především pak na spojitost rozpočtových a skutečných dat s údaji nefinančního charakteru a plněním úkolů.
- 2.1.40 Jak se uvádí v odstavcích 1.9.32 tohoto standardu, účetní jednotky mohou mít jiný přístup pro určování ročního rozpočtu v rámci víceletého rozpočtu.

Pokud jsou přijaty rozpočty na více období, účetním jednotkám se doporučuje dodatečně zveřejnit informace o takových záležitostech jako je vztah mezi rozpočtem na více období a jednotlivými ročními rozpočty a skutečnými částkami během rozpočtového období.

## Konsolidované účetní výkazy

2.1.41 *Účetní jednotce se doporučuje v komentáři k účetním výkazům zveřejnit:*

- (a) *část vlastnického podílu v ovládaných jednotkách, a tam, kde je tento podíl ve formě akcií, podíl na držení hlasovacích právech (pouze liší-li se od poměrného vlastnického podílu);*
- (b) *tam, kde je to relevantní:*
  - (i) *jméno jakékoliv ovládané jednotky, ve které ovládající jednotka drží vlastnický podíl anebo hlasovací práva ve výši 50 % a méně, společně s vysvětlením způsobu ovládnutí; a*
  - (ii) *jméno jakékoliv jednotky s vlastnickým podílem nad 50 %, která ale není ovládanou jednotkou, společně s vysvětlením, proč není ovládnuta; a*
- (c) *v samostatných účetních výkazech ovládající jednotky popis metod účtování o ovládaných jednotkách.*

2.1.42 *Ovládající jednotce, která nepředkládá konsolidovaný výkaz peněžních příjmů a výdajů se doporučuje uvést důvod, proč nebyly konsolidované účetní výkazy zveřejněny společně s metodou, podle které se účtuje o ovládaných jednotkách v jejich samostatných účetních výkazech. Také se doporučuje zveřejnit jméno a hlavní adresu ovládající jednotky, která zveřejňuje konsolidované účetní výkazy.*

2.1.43 Odstavec 1.6.20 (b) části 1 tohoto standardu požaduje, aby byly zveřejněny důvody, proč nebyla provedena konsolidace ovládané jednotky. Odstavce 1.6.7 a 1.6.8 části 1 tohoto standardu také stanoví, že ovládající jednotka, která je zcela vlastněna nebo fakticky zcela vlastněna, nemusí předkládat konsolidované účetní výkazy. V takovém případě se doporučuje zveřejnění informace podle odstavce 2.1.38.

## Nabytí a pozbytí ovládaných jednotek a jiných provozních jednotek

2.1.44 *Účetní jednotce se doporučuje zveřejnit a samostatně vykazovat úhrnný peněžní tok vznikající při nabytí a pozbytí ovládaných jednotek nebo jiných provozních jednotek.*

2.1.45 *Účetní jednotce se doporučuje v komentáři k účetním výkazům úhrnně zveřejnit, s ohledem na nabytí a pozbytí ovládaných jednotek nebo jiných provozních jednotek během období, každou z následujících informací:*



- (a) *celkovou protihodnotu za nákup nebo pozbytí (včetně peněžních prostředků nebo jiných aktiv);*
  - (b) *část protihodnoty za nákup nebo pozbytí vyrovnanou peněžními prostředky; a*
  - (c) *výši peněžních prostředků v nabyvané či pozbývané ovládané jednotce nebo provozní jednotce.*
- 2.1.46 Samostatné vykázání dopadů peněžních toků při nabytí a pozbytí ovládaných jednotek a jiných provozoven, společně se samostatným vykázáním částek aktiv a závazků nabytých nebo pozbytých, pomáhá rozlišovat tyto peněžní toky od peněžních příjmů a výdajů, které vznikají z ostatních činností účetní jednotky. Aby mohli uživatelé identifikovat dopady nabytí a pozbytí, neměly by se dopady peněžních toků z pozbytí odečítat od dopadů peněžních toků z nabytí.
- 2.1.47 Úhrnná částka peněžních prostředků vydaných nebo obdržených jakožto protihodnota nákupu či prodeje je vykázána ve výkazu peněžních příjmů a výdajů jako netto peněžní prostředky nabyté či pozbyté.
- 2.1.48 Odstavec 2.1.33 doporučuje účetní jednotce zveřejnění aktiv a závazků. Aktiva a závazky jiné než peněžní prostředky nabyté či pozbyté spolu s ovládanou jednotkou nebo provozní jednotkou mohou být také samostatně zveřejněny, shrnuté podle jednotlivých hlavních kategorií. V souladu s požadavkem odstavce 1.3.37 části 1 tohoto standardu, kde je takové zveřejnění uvedeno, by měly být aktiva a závazky jednoznačně identifikovány a měla by být vysvětlena metoda jejich uznání a ocenění.

## **Společné podnikání**

- 2.1.49 *Účetní jednotce se doporučuje zveřejnit informace o společném podnikání. Tyto informace jsou nezbytné pro věrné zobrazení peněžních příjmů a výdajů účetní jednotky během období a zůstatků peněžních prostředků ke dni vykázání.*
- 2.1.50 Mnoho účetních jednotek veřejného sektoru společně podniká při realizaci různých činností. Podstata těchto činností sahá od komerčních záměrů po poskytování bezplatných komunálních služeb. Pojem společného podnikání je stanoven ve smlouvě nebo jiném závazném úkonu a obvykle určuje počáteční vklad každého spoluovládajícího a podíl na výnosech nebo jiných užitcích (jestliže existují) a nákladech každého ze spoluovládajících. Účetní jednotky, které vykazují na peněžní bázi, budou obecně vykazovat:
- (a) jako peněžní výdaje peněžní prostředky vydané při nabytí podílu na společném podnikání a v probíhajících činnostech společného podnikání; a

- (b) jako peněžní příjmy peněžní prostředky přijaté ze společného podnikání.

Zveřejněné informace o společném podnikání mohou zahrnovat seznam a popis podílů na významném společném podnikání. Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor IPSAS 8 *Vykazování účasti na společném podnikání*, v řadě standardů IPSAS založených na akuální bázi poskytuje vodítko o odlišných formách a strukturách, které společné podnikání může mít a o možných dodatečných informacích, které by mohly být zveřejněny.

## Účetní vykazování v hyperinflačních ekonomikách

- 2.1.51 V hyperinflačních ekonomikách není užitečné předkládat účetní výkazy v místní měně bez přepracování. Peníze ztrácí svoji kupní sílu v takové míře, že porovnání částek z transakcí a jiných událostí, které se odehrály v různých okamžicích, dokonce i v rámci téhož účetního období, může být matoucí.
- 2.1.52 Tento standard neurčuje absolutní míru, při které je hyperinflace považována za již nastalou. Je předmětem úsudku, kdy bude nezbytné přepracovat účetní výkazy v souladu s doporučeními tohoto standardu. Hyperinflace se projevuje charakteristikami ekonomického prostředí země, mezi něž lze zahrnout následující znaky, 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 se zachovala jejich kupní síla;
  - (b) obyvatelstvo uvažuje peněžní částky nikoliv v podmínkách místní měny, ale v podmínkách relativně stabilní cizí měny. Ceny mohou být stanoveny v této měně;
  - (c) prodeje a nákupy na úvěr se uskutečňují v cenách, které kompenzují očekávanou ztrátu kupní síly během doby trvání úvěru, dokonce i je-li toto období krátké;
  - (d) úrokové sazby, mzdy a ceny jsou spojené s cenovým indexem; a
  - (e) kumulativní míra inflace v průběhu tří let se blíží nebo převyšuje 100 %.

### Opětné sestavení účetních výkazů

- 2.1.53 *Účetní jednotce, která vykazuje ve měně hyperinflační ekonomiky, se doporučuje, aby:*
- (a) *přepočítala svůj výkaz peněžních příjmů a výdajů a jiné účetní výkazy peněžní jednotkou běžnou ke dni vykazování;*
  - (b) *přepracovala srovnávací informace za předchozí období a jakékoliv informace týkající se dřívějších období v peněžní jednotce běžné ke dni vykazování; a*

- (c) *použila všeobecný cenový index, který odráží změny všeobecné kupní síly. Dává se přednost tomu, aby všechny účetní jednotky vykazující v měně stejné ekonomiky používaly totožný index.*

2.1.54 *Účetní jednotce se doporučuje, aby zveřejňovala následující:*

- (a) *skutečnost, že výkaz peněžních příjmů a výdajů a další účetní výkazy a odpovídající údaje za předchozí období byly přepočítány na základě změny všeobecné kupní síly měny vykazování a v důsledku toho jsou uvedeny v peněžní jednotce běžné ke dni vykazování; a*
- (b) *identitu a úroveň cenového indexu ke dni vykazování a změny indexu během běžného a předchozích účetních období.*

2.1.55 Ceny se neustále mění v důsledku různých politických, ekonomických a sociálních vlivů. Specifické vlivy, například změny nabídky a poptávky a technologické změny, mohou způsobit, že se jednotlivé ceny významně a nezávisle na sobě zvýší nebo sníží. Navíc všeobecné ekonomické vlivy mohou mít za následek změnu všeobecné cenové hladiny a tím i všeobecné kupní síly peněz.

2.1.56 V hyperinflační ekonomice se využitelnost účetních výkazů značně zvýší, pokud jsou vyjádřeny v peněžní jednotce běžné k datu vykazování. Proto se doporučuje úprava a zveřejnění podle odstavců 2.1.53 a 2.1.54. Doporučuje se spíše prvotní uvedení těchto informací, než jako doplněk k účetním výkazům, které nebyly přepracovány a opět vykazány. Nedoporučuje se samostatné předložení výkazu peněžních příjmů a výdajů a dalších účetních výkazů před jejich přepracováním.

2.1.57 Všechny položky ve výkazu peněžních příjmů a výdajů budou vyjádřeny v peněžní jednotce ke dni vykazování. Proto by všechny částky, včetně výdajů třetích stran, uvedené přímo ve výkazu peněžních příjmů a výdajů nebo v jiných účetních výkazech, měly být přepočítány a opět vykazány na základě změny všeobecného cenového indexu od data, kdy výdaje a příjmy byly původně zaúčtovány.

2.1.58 Mnoho účetních jednotek veřejného sektoru zahrnuje do svých účetních výkazů příslušné rozpočtové informace, které umožňují porovnání s rozpočtem. V takovém případě tento standard doporučuje přepracování a opětné vykazování informací o rozpočtu v souladu s tímto standardem.

## **Srovnávací informace**

2.1.59 Mají-li být srovnání s ostatními obdobími smysluplná, srovnávací informace z předchozích období musí být přepracovány za použití všeobecného cenového indexu tak, že srovnávací účetní výkazy jsou sestavovány v peněžní jednotce aktuální ke konci vykazovaného období. Informace zveřejněné s ohledem na předchozí období jsou také vyjádřeny v peněžní jednotce běžné ke konci vykazovaného období.

**Konsolidované účetní výkazy**

- 2.1.60 Ovládající účetní jednotka, která vykazuje ve měně hyperinflační ekonomiky, může mít ovládané jednotky, které také vykazují v měnách hyperinflačních ekonomik. Má-li být sestaven výkaz peněžních příjmů a výdajů a jiné účetní výkazy konzistentně, účetní výkazy jakékoliv takové ovládané jednotky budou přepracovány za použití všeobecného cenového indexu země, v jejíž měně vykazuje, před tím, než je zahrnuta do konsolidovaných účetních výkazů ovládající jednotky. Pokud taková ovládaná účetní jednotka je zahraniční ovládanou jednotkou, jsou její přepracované účetní výkazy přepočítány závěrkovým kurzem.
- 2.1.61 Jestliže jsou konsolidovány účetní výkazy s rozdílnými daty vykazání, musí být všechny položky, ať nepeněžní či peněžní, přepočítány peněžní jednotkou aktuální k datu konsolidovaných účetních výkazů.

**Výběr a použití všeobecného cenového indexu**

- 2.1.62 Přepracování účetních výkazů v souladu s přístupem doporučovaným tímto standardem požaduje použití všeobecného cenového indexu, který odráží změny všeobecné kupní síly. Upřednostňuje se, aby všechny účetní jednotky, které vykazují v měně téže ekonomiky, používaly stejný index.
- 2.1.63 Záměrem zveřejnění doporučovaných tímto standardem je objasnit základ pro řešení dopadů hyperinflace na účetní výkazy. Jejich záměrem je také poskytnout další informace nezbytné k porozumění tomuto základu a výsledným částkám.

**Pomoc přijatá od nevládních organizací (NVO)**

- 2.1.64 *Pokud je to možné, účetní jednotce se doporučuje provést u pomoci přijaté od nevládních organizací (NVO) požadovaná zveřejnění uvedená v odstavcích 1.10.1 až 1.10.27 části 1 tohoto standardu a doporučená zveřejnění uvedená níže v odstavcích 2.1.66 až 2.1.93.*
- 2.1.65 Vykazující jednotky nemusí provést zveřejnění uvedená v odstavcích 1.10.1 až 1.10.27 u pomoci přijaté od nevládních organizací (NVO). Důvodem je, že náklady na shromažďování a agregaci nezbytných informací pro dodržení těchto požadavků mohou převýšit prospěch. Nicméně zveřejnění informací o pomoci přijaté od nevládních organizací uvedených v odstavcích 1.10.1 až 1.10.27, společně se zveřejněními doporučenými níže v odstavcích 2.1.66 až 2.1.93, mohou poskytnout dodatečné informace pro vyhodnocení rozsahu, ve kterém vykazující jednotka závisí na pomoci od těchto organizací podporujících její činnosti. Proto se vykazujícím jednotkám doporučuje, je-li to možné, zveřejnit informace uvedené v tomto standardu o pomoci přijaté od NVO.

## Příjemci externí pomoci

- 2.1.66 *Účetní jednotce se doporučuje zveřejnit podle významných druhů v komentáři k účetním výkazům:*
- (a) *účely, ke kterým byla externí pomoc přijata během vykazovaného období, zobrazujíc samostatně částky poskytované formou půjček nebo dotací; a*
  - (b) *účely, na které byly realizovány platby externí pomoci během vykazovaného období.*
- 2.1.67 Účetní jednotka může přijmout externí pomoc na mnoho účelů, včetně pomoci na podporu:
- (a) ekonomického rozvoje nebo veřejně prospěšných cílů často označovaná jako rozvojová pomoc;
  - (b) v případech nouze, často označovaná jako pomoc ve stavu nouze;
  - (c) platební bilance nebo ochrany směnného kurzu, často označovaná jako pomoc platební bilanci;
  - (d) vojenských anebo obranných cílů, často označovaná jako vojenská pomoc; a
  - (e) obchodních aktivit, včetně exportních úvěrů a půjček, poskytovaných exportními/importními bankami nebo jinými vládními organizacemi, často označovaná jako financování obchodu.
- 2.1.68 Část 1 tohoto standardu požaduje zveřejnění celkové částky externí pomoci přijaté během vykazovaného období, uvádějící samostatně celkovou částku přijatou formou dotace nebo půjčky. Zveřejnění významných druhů přijaté externí pomoci formou půjčky nebo dotace umožní uživatelům určit účel, na který byla pomoc poskytnuta během daného období, hodnotu pomoci a zda má účetní jednotka někdy v budoucnu povinnost poskytnutou pomoc splatit.
- 2.1.69 Zveřejnění významných druhů účelů, na které byly platby externí pomoci provedeny během vykazovaného období, posílí zodpovědnost účetní jednotky za použití přijaté externí pomoci.
- 2.1.70 *Účetní jednotce se doporučuje uvést v komentáři k účetním výkazům každého poskytovatele externí pomoci během vykazovaného období a poskytnutou částku bez nečerpaných částek, a vykázat samostatně částky poskytnuté formou půjčky nebo dotace v poskytované měně.*
- 2.1.71 Zveřejnění každého poskytovatele externí pomoci a poskytnuté částky formou půjčky nebo dotace ukáže rozsah rozložení zdrojů pomoci, což pomůže čtenářům účetních výkazů například rozhodnout, zda účetní jednotka je závislá na konkrétní pomáhající organizaci, rozsah této

závislosti a měnu, ve které byla pomoc poskytnuta, a zda je pomoc poskytnuta formou dotace nebo půjčky, která musí být v budoucnu splacena. V tomto odstavci doporučené zveřejnění nezahrnuje částky, které nebyly vyčerpány během období. Odstavec 2.1.72 doporučuje zveřejnit informace o nečerpaných částkách externí pomoci za určitých okolností.

2.1.72 *Pokud jde o externí pomoc, která nebyla k datu vykázání čerpána a je zveřejněna v souladu s odstavci 1.10.18 části 1 tohoto standardu, doporučuje se účetní jednotce zveřejnit v komentáři k účetním výkazům:*

- (a) *každého poskytovatele půjčky nebo dotace a částku, kterou každý poskytl;*
- (b) *účely, na které mohou být nevyčerpaná půjčka nebo nevyčerpaná dotace použity;*
- (c) *měnu, ve které je nevyčerpaná pomoc držena, nebo ve které bude k dispozici; a*
- (d) *změny částky nevyčerpané půjčky a nevyčerpané dotace během období.*

2.1.73 Nevyčerpané zůstatky externí pomoci musí být zveřejněny za určitých podmínek podle odstavců 1.10.18 části 1 tohoto standardu. Zveřejnění doporučená odstavcem 2.1.72 umožní čtenářům účetních výkazů určit účely, na které tato nevyčerpaná pomoc může být v budoucnu použita, měnu, ve které je tato nevyčerpaná pomoc držena anebo ve které bude k dispozici a zda částka nevyčerpané půjčky nebo dotace během období klesla nebo vzrostla.

2.1.74 Pokud je to pro vykazující jednotku vhodné, mohou zveřejněné informace uvádět takové záležitosti jako počáteční zůstatek nevyčerpaných půjček nebo dotací, částku nových půjček nebo nových dotací schválených anebo jinak zpřístupněných během období, celkovou částku půjček nebo dotací čerpaných nebo použitých během období, celkové částky půjček a dotací zrušených nebo propadlých během daného období a závěrečný zůstatek nevyčerpaných půjček a dotací. Taková zveřejnění pomohou uživatelům nejenom určit částku změny nevyčerpaných zůstatků, ale i složky této změny.

2.1.75 Pokud jsou provedeny změny částky nevyčerpané pomoci ve vykazované měně jednotky, bude externí pomoc v cizí měně vykázána ve měně vykazující jednotky, přičemž bude u cizí měny použit směnný kurz k datu každé příslušné transakce, v souladu s požadavky části 1 tohoto standardu.

2.1.76 *Účetní jednotce se doporučuje v komentáři k účetním výkazům zveřejnit podmínky smluv o externí pomoci, které určují externí pomoc, ovlivňují k ní přístup či omezují její použití.*

- 2.1.77 Některé smlouvy externí pomoci omezují nebo blíže definují použití nebo účel, na který mohla být externí pomoc použita, nebo omezují původ zboží nebo služeb. Tento druh podmínky externí pomoci může například stanovit, že jsou prostředky určeny pouze na nákup specifických vstupních položek pro výstavbu konkrétních zařízení na určitém místě, nebo že zboží a služby koupené na základě smlouvy o externí pomoci musí pocházet z konkrétní země či zemí.
- 2.1.78 Některá externí pomoc může být uvolněna k určitému datu, nebo může být uvolněna jednotce:
- (a) provádějící činnost upravenou ve smlouvě o externí pomoci, jako například realizaci konkrétních změn pravidel; nebo
  - (b) dosahující cílů, jako například cíle rozpočtového deficitu nebo jiných širších ekonomických cílů, nebo zřizující organizaci pro obnovu nebo řízení aktiv finančního sektoru.
- 2.1.79 Zveřejnění podmínek určujících externí pomoc nebo ovlivňujících přístup k ní, naznačí rozsah, ve kterém je tato pomoc časově vázána anebo ve kterém je závislá na účetní jednotce provádějící určitou činnost nebo dosahující určitých cílů, včetně uvedení těchto činností a cílů.
- 2.1.80 *Účetní jednotce se doporučuje v komentáři k účetním výkazům uveřejnit:*
- (a) *nesplacené zůstatky půjček externí pomoci, u kterých třetí strana ručila za jistinu anebo platby úroků, všechny podmínky vztahující se k těmto půjčkám a všechny dodatečné podmínky vyplývající z těchto záruk; a*
  - (b) *částku a podmínky půjček nebo dotací externí pomoci, u kterých ručila třetí strana za jejich plnění a všechny dodatečné podmínky vyplývající z této záruky.*
- 2.1.81 Za zůstatek půjček externí pomoci zapůjčených účetní jednotce a za platby úroků se může ručit buď ve výši celé částky, nebo do určité částky. Podmínky spojené s půjčkami mohou také stanovit, aby příjemce provedl určité činnosti anebo aby dosáhl smluvených výsledků, za jejichž splnění ručí třetí strany. Dotace externí pomoci mohou podléhat podobným podmínkám, za jejichž splnění ručí třetí strany.
- 2.1.82 Zveřejnění těch částek půjček a dotací externí pomoci, za které ručí třetí strany, naznačí rozsah pomoci ze strany jiné účetní jednotky pro získání plnění z dané smlouvy o externí pomoci. Ve zveřejnění podmínek půjček a dotací externí pomoci, na které byla dána záruka, a všech dalších podmínek ovlivňujících tuto záruku, budou uvedeny další požadavky nebo podmínky vyplývající z dané záruky.

- 2.1.83 *Účetní jednotce se doporučuje v komentáři k účetním výkazům uveřejnit další významné podmínky spojené s půjčkami, dotacemi a zárukami externí pomoci, které nebyly splněny, společně s dopady tohoto nesplnění.*
- 2.1.84 Odstavec 1.10.25 části 1 tohoto standardu požaduje zveřejnit významné podmínky, které nebyly dodrženy, pokud jejich nedodržení vedlo ke zrušení pomoci nebo ke vzniku závazku vrátit původně poskytnutou pomoc. Smlouvy o externí pomoci mohou také zahrnovat jiné významné podmínky, které musí být splněny, včetně některých procesních podmínek. Dopady nedodržení těchto dalších významných podmínek mohou zahrnovat snížení částky nebo změnu časového rozvržení finančních prostředků, které mohou být čerpány nebo být dostupné v budoucnosti, dokud nebude tato závada odstraněna. Dopady mohou také zahrnovat zvýšení úrokové míry účtované za půjčku peněžních prostředků.
- 2.1.85 Určení těchto dalších významných podmínek, které nebyly splněny, bude pravděpodobně vyžadovat profesionální úsudek. Tento úsudek bude proveden s ohledem na konkrétní okolnosti u dané účetní jednotky a s odkazem na kvalitativní charakteristiky účetních výkazů. Těmito podmínkami mohou být ty, jejichž nedodržení pravděpodobně ovlivní částku a časové rozvržení peněžních prostředků, které mají podpořit budoucí činnosti účetní jednotky.
- 2.1.86 *Účetní jednotce se doporučuje uveřejnit v komentáři k účetním výkazům přehled podmínek pro splácení stávajícího dluhu externí pomoci. Pokud je zveřejnění splátek budoucí dluhové služby uvedeno v cizí měně, účetní jednotce se doporučuje zveřejnit je ve měně, ve které účetní jednotka vykazuje, přičemž účetní jednotka pro převod těchto plateb z cizí měny použije závěrkový kurz.*
- 2.1.87 Smlouvy o dluhu z externí pomoci budou zahrnovat podmínky vztahující se k takovým záležitostem jako doba odkladu, úroková míra, stávající splácení dluhu, budoucí splácení dluhu, zbývající podmínky půjčky, měna, ve které je dluh splácen, požadavky na splácení jistiny (pokud bude splácení jistiny odloženo do konce splatnosti dluhu nebo do některého jiného budoucího data), a jiné významné podmínky splátek.
- 2.1.88 Splátky dluhu mohou znamenat významný peněžní výdaj účetní jednotky a ovlivnit peněžní prostředky pro financování běžných a dodatečných činností. Zveřejnění podmínek pro splátky stávajícího dluhu externí pomoci umožní čtenářům účetních výkazů určit, kdy splátky dluhu (jistiny a úroků nebo poplatků) začnou a částku jistiny a úroků nebo poplatků za služby.
- 2.1.89 Ve zveřejnění informací o podmínkách splátek se může vyžadovat například stanovení odhadu úrokové míry, která má být použita pro proměnlivou míru dluhu. Odhadovaná úroková míra se obvykle stanovuje vzhledem k použité úrokové míře k datu účetních výkazů. Jestliže se účetní jednotka rozhodne učinit zveřejnění zahrnující odhady a pokud to bude



nezbytné pro porozumění účetních výkazů, účetní jednotka zveřejní i zvolená a použitá účetní pravidla při tvorbě odhadů v souladu s odstavci 1.3.30 až 1.3.37 části 1 tohoto standardu.

- 2.1.90 *Účetní jednotce se doporučuje v komentáři k účetním výkazům samostatně zveřejnit hodnotu přijaté externí pomoci ve formě zboží a služeb.*
- 2.1.91 Významné peněžní prostředky mohou být přijaty na základě smluv o externí pomoci ve formě zboží a služeb. Tento případ může nastat, bude-li nové nebo použité zboží jako například vozidla, počítače nebo jiné zařízení předáno účetní jednotce na základě smlouvy o externí pomoci. Dalším příkladem je potravinová pomoc vládě poskytovaná k distribuci svým občanům na základě smlouvy o externí pomoci. Pro některé příjemce mohou být zboží a služby hlavní formou, ve které je externí pomoc přijímána.
- 2.1.92 Zveřejnění hodnoty přijaté externí pomoci ve formě zboží nebo služeb pomůže čtenářům účetních výkazů lépe porozumět rozsahu externí pomoci přijaté během vykazovaného období. Nicméně v některých případech a pro některé příjemce může být obtížné, časově náročné a nákladné určit hodnotu tohoto zboží nebo služeb. K tomu například dojde, pokud není možné na domácím trhu snadno určit cenu tohoto zboží a služeb, pokud jsou poskytované zboží a služby velmi málo obchodovány na mezinárodních trzích nebo pokud mají jedinečnou povahu, která se často vyskytuje při pomoci v nouzi.
- 2.1.93 Tento standard neurčuje bázi, na které se určuje hodnota zboží a služeb. Proto může být jejich hodnota určena jako odpisované historické náklady hmotných aktiv v okamžiku jejich transferu příjemci nebo jako cena placená za potraviny organizací externí pomoci. Jejich hodnota může být také určena managementem poskytovatele, nebo příjemcem, nebo třetí stranou. Pokud se hodnota externí pomoci ve formě zboží a služeb zveřejní, odstavec 1.10.21 části 1 tohoto standardu požaduje zveřejnit i bázi, na které je tato hodnota stanovena. Pokud je tato hodnota popsána jako reálná hodnota, bude se řídit definicí reálné hodnoty, tj. reálná hodnota je částka, za kterou by mohlo být aktivum směřeno, nebo závazek uhrazen, mezi dobře informovanými a ochotnými stranami při transakci za obvyklých podmínek.

## **2.2 Vláda a další účetní jednotky veřejného sektoru zamýšlející přejít na akuální bázi účetnictví**

### **Předkládání výkazu peněžních příjmů a výdajů**

- 2.2.1 *Účetní jednotce, která zamýšlí přejít na akuální bázi účetnictví, se doporučuje, aby předložila výkaz peněžních příjmů a výdajů ve stejném formátu, jaký je požadován Mezinárodním účetním standardem pro veřejný sektor (IPSAS 2) Výkaz peněžních toků.*

2.2.2 IPSAS 2 poskytuje návod pro klasifikaci peněžních toků na provozní, investiční a na financování a zahrnuje požadavky na sestavení výkazu peněžních toků, ve kterém jsou tyto třídy samostatně vykázány. Shrnutí klíčových aspektů standardu IPSAS 2 a návodu na jejich aplikaci pro účetní výkaznictví podle tohoto standardu je zahrnuto v dodatku 3. Část 2 tohoto standardu doporučuje zveřejňovat dodatečné informace k těm, které jsou požadovány IPSAS 2. Účetním jednotkám, které přijmou formát IPSAS 2 pro předkládání výkazu peněžních příjmů a výdajů, se doporučuje také zveřejnit dodatečné informace stanovené v části 2 tohoto standardu.

## **Rozsah konsolidovaných účetních výkazů – vyloučení z ekonomické jednotky**

2.2.3 Přijme-li účetní jednotka akruální bázi účetnictví v souladu s akruálními standardy IPSAS, nebude konsolidovat jednotky, jejichž ovládnutí má být dočasné, protože ovládaná jednotka je nabyta a držena výlučně za účelem jejího následného pozbytí v blízké budoucnosti. K dočasnému ovládnutí může dojít tam, kde například ústřední vláda zamýšlí převést svůj podíl v ovládané jednotce na místní vládu.

2.2.4 Část 1 tohoto standardu takovým účetním jednotkám nestanovuje, že by měly být vyloučeny z konsolidovaných účetních výkazů sestavených na peněžní bázi. Důvodem toho je, že:

- (a) peněžní prostředky účetní jednotky, která je ovládána pouze dočasně, mohou být použity ve prospěch ekonomické jednotky během období dočasného ovládnutí; a
- (b) potenciální komplexní konsolidační úpravy, které mohou být nezbytné podle akruální báze, nevzniknou při použití peněžní báze.

2.2.5 Aby mohla ovládající jednotka použít ustanovení akruálních standardů IPSAS o vynětí z konsolidace, musí se jasně ve formálním plánu zavázat, že se vzdá jednotky anebo již nebude ovládat jednotku, která je dočasně ovládána. Aby mohla ovládající jednotka použít vyloučení z konsolidace k více než jednomu následnému datu vykázání, musí prokázat pokračující úmysl vzdát se anebo již neovládat jednotku, která je dočasně ovládána. Účetní jednotka se jasně zaváže, že se vzdá anebo nebude již ovládat další jednotku, má-li formální plán toto provést a není již reálná možnost od tohoto plánu odstoupit.

2.2.6 Účetní jednotky, které se připravují na přechod na akruální bázi, zohlední rozdílné požadavky na konsolidaci podle standardů IPSAS založených na akruální a peněžní bázi a určí, zda je ovládnutí jakékoliv z ovládaných jednotek zahrnutých do konsolidovaného výkazu příjmů a výdajů dočasné.

## Dodatek 2

## Názorný příklad zveřejnění určitých informací doporučených v části 2 tohoto standardu

*Tento dodatek je pouze ilustrativní. Účelem tohoto dodatku je ukázat použití doporučení a pomoci při objasnění jejich významu.*

### Výňatek z komentáře k účetním výkazům účetní jednotky ABC

#### *Prováděné transakce (odstavec 2.1.15)*

Prováděné transakce zahrnují peněžní toky při transakcích prováděných účetní jednotkou v roli zprostředkovatele jménem vlády a určitých vládních orgánů. Všechny peněžní prostředky vybírané účetní jednotkou v roli zprostředkovatele jsou uloženy ve fondu konsolidovaných příjmů a/nebo na svěřeném účtu (jméno účtu). Tyto účty nejsou ovládány účetní jednotkou a peníze na nich uložené nemohou být účetní jednotkou použity bez určitého zmocnění příslušným vládním orgánem.

(v tisících měnových jednotek)	Podstata transakce	200X	200X-1
Peněžní prostředky vybrané jménem Exekutivy/Koruny Agentury EF	Výběr daní Výběr poplatků za služby	X <u>X</u> X	X <u>X</u> X
Peněžní jednotky převedené příslušným účetním jednotkám		(X)	(X)
		-	-

#### *Transakce mezi spřízněnými stranami (odstavec 2.1.31)*

Klíčovými vedoucími pracovníky (podle definice IPSAS 20 *Zveřejnění spřízněných stran*) účetní jednotky ABC jsou ministr, členové řídicího orgánu a členové skupiny středního managementu. Řídicí orgán se skládá ze členů jmenovaných vládou A. Vrcholový výkonný pracovník a vrcholový finanční pracovník navštěvují porady řídicího orgánu, ale nejsou členy řídicího orgánu. Ministr není odměňován účetní jednotkou ABC. Úhrnná odměna členů řídicího orgánu a počet členů, kteří přijímají odměnu v rámci této kategorie, stanovený na základě plného pracovního úvazku, jsou:

Úhrnná odměna	AX milionů
Počet osob	AY osob.

Skupina středního managementu se skládá z vrcholového výkonného pracovníka účetní jednotky, vrcholového finančního pracovníka a z vedoucích oddělení. Úhrnná odměna členů skupiny středního managementu a počet řídicích pracovníků, kteří přijímají odměnu v rámci této kategorie, stanovený na základě plného pracovního úvazku, jsou:

Úhrnná odměna AP milionů

Počet osob AQ osob.

### **Výňatek z komentáře k účetním výkazům vlády X**

#### ***Aktiva a závazky (odstavec 2.1.33(a))***

##### *Pozemky, budovy a zařízení*

Vláda začala proces identifikace a oceňování hlavních tříd svých pozemků, budov a zařízení. Aktiva jsou vykázána v historických nákladech nebo v odhadní ceně. Odhad ceny byl proveden nezávislým odborným odhadcem na oceňování. Základny pro odhad ceny použité pro každou třídu aktiv jsou následující:

Stavby a zařízení Pořizovací náklady

Pozemky Současná hodnota

Budovy Pořizovací náklady nebo tržní hodnota

(v tisících měnových jednotek)	<b>200X</b>	<b>200X-1</b>
Stavby a zařízení	X	X
Pozemky a budovy		
Pozemky v rámci hranic města	X	X
Budovy v pořizovacích nákladech	X	X
Budovy v odhadní ceně	X	X
	X	X

(Výňatek z komentáře k účetním výkazům vlády X: Aktiva a závazky  
(odstavec 2.1.33(a) pokračování)

*Půjčky*

Půjčky vlády jsou uvedeny níže:

	<b>200X</b>	<b>200X-1</b>
(v tisících měnových jednotek)		
Zůstatek na začátku roku	X	X
<b>PŘÍJMY</b>		
Domácí obchodní instituce	X	X
Zahraniční obchodní instituce	X	X
Rozvojové banky a podobné organizace poskytující půjčky	X	X
<b>Celkové půjčky</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>SPLÁTKY</b>		
Domácí obchodní instituce	(X)	(X)
Zahraniční obchodní instituce	(X)	(X)
Rozvojové banky a podobné organizace poskytující půjčky	(X)	(X)
<b>Celkové splátky</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
Zůstatek na konci roku	X	X

(Pokračování výňatku z komentáře k účetním výkazům vlády X)

**Srovnání s rozpočtem, pokud účetní jednotka nezveřejní svůj rozpočet (odstavec 2.1.33 (b))**

(v tisících měnových jednotek)	Skutečnost	Rozpočet	Rozdíl
<b>PŘÍJMY</b>			
<i>Daně</i>			
Daň z příjmů	X	X	X
Daň z přidané hodnoty	X	X	(X)
Majetková daň	X	X	X
Jiné platby	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>(X)</u>
	X	X	X
<i>Smlouvy o pomoci</i>			
Mezinárodní agentury	X	X	-
Ostatní dotace a výpomoci	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>-</u>
	X	X	-
<i>Půjčky</i>			
Příjmy z půjček	X	X	(X)
<i>Příjmy z investic</i>			
Příjmy z pozbytí budov a zařízení	X	X	X
<i>Obchodní činnost</i>			
Příjmy z obchodní činnosti	X	X	X
<i>Ostatní příjmy</i>			
	X	X	X
<b>Celkové příjmy</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>VÝDAJE</b>			
<i>Provoz</i>			
Mzdy, platy a zaměstnanecké požitky	(X)	(X)	(X)
Zásoby a spotřební zboží	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
	(X)	(X)	(X)
<i>Transfery</i>			
Dotace	(X)	(X)	-
Jiné transfery	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
	(X)	(X)	-
<i>Investiční výdaje</i>			
Nákup/výstavba budov a zařízení	(X)	(X)	(X)
Nákup finančních instrumentů	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
	(X)	(X)	(X)

## DOPORUČENÁ ZVEŘEJNĚNÍ DODATEČNÝCH INFORMACÍ

(v tisících měnových jednotek)	Skutečnost	Rozpočet	Rozdíl
<b><i>Splátky úvěrů a úroků</i></b>			
Splátky jistiny	(X)	(X)	-
Splátky úroků	(X)	(X)	-
<b><i>Jiné výdaje</i></b>	(X)	(X)	X
<b>Celkové výdaje</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>ČISTÉ PŘÍJMY/(VÝDAJE)</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**Výňatek z komentáře k účetním výkazům účetní jednotky XYZ*****Ovládané jednotky (odstavce 2.1.41, 2.1.44, a 2.1.45)***

Účetní jednotka XYZ má pravomoc realizovat finanční a provozní záměry, aby mohla mít prospěch z činností jiných jednotek. Těmi jsou ovládané jednotky. Všechny ovládané jednotky jsou zahrnuty do konsolidovaných účetních výkazů. (Odstavec 1.6.20(a) v části 1 tohoto standardu požaduje, aby byl zveřejněn seznam významných ovládaných jednotek).

Ovládání účetními jednotkami veřejného sektoru vzniká ze statutu anebo jinou zmocňovací právní normou. Ovládání podniků veřejné správy vzniká ze statutu a v případě podniku C a D vlastnickým podílem. Účetní jednotka XYZ si podrží ovládání podniku E prostřednictvím právního zmocnění, ačkoliv byla většina vlastního kapitálu podniku E prodána soukromým investorům.

Podnik	Vlastnický podíl (%)	Hlasovací právo (%)
Podnik E	XX	XX

***Pořízení ovládaných jednotek a provozních jednotek***

Jména získaných podniků	Podíl získaných akcií %	Pořizovací náklady (v tisících měnových jednotek)	Podíl peněžních prostředků na pořizovacích nákladech (v tisících měnových jednotek)	Zůstatek získaných peněžních prostředků (v tisících měnových jednotek)
Podnik C	XX	X	X	X
Podnik D	XX	X	X	X
		X	X	X

*(Výňatek z komentáře k účetním výkazům účetní jednotky XYZ pokračování)*

*Pozbytí ovládaných jednotek a jiných provozních jednotek*

<b>Jména pozbytých podniků</b>	<b>Podíl pozbytých akcií v %</b>	<b>Hodnota pozbytí (v tisících měnových jednotek)</b>	<b>Podíl peněžních prostředků na hodnotě pozbytí (v tisících měnových jednotek)</b>	<b>Zůstatek pozbytých peněžních prostředků (v tisících měnových jednotek)</b>
Podnik F	XX	X	X	X

*Významná společná podnikání (odstavec 2.1.49)*

<b>Název společného podnikání</b>	<b>Hlavní činnost</b>	<b>Podíl na výstupu</b>	
		<b>200X %</b>	<b>200X-1 %</b>
Oblastní výbor pro vodu	Poskytování vody	XX	XX
Oblastní výbor pro elektřinu	Poskytování veřejných služeb	XX	XX



**Výňatek z komentáře k účetním výkazům vlády B:*****Dvouletý rozpočet na peněžní bázi - na první rok končí 31. prosincem 200X (odstavec 2.1.38)***

(v tisících měnových jednotek)	Původní dvouletý rozpočet rok	Cílový rozpočet na první rok	Upravený rozpočet v prvním roce	1. rok skutečnost na srovnatelné bázi	Zůstatek rozpočtu pro 2.rok	Cílový rozpočet na 2.rok	Upravený rozpočet ve 2. roce	2. rok skutečnost na srovnatelné bázi	* Rozdíl: Rozpočet a skutečnost za rozpočtové období
<b>PENĚŽNÍ PŘÍTOKY</b>									
Daně	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Smlouvy o pomoci	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Příjmy: půjčky	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Příjmy: pozbytí budov a zařízení	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Ostatní příjmy	X	X	X	X	X	X	X	X	X
<b>Celkové přítoky</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>PENĚŽNÍ ODTOKY</b>									
Zdraví	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Vzdělání	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Veřejné zakázky a bezpečnost	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

\* Tento sloupeček není vyžadován, avšak může být zahrnuto srovnání mezi skutečností a původním nebo konečným rozpočtem s jasným uvedením vhodnosti.

## DOPORUČENÁ ZVEŘEJNĚNÍ DODATEČNÝCH INFORMACÍ

(v tisících měnových jednotek)	Původní dvouletý rozpočet rok	Cílový rozpočet na první rok	Upravený rozpočet v prvním roce	1. rok skutečnost na srovnatelné bázi	Zůstatek rozpočtu pro 2.rok	Cílový rozpočet na 2.rok	Upravený rozpočet ve 2. roce	2. rok skutečnost na srovnatelné bázi	* Rozdíl: Rozpočet a skutečnost za rozpočtové období
Sociální zabezpečení	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Obrana	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Bydlení a vybavení	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Rekreační, kulturní, náboženské a ekonomické záležitosti	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ostatní	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Celkový odtok</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>ČISTÝ PENĚŽNÍ TOK</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

\* Tento sloupec není vyžadován, avšak může být zahrnuto srovnání mezi skutečností a původním nebo konečným rozpočtem s jasným uvedením vhodnosti.

**Výňatek z komentáře k účetním výkazům vlády C****Pomoc poskytnutá nevládními organizacemi (NVO) (Odstavec 2.1.64)**

Pomoc od NVO je zahrnuta do částky „ostatní dotace a pomoc“ ve výkazu peněžních příjmů a výdajů”. Částka pomoci od NVO přijatá během vykazovaného období ve vykazované měně je:

	200X		200X-1	
	Peněžní příjmy	Platby třetími stranami	Peněžní příjmy	Platby třetími stranami
<b>Dotace</b>	X	X	X	-
<b>Půjčky</b>	-	-	-	-
<b>Celkem</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>-</b>

Pomoc byla přijata od NVO na základě smluv stanovujících, že by měla být pomoc použita na následující účely:

	Rozvojová pomoc		Pomoc v nouzi		Ostatní		Celkem	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
<b>NVO 1</b>	X	X	-	-	-	X	X	X
<b>NVO 2</b>	-	-	X	-	-	-	X	-
<b>NVO 3</b>	X	X	X	-	-	-	X	X
<b>Celkem</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>USD</b>	X	X	X	X	-	X	X	X
<b>EUR</b>	X	X	X	-	-	-	X	X
<b>JPY</b>	-	-	X	X	-	-	X	X

Měny, ve kterých byla externí pomoc poskytnuta, jsou následující:

- NVO 1 – dolary do částky YYY a jiné měny (uved' konkrétní měnu) do částky X
- NVO 2 – eura do částky YYY
- NVO 3 – jeny do částky YYY

Pomoc byla zcela použita na určené účely.

I když NVO 1, 2 a 3 vyjádřily svůj záměr poskytnout pomoc v nouzi podle vznikajících potřeb a podle disponibility peněžních prostředků, rozsah této pomoci není uveden v písemné závazné smlouvě. O pomoci bude rozhodnuto na základě vyhodnocení potřeb a kapacit každé NVO pro poskytnutí pomoci.

Během roku 200X poskytla NVO 1 lékařské týmy a lékařské zařízení na pomoc obětem zemětřesení v oblasti ZZZ. Dočasné přístřeší, potraviny a oblečení dodala i NVO 2. Hodnota zboží a služeb byla odhadnuta na XX domácích měnových jednotek. Hodnota specializované pomoci v nouzi byla určena podle odhadu nákladů poskytnutých zúčastněnou NVO.

Nedošlo k případům nedodržení podmínek, které by měly za následek zrušení dotační pomoci.

Nevyskytly se nečerpané částky pomoci od NVO v roce 200X ani 200X-1.

DOPORUČENÁ ZVEŘEJNĚNÍ DODATEČNÝCH INFORMACÍ

Výňatek z komentáře k účetním výkazům vlády C

Druhy externí pomoci (odstavec 2.1.66 a 2.1.70)

Během vykazovaného období byla externí pomoc poskytnuta organizacemi pro mnohostrannou a dvoustrannou externí pomoc na základě smluv stanovujících, že má být pomoc použita na následující účely:

	Rozvojová pomoc		Pomoc v nouzi		Ostatní		Celkem	
	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
<b>Půjčky</b>	X	X	-	-	X	-	X	X
<b>Dotace</b>	X	-	X	X	-	-	X	X
<b>Celkem</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	-	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Použitá částka</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	-	<b>X</b>	<b>X</b>

	Organizace 1		Organizace 2		Organizace 3		Organizace 4	
	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
<b>Půjčky</b>	X	X	-	-	X	-	X	X
<b>Dotace</b>	X	-	X	X	-	X	X	X
<b>Celkem</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Měna: USD</b>	X	X	-	-	-	-	-	-
EUR	-	-	X	X	-	-	-	-
JPY	-	-	-	-	X	X	-	-
Ostatní	-	-	-	-	-	-	X	X

## DOPORUČENÁ ZVEŘEJNĚNÍ DODATEČNÝCH INFORMACÍ

**Nevyčerpaná externí pomoc (Odstavec 2.1.72)**

Nevyčerpané částky půjček a dotací externí pomoci se skládají z částek, které byly konkretizovány v závazné smlouvě s organizacemi externí pomoci, ale nebyly k datu vykázáni použity, a podléhají v minulosti splněným podmínkám a předpokládá se, že podmínky budou plněny i v budoucnosti. Půjčky externí pomoci byly zrušeny nebo propadly v důsledku nadhodnocení nákladů rozvojových projektů. Změny částky nevyčerpaných půjček a dotací pomoci jsou zveřejněny v měně vykazování účetní jednotky.

	Rozvojová pomoc		Pomoc v nouzi		Ostatní		Celkem	
	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
<i>Počáteční zůstatek</i>								
Půjčky	X	X	-	-	X	X	X	X
Dotace	X	X	-	X	-	-	X	X
<i>Schváleny za období</i>								
Půjčky	X	X	-	-	X	-	X	X
Dotace	X	X	X	X	X	X	X	X
<i>Celkem k dispozici</i>	X	X	X	X	X	X	X	X
Vyčerpané půjčky	(X)	(X)	-	-	(X)	(X)	(X)	-
Vyčerpané dotace	(X)	(X)	(X)	(X)	-	-	(X)	(X)
Půjčky zrušené/propadlé	(X)	(X)	-	-	-	-	(X)	(X)
Dotace zrušené/propadlé	-	-	-	-	-	-	-	-
Kurzový rozdíl	X	X	-	-	X	X	X	X
<i>Konečný zůstatek - Půjčky</i>	X	X	-	-	X	X	X	X
<i>Konečný zůstatek - Dotace</i>	X	X	-	-	X	X	X	X

## DOPORUČENÁ ZVEŘEJNĚNÍ DODATEČNÝCH INFORMACÍ

Konečný zůstatek dle držené měny	Rozvojová pomoc		Pomoc v nouzi		Ostatní		Celkem	
	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
USD	X	X	-	X	X	X	X	X
EUR	X	X	-	X	X	X	X	X
JPY	X	X	-	-	X	X	X	X
Ostatní	X	X	-	-	-	-	X	-
<b>dle držené měny vykázání</b>								
<i>Půjčky</i>								
Organizace 1	X	X	-	-	X	X	X	X
Organizace 4	X	X	-	-	X	X	X	X
<i>Dotace</i>								
Organizace 2	X	X	-	X	X	X	X	X
Organizace 4	X	X	-	X	X	X	X	X
<b>Celkem</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>-</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**Významné podmínky** (*odstavec 2.1.76*)*Obecná omezení*

Prísliby externí pomoci nebo její nevyčerpané zůstatky jsou omezeny na uskutečnění schválených činností nebo na udržení dohodnuté ekonomické úrovně nebo úrovně finanční výkonnosti.

Vláda připravila plán ekonomického rozvoje za účelem přijetí rozvojové pomoci. Plán zahrnuje strategii snížení bíd, která je podporována dárce. Vláda a dárce souhlasili s následujícími hlavními cíli v rámci strategie snížení bíd: (účetní jednotka musí uvést hlavní cíle).

Vláda a dárce souhlasili s metodami monitorování pokroku při dosahování schválených cílů a budou se ročně scházet, aby přezkoumali pokrok.

Půjčky a dotace na podporu konkrétních cílů zahrnují finanční cíle pro všechny služby spojené se zásobováním elektřinou a vodou, aby byl zajištěn adekvátní příjem na pokrytí výdajů spojených s těmito službami, na řádné udržování existujících aktiv veřejných služeb a na podporu programu výměny a obnovy aktiv.

*Omezení dodávek*

Určitá přijatá rozvojová pomoc podléhá omezením podle druhů zboží a služeb, které mohou být nakoupeny nebo podle země, ve které toto zboží a služby mohou být zakoupeny. Všechny bankovní půjčky nebo dotace na mnohostranný rozvoj jsou omezeny tím, že (a) zakazují použití svých peněžních prostředků na nákup vojenského zboží a služeb, luxusního zboží nebo zboží ničícího životní prostředí; a (b) zboží a služby musí být zakoupeny v členských zemích. Externí pomoc od bilaterálních organizací je buď neomezená, nebo omezena na nákupy zboží a služeb ze země poskytující peněžní prostředky. Všechny „půjčky a dotace na specifické účely“ financují konkrétně definované projekty a dodávky zboží a služeb a jsou omezeny na položky schválené u každého projektu.

**Nesoulad s dalšími významnými podmínkami** (*odstavec 2.1.83*)

Vládní výdaje do sektoru vzdělávání nesplnily cílenou úroveň především z důvodu zpoždění ve výstavbě způsobeným zemětřesením. Výdaje byly X procent pod stanoveným cílem. Byly podniknuty kroky k nápravě podinvestovaného sektoru vzdělávání a vláda a příslušní dárce podporují plánované činnosti k nápravě. Vláda dodržela všechna pravidla pro obstarání dodávek platná pro všechny stávající půjčky a dotace externí pomoci.

**Záruky za půjčky a dotace externí pomoci** (*odstavec 2.1.80*)

Vláda YYYY se zaručila za stávající exportní finanční půjčku v částce měnových jednotek XXX (200X-1: nula). Jistina má být splacena za 5 let. Úroková míra vztahující se k nesplacenému zůstatku je Y procent. Každoročně je splácen pouze úrok. Ze záruky nevyplývají žádné dodatečné podmínky. Žádné další půjčky a dotace externí pomoci nepodléhají zárukám třetích stran.



**Podmínky splátek – závazky z dluhové služby (odstavec 2.1.86)**

Podmínky půjček na rozvojovou pomoc zahrnují prodloužení doby splatnosti v rozmezí od 0 do maximálně sedmi let. Úrokové sazby zahrnují jak pevné, tak variabilní sazby. Všechny půjčky rozvojové pomoci jsou v USD nebo eurech. Úrokové sazby u půjček s pevnou sazbou k rozpočtovému roku končícímu 200X, se pohybují v rozmezí od X procent do Y procent při váženém průměru Z procent. Pro rozpočtový rok končící 200X-1 je rozpětí od X do Y procent s váženým průměrem Z procent. Úrokové sazby půjček s variabilní sazbou se pohybují v rozmezí od LIBOR plus X procent do LIBOR plus Y procent s váženým průměrem ke konci rozpočtového roku 200X ve výši Z procent a ke konci rozpočtového roku 200X-1 ve výši Z procent.

Další půjčky externí pomoci nezahrnují prodloužení doby splatnosti a jsou denominovány v řadě měn zahrnujících dolary, eura a jeny.

<b><u>200X</u></b>				
<b>Nesplacené dluhy dle prodloužení doby splatnosti</b>				
<b>Roky</b>				
<b>Uplynutí doby splatnosti</b>	<b>0 – 4</b>	<b>5 – 7</b>	<b>Celkem</b>	
Rozvojová pomoc	X	X	X	X
Ostatní	X	-	-	X
<b>Celkem</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

<b><u>200X-1</u></b>				
<b>Nesplacené dluhy dle prodloužení doby splatnosti</b>				
<b>Roky</b>				
<b>Uplynutí doby splatnosti</b>	<b>0 – 4</b>	<b>5 – 7</b>	<b>Celkem</b>	
Rozvojová pomoc	X	X	X	X
Ostatní	X	-	-	X
<b>Celkem</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

Lhůty spláčení půjček na rozvojovou pomoc se pohybují od X do Y let po uplynutí prodloužené doby splatnosti váženým průměrem sazeb pro nesplacený dluh za Z let včetně prodloužení doby splatnosti. Ve všech případech je dluhová služba založena na pevné splátce jistiny plus kumulovaném úroku.

Lhůty splácení dalších půjček externí pomoci se liší od X do Y let s váženým průměrem Z let. Dluhová služba je založena na pevných splátkách jistiny plus kumulovaném úroku.

**200X****Splátky dluhu včetně úroků**

	<b>USD</b>	<b>EUR</b>	<b>JPY</b>	<b>Ostatní</b>	<b>Celkem</b>
Rozvojová pomoc	X	X	X	X	X
Ostatní	X	X	-	-	X
<b>Celkem</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**200X-1****Splátky dluhu včetně úroků**

	<b>USD</b>	<b>EUR</b>	<b>JPY</b>	<b>Ostatní</b>	<b>Celkem</b>
Rozvojová pomoc	X	X	X	X	X
Ostatní	X	X	-	-	X
<b>Celkem</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

Všechny splátky dluhu v dalších letech jsou založeny na platbě pevné částky zahrnující jistinu plus kumulovaný úrok. Platby úroků nebo poplatků za služby jsou založeny na nesplacené jistině každé půjčky ke konci běžného roku a u variabilních úrokových sazeb půjček na převládajících úrokových sazbách k danému datu. Splátky dluhu v cizí měně byly určeny použitím závěrečného směnného kurzu ke dni vykázáni účetních výkazů.

**200X + 1 a X následných let****Splátky dluhu včetně úroků**

	<b>USD</b>	<b>EUR</b>	<b>JPY</b>	<b>Ostatní</b>	<b>Celkem</b>
Rozvojová pomoc	X	X	X	X	X
Ostatní	X	X	-	-	X
<b>Celkem</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**Příjem zboží, výrobků a služeb (odstavec 2.1.90 a 1.10.21)**

Během roku 200X došlo v oblasti ZZZ k velkému zemětřesení, které způsobilo vážné škody na vládním a soukromém majetku a významné ztráty na životech. Multilaterální a bilaterální organizace z několika zemí poskytly personál a zařízení pro pomoc při vyhledávání a záchraně jednotlivců uvězněných v sutinách. Do oblasti dále přiletěly specializované lékařské skupiny vycvičené pro ošetřování lidí, kteří utrpěli trauma, společně s lékařským vybavením. Dodány byly také dočasné přístřešky a potraviny. Hodnota přijatého zboží a služeb byla odhadnuta na XX jednotek domácí měny. Hodnota poskytnuté pomoci v nouzi byla určena na základě

odhadovaných nákladů vydaných zúčastněnými pomáhajícími bilaterálními organizacemi, protože nebyly k dispozici místní ceny ekvivalentního zboží a služeb.

Během roku bylo přijato padesát tisíc tun rýže jako potravinová pomoc, které byly oceněny v XX jednotkách domácí měny, což představuje velkoobchodní cenu podobné rýže na domácích velkoobchodních trzích.

Zboží, výrobky a služby přijaté během roku nebyly zachyceny ve výkazu peněžních příjmů a výdajů, který vykazuje pouze peněžní prostředky přijaté (přímo nebo nepřímo) nebo vydané vládou. Zboží, výrobky a služby v naturáliích byly přijaty jako část pomoci v nouzi a jsou zachyceny v tomto komentáři.

**Dodatek 3****Předkládání výkazu peněžních příjmů a výdajů ve formátu požadovaném IPSAS 2 Výkaz peněžních toků**

*Odstavec 2.2.1 části 2 tohoto standardu doporučuje účetní jednotce, která zamýšlí přechod na akruální účetnictví, předkládat výkaz peněžních příjmů a výdajů ve stejném formátu, jaký je požadován IPSAS 2 Výkaz peněžních toků. IPSAS 2 se vztahuje na účetní jednotku, která vykazuje na akruální bázi v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor.*

*Tento dodatek poskytuje souhrn klíčových aspektů IPSAS 2 a návod na jejich použití pro účetní výkaznictví na peněžní bázi účetnictví, jak je požadováno tímto standardem. Účetní jednotky zamýšlející předkládat výkaz peněžních příjmů a výdajů v souladu s požadavky IPSAS 2 budou v případě potřeby muset postupovat podle IPSAS 2.*

**Předkládání ve formátu požadovaném IPSAS 2 Výkaz peněžních toků**

1. IPSAS 2 požaduje, aby účetní jednotka sestavující a předkládající účetní výkazy na akruální bázi sestavila výkaz peněžních toků, ve kterém se vykazují peněžní toky během období, klasifikované podle provozní a investiční činnosti a financování, jak je definováno níže.

**Definice**

2. *Financování je činností, která vede ke změnám v rozsahu a skladbě vloženého vlastního kapitálu a výpůjček účetní jednotky.*

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

*Provozní činnost je činností účetní jednotky, která není investiční činností ani financováním.*

**Součástí účetních výkazů**

3. Při předkládání výkazu peněžních příjmů a výdajů v tomto formátu může být nezbytné klasifikovat různými způsoby peněžní toky vznikající při jedné transakci. (Pojem výkaz peněžních toků je použit ve zbytku tohoto dodatku pro výkazy peněžních příjmů a výdajů předkládaných ve stejném formátu jako požaduje IPSAS 2). Například zahrnuje-li peněžní splátka úvěru jak úrok, tak i jistinu, úrok může být klasifikován jako provozní činnost a jistina jako financování. Účetní jednotka předkládající informaci formou výkazu peněžních toků zobrazuje peněžní toky z provozní a investiční činnosti a financování způsobem, který se nejlépe hodí pro tyto aktivity.

4. Výkaz peněžních toků bude zahrnovat řádkové položky, které zobrazují následující částky:
- (a) celkové příjmy z provozní činnosti;
  - (b) celkové výdaje z provozní činnosti;
  - (c) netto peněžní toky z provozní činnosti;
  - (d) netto peněžní toky z investiční činnosti;
  - (e) netto peněžní toky z financování;
  - (f) počáteční a konečné zůstatky peněžních prostředků; a
  - (g) netto přírůstek nebo pokles peněžních prostředků.

Dodatečné řádkové položky, názvy a mezisoučty budou také uvedeny přímo ve výkazu, je-li takovéto uvedení nezbytné pro věrné zobrazení peněžních toků účetní jednotky.

5. Účetní jednotka také ve výkazu peněžních toků anebo v komentáři uvede:
- (a) hlavní třídy brutto peněžních příjmů a brutto peněžních výdajů vznikajících z provozní a investiční činnosti a financování, pokud odstavec 1.3.13 části 1 tohoto standardu nepovoluje vykazování netto;
  - (b) další klasifikaci celkových peněžních příjmů z operací způsobem vhodným pro operace účetní jednotky; a
  - (c) analýzu výdajů z provozní činnosti používající klasifikaci založenou buď na druhu výdajů nebo na jejich účelu v rámci dané účetní jednotky.

Samostatné zveřejnění informací o výdajích vynaložených na pořízení investic a na podíly a dividendy je také konzistentní s požadavky IPSAS 2.

6. Zveřejnění informací o tom, zda peněžní prostředky jsou generovány z daní, pokut, poplatků (provozní činnost), prodejem investičních aktiv (investiční činnost) anebo půjčkami (financování) a zda byly vynaloženy na provoz, na pořízení investičních aktiv (investiční činnost) nebo na umoření dluhů (financování) zvýší průhlednost a vypovídací schopnost účetních výkazů. Zveřejnění těchto informací také umožní fundovanější analýzu a ohodnocení běžných peněžních zdrojů účetní jednotky, pravděpodobných zdrojů a udržitelnosti budoucích peněžních přítoků. Proto tento standard doporučuje všem účetní jednotkám zveřejnění těchto informací v účetních výkazech anebo v komentářích k nim.

**Provozní činnost**

7. Částka netto peněžních toků vznikajících z provozní činnosti je klíčovým ukazatelem míry, ve které jsou operace účetní jednotky financovány:

- (a) formou daní (přímo a nepřímo); a
- (b) od příjemců zboží, výrobků a služeb poskytnutých účetní jednotkou.

Zveřejnění částek netto peněžních toků z provozní činnosti také pomáhá při stanovení míry, ve které operace účetní jednotky vytvářejí peněžní prostředky, které mohou být použity na splacení závazků, platbu dividend/výběry vlastníků a na realizaci investic bez pomoci vnějších zdrojů financování. Konsolidované celovládní provozní peněžní toky ukazují míru, ve které vláda financovala svou běžnou činnost prostřednictvím daní a poplatků. Informace o určitých součástech historických provozních peněžních toků jsou ve spojení s jinými informacemi užitečné při předpovídání budoucích provozních peněžních toků.

8. Peněžní toky z provozní činnosti jsou primárně odvozeny z hlavní peněžotvorné činnosti účetní jednotky. Příkladem peněžních toků z provozní činnosti jsou:

- (a) peněžní příjmy z daní, odvodů a pokut;
- (b) peněžní příjmy z poplatků za zboží, výrobky a služby poskytnuté účetní jednotkou;
- (c) peněžní příjmy z dotací nebo transferů a jiných rozpočtových určení nebo rozpočtových zmocnění učiněných ústřední vládou nebo jinými účetními jednotkami veřejného sektoru, včetně těch učiněných z důvodu pořízení investičních aktiv;
- (d) peněžní příjmy z licencí a honorářů, poplatků a provizí;
- (e) peněžní úhrady jiným účetním jednotkám veřejného sektoru pro financování jejich operací (nezahrnující úvěry nebo přiděly do vlastního kapitálu);
- (f) peněžní úhrady dodavatelům zboží, výrobků a služeb;
- (g) peněžní úhrady zaměstnancům nebo jejich jménem;
- (h) peněžní příjmy a peněžní výdaje pojišťovny veřejného sektoru v případě pojistného, pojistných nároků, splátek a jiných užitků z pojištění;
- (i) peněžní úhrady místních majetkových daní a daní ze zisku (tam, kde je to vhodné) ve vztahu k provozní činnosti;
- (j) peněžní příjmy a výdaje ze smluv uzavřených za účelem prodeje nebo obchodování;
- (k) peněžní příjmy nebo výdaje z ukončovaných činností; a
- (l) peněžní příjmy nebo výdaje ve vztahu k mimosoudnímu urovnání sporů.

9. Účetní jednotka může držet cenné papíry a úvěry pro účely prodeje nebo obchodování, přičemž jsou tyto podobné zásobám nabytým pro další prodej. Proto peněžní toky vznikající při nákupu a prodeji cenných papírů jsou zaříděny jako provozní činnost. Obdobně jsou peněžní zálohy a úvěry poskytnuté veřejnými finančními institucemi obvykle tříděny jako provozní činnost pokud se vztahují k hlavní peněžotvorné činnosti účetní jednotky.
10. V některých jurisdikcích vlády nebo jiné účetní jednotky veřejného sektoru vyčlení nebo poskytnou účetním jednotkám finanční fondy k profinancování činnosti účetní jednotky, aniž by tyto fondy byly jasně rozděleny mezi běžnou činnost, investiční výstavbu a posílení kapitálu. Pokud účetní jednotka nemůže samostatně rozdělit rozpočtová určení či rozpočtová zmocnění na běžnou činnost (provozní činnost), investiční výstavbu (investiční činnost) nebo posílení kapitálu, IPSAS 2 vysvětluje, že by účetní jednotka měla rozpočtová určení či rozpočtová zmocnění klasifikovat jako peněžní toky z provozní činnosti a zveřejnit tuto skutečnost v komentáři k výkazu peněžních toků.

### **Investiční činnost**

11. Samostatné zveřejnění peněžních toků vznikajících z investiční činnosti identifikuje míru realizovaných peněžních odtoků zamýšlených jako příspěvek účetní jednotce pro poskytování budoucích služeb. Příklady peněžních toků vznikajících z investiční činnosti jsou:
  - (a) peněžní výdaje na pořízení pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv. Tyto platby zahrnují 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 aktiv a jiných dlouhodobých aktiv;
  - (c) peněžní výdaje na nabytí nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhových nástrojů jiných jednotek a podílů na společném podnikání (jiných než výdaje na takové nástroje, které jsou považovány za peněžní ekvivalenty nebo takové, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování);
  - (d) peněžní příjmy z prodeje nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhových nástrojů jiných jednotek a podílů na společném podnikání (jiných než příjmy za takové nástroje, které jsou považovány za peněžní ekvivalenty nebo takové, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování);
  - (e) peněžní zálohy a úvěry poskytnuté jiným stranám (jiné než zálohy a úvěry poskytnuté veřejnými finančními institucemi);

- (f) peněžní příjmy z vrácených záloh a úvěrů poskytnutých jiným stranám (jiné než zálohy a úvěry veřejných finančních institucí);
- (g) peněžní výdaje za smlouvy futures, forwardové smlouvy, opční smlouvy a swapové smlouvy s výjimkou takových smluv, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování, nebo jsou-li výdaje zaříděny jako financování; a
- (h) peněžní příjmy ze smluv futures, forwardových smluv, opčních smluv a swapových smluv s výjimkou takových smluv, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování nebo jsou-li příjmy zaříděny jako financování.

Bude-li smlouva označena za zajištění (hedge) identifikovatelné pozice, jsou peněžní toky z této smlouvy klasifikovány podobným způsobem jako peněžní toky z pozice, která byla zajištěna.

### **Financování**

12. Samostatné zveřejnění peněžních toků vznikajících při financování je užitečné při předvídání nároků na budoucí peněžní toky z titulu kapitálu poskytnutého účetní jednotce. Příklady peněžních toků vznikajících při financování jsou:
- (a) peněžní prostředky získané z emise dluhových cenných papírů, z úvěrů, z vydání směnek, z emise dluhopisů, z hypoték a jiných krátkodobých nebo dlouhodobých výpůjček;
  - (b) peněžní splátky vypůjčených částek;
  - (c) peněžní úhrady nájemce představující snížení nesplaceného dluhu vztahujícího se k finančnímu leasingu; a
  - (d) peněžní příjmy a výdaje z vydávání a vykupování měny.

### **Úroky a dividendy**

13. IPSAS 2 požaduje samostatné vykázání peněžních toků z přijatých a placených úroků a dividend. IPSAS 2 také požaduje, aby v případě vykázání byly tyto peněžní toky klasifikovány konzistentním způsobem z období do období na peněžní toky z provozní činnosti, z investiční činnosti nebo z financování.
14. Celkové částky úroků a dividend placených a přijímaných během období jsou zveřejněny ve výkazu peněžních toků. Zaplacený úrok a přijatý úrok a dividendy jsou pro veřejné finanční instituce obvykle klasifikovány jako provozní peněžní toky. Avšak pro ostatní účetní jednotky neexistuje žádná dohoda o klasifikaci takových peněžních toků spojených s přijatými či placenými úroky a dividendami. Placené úroky a dividendy a přijaté úroky a dividendy mohou být klasifikovány jako provozní peněžní toky. Alternativně mohou být zaplacené úroky a dividendy klasifikovány jako



finanční peněžní toky, protože jsou náklady na získání zdrojů financování, a přijaté úroky a dividendy jako investiční peněžní toky, protože jsou výnosy z investic.

### **Vykazování hlavních tříd příjmů a výdajů**

15. Další třídění příjmů závisí na velikosti, povaze a účelu zahrnutých částek. V závislosti na povaze účetní jednotky může být vhodné následující rozřídění:
  - (a) příjmy z daní (tyto mohou být dále rozříděny podle druhu daní);
  - (b) příjmy z poplatků, pokut, penále a licencí;
  - (c) příjmy ze směnných transakcí včetně příjmů z prodeje zboží, výrobků a služeb a uživatelských poplatků (jestliže jsou zatříděny jako směnné transakce);
  - (d) příjmy z dotací, transferů nebo rozpočtových určení (pokud možno klasifikované podle zdroje); a
  - (e) příjmy z úroků a dividend.
16. Výdajové položky jsou dále klasifikovány, aby byly zdůrazněny náklady a úhrada nákladů jednotlivých programů, činností nebo jiných relevantních segmentů vykazující účetní jednotky. Příklady klasifikace výdajů podle povahy a určení jsou zahrnuty v části 1 tohoto standardu.

## **Kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví**

*Odstavec 1.3.32 v části 1 tohoto standardu požaduje, aby účetní výkazy poskytovaly informace, které splňují řadu kvalitativních charakteristik. Tento dodatek shrnuje kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví.*

Kvalitativní charakteristiky jsou vlastnosti, které činí informace vykázané v účetních výkazech užitečnými pro uživatele. Jsou aplikovatelné na účetní výkazy bez ohledu na účetní bázi použitou pro sestavení účetních výkazů. Čtyřmi hlavními kvalitativními charakteristikami jsou srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost.

### **Srozumitelnost**

Informace jsou srozumitelné, jestliže je možné přiměřeně očekávat, že uživatelé pochopí jejich význam. Z tohoto hlediska se předpokládá, že uživatelé mají přiměřené znalosti o činnosti účetní jednotky a o prostředí, ve kterém účetní jednotka tuto činnost provozuje, a jsou ochotni tyto informace nastudovat.

Informace o složitých záležitostech by neměly být vyřazeny z účetních výkazů jenom z důvodu, že by mohly být pro některé uživatele těžce srozumitelné.

### **Relevance**

Informace jsou pro uživatele relevantní, jestliže mohou pomoci při hodnocení minulých, současných nebo budoucích událostí nebo pokud potvrzují nebo korigují minulá hodnocení. Pokud má být informace relevantní, musí být také včasná.

### *Významnost*

Relevance informací je ovlivněna jejich podstatou a významností.

Informace je významná, pokud by její vynechání nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit rozhodnutí nebo vyhodnocení, která uživatelé provedli na základě účetních výkazů. Významnost závisí na povaze a velikosti položky nebo chyby, a to s ohledem na okolnosti jejího vynechání nebo chybného uvedení. Významnost je tedy spíše mezní hranicí nebo mezním bodem než základní kvalitativní charakteristikou, kterou informace musí mít, aby byly užitečné.

### **Spolehlivost**

Spolehlivé informace neobsahují významnou chybu a zkreslení a uživatelé se na ně mohou spolehnout, protože představují věrně to, co buď mají vyjadřovat, nebo co lze oprávněně očekávat, že vyjadřují.

*Věrné zobrazení*

Aby informace věrně zobrazovaly transakce a jiné události, měly by být zobrazeny v souladu s podstatou transakcí a jiných událostí, a ne jen s jejich právní formou.

*Obsah nad formu*

Pokud mají informace důvěryhodně zobrazovat transakce a další události, které jsou předmětem zobrazení, je nutné je zachytit a následně je vykázat v souladu s jejich podstatou a ekonomickou realitou a nikoliv pouze v souladu s jejich právní formou. Povaha transakcí nebo jiných událostí není vždy v souladu s jejich právní formou.

*Nestrannost*

Informace jsou nestranné, jsou-li nezkreslené. Účetní výkazy nejsou nestranné, pokud v nich obsažené informace byly vybrány nebo uvedeny způsobem ovlivňujícím rozhodování nebo úsudek, s cílem dosáhnout předem stanoveného výsledku nebo závěru.

*Opatrnost*

Opatrnost je zahrnutí určitého stupně obezřetnosti do úsudků, které je nezbytné činit při odhadech požadovaných za nejistých podmínek, a to tak, aby aktiva a výnosy nebyly nadhodnoceny a závazky a náklady podhodnoceny.

*Úplnost*

Informace zahrnuté do účetních výkazů by měly být úplné s ohledem na významnost a náklady na jejich získání.

**Srovnatelnost**

Informace v účetních výkazech jsou srovnatelné, jestliže jsou uživatelé schopni identifikovat podobnosti a odlišnosti mezi těmito informacemi a informacemi v jiných výkazech.

Srovnatelnost se vztahuje na:

- srovnatelnost účetních výkazů různých účetních jednotek; a
- srovnatelnost účetních výkazů té samé účetní jednotky v časové řadě.

Důležitým důsledkem srovnatelnosti je, že uživatelé musí být informováni o účetních pravidlech použitých při sestavování účetních výkazů, o změnách těchto pravidel a o dopadech těchto změn.

Protože uživatelé mají zájem o srovnání výkonnosti účetní jednotky v čase, je důležité, aby účetní výkazy obsahovaly odpovídající informace za předcházející období.

**Omezení relevantních a spolehlivých informací***Včasnost*

Pokud se informace vykazují příliš pozdě, mohou ztratit svoji relevanci. Aby byly informace dostupné včas, může být často nezbytné vykázat je ještě předtím, než budou známy všechny aspekty transakce; tím se může snížit jejich spolehlivost. Pokud budou naopak informace vykázány, až když jsou známé všechny jejich aspekty, mohou být sice velice spolehlivé, ale málo užitečné pro uživatele, kteří se již museli mezitím rozhodnout. Při hledání rovnováhy mezi relevancí a spolehlivostí je hlavním kritériem snaha co nejlépe uspokojit rozhodovací potřeby uživatelů.

*Rovnováha mezi přínosy a náklady*

Rovnováha mezi přínosy a náklady je zásadním omezením. Přínosy pramenící z informací by měly překročit náklady na jejich opatření. Vyčíslení přínosů a nákladů je však již svojí podstatou záležitostí úsudku. Navíc náklady nemusí vždy nést uživatelé, kteří využívají přínosů. Užitek z přínosů mohou mít také jiní uživatelé než ti, pro které byly informace připraveny. Z těchto důvodů je obtížné realizovat test posuzující přínosy a náklady na každý konkrétní případ. Tohoto omezení by si měli být vědomi tvůrci standardů, jakož i ti, kteří zodpovídají za sestavení účetních výkazů, a také jejich uživatelé.

*Rovnováha mezi kvalitativními charakteristikami*

V praxi je často nezbytné hledat rovnováhu nebo kompromis mezi kvalitativními charakteristikami. Obecně je cílem dosáhnout přiměřené rovnováhy mezi charakteristikami, aby byly splněny cíle účetních výkazů. Relativní významnost charakteristik je v jednotlivých případech záležitostí odborného úsudku.

**Získání ovládnání jinou jednotkou pro účely účetního výkaznictví**

1. Zda účetní jednotka ovládá jinou jednotku, je pro účely účetního výkaznictví záležitostí úsudku založeného na definici ovládnání v tomto standardu a na zvláštních okolnostech konkrétního případu. To znamená, že je nutné zohlednit povahu vztahu mezi dvěma jednotkami. Zejména je třeba uvážit dvě součásti definice ovládnání v tomto standardu. Těmito součástmi jsou pravomoc (pravomoc určovat finanční a provozní cíle jiné jednotky) a prospěch (který představuje schopnost ovládající jednotky mít prospěch z činnosti jiné jednotky).
2. Pro účely získání ovládnání musí mít ovládající jednotka prospěch z činnosti jiné jednotky. Například účetní jednotka může mít prospěch z činnosti jiné jednotky z hlediska rozdělování přebytků (takových jako dividendy) a je vystavena riziku možné ztráty. V jiných případech účetní jednotka nemusí získat finanční prospěch z jiné jednotky, ale může mít prospěch ze schopnosti řídit činnost jiné jednotky tak, aby dosáhla svých cílů. Účetní jednotka také může získat jak finanční tak nefinanční prospěch z činnosti jiné jednotky. Například podniky veřejné správy (PVS) mohou poskytovat ovládající jednotce dividendy a také jí umožnit, aby dosáhla některých z cílů její sociální politiky.

**Ovládnání pro účely účetního výkaznictví**

3. Pro účely účetního výkaznictví ovládnání vychází z pravomoci účetní jednotky určovat finanční a provozní cíle jiné jednotky a nemusí vždy vyžadovat, aby účetní jednotka měla v držení majoritní balík akcií nebo jiný podíl na jmění jiné jednotky. Pravomoc ovládat musí být v daném okamžiku uplatnitelná. Tzn. účetní jednotka již musela mít tuto pravomoc udělenou právní normou nebo nějakou formální smlouvou. Pravomoc ovládat není v daném okamžiku použitelná, jestliže vyžaduje změnu legislativy nebo opětovné projednání smluv, aby byla uplatnitelná. Toto je třeba odlišit od skutečnosti, kdy existence pravomoci ovládat jinou jednotku nezávisí na pravděpodobnosti využívání této pravomoci.
4. Podobně existence ovládnání nevyžaduje, aby účetní jednotka měla odpovědnost za řízení či aby se zapojila do každodenní činnosti jiné jednotky. V mnoha případech může účetní jednotka pouze využívat pravomoci ovládat jinou jednotku tam, kde došlo k porušení nebo zrušení smlouvy mezi ovládanou jednotkou a její ovládající jednotkou.
5. Například určitý vládní útvar může vlastnit podíl v železničním úřadě, který vyvíjí činnost jako podnik veřejné správy. Železniční úřad smí působit autonomně a bez spoléhání se na vládní financování, ale shromáždil kapitál prostřednictvím významných půjček, za které ručí vláda. Železniční úřad již

po několik let nevyplatil vládě dividendu. Vláda má pravomoc jmenovat či odvolat většinu členů řídicího orgánu železničního úřadu. Vláda nikdy nevyužila svoji pravomoc k odvolání členů řídicího orgánu a nebyla by ochotná toto učinit, protože voliči byli citliví na zásahy předchozí vlády do fungování železniční sítě. V tomto případě je pravomoc ovládat v daném okamžiku využitelná, ale za existujícího vztahu mezi ovládanou jednotkou a ovládající jednotkou nedošlo k situaci, která by zaručovala, že ovládající jednotka využije svých pravomocí nad ovládanou jednotkou. Proto ovládání existuje, protože pravomoc ovládat je dostatečná, i když se ovládající jednotka může rozhodnout nevyužít své pravomoci.

6. Existence samostatných zákonných pravomocí jako taková nevyklučuje, aby účetní jednotka nebyla ovládána jinou jednotkou. Například státní statistický úřad má obvykle statutární pravomoci působit nezávisle na vládě. To znamená, že státní statistický úřad může mít pravomoc získat informace a podávat zprávu o svých zjištěních bez opory vlády či jiného orgánu. Existence ovládání nevyžaduje, aby účetní jednotka byla zodpovědná za každodenní činnost jiné jednotky nebo za způsob, jakým jsou vykonávány odborné funkce jednotky.
7. Pravomoc jedné jednotky řídit rozhodovací proces vztahující se k finančním a provozním cílům jiné jednotky je ve své podstatě nedostatečná k zajištění existence ovládání podle definice v tomto standardu. Ovládající jednotka musí být schopna řídit rozhodovací proces tak, aby měla přínos z těchto činností například tím, že jiné jednotce umožní spolupracovat v rámci ekonomické jednotky při plnění svých cílů. V důsledku toho z definic „ovládající jednotka“ a „ovládaná jednotka“ budou vyloučeny vztahy, které nepřekračují danou hranici, jako například vztah likvidátora a likvidované jednotky, a obvykle by se vyloučil i vztah mezi půjčovatelem a vypůjčovatelem. Podobně správce fondu, jehož vztah k fondu nepřesahuje obvyklé povinnosti správce, nebude pro účely tohoto standardu pokládán za toho, kdo ovládá fond.

### **Pravomoc regulovat a nakupovat**

8. Vlády a účetní jednotky veřejného sektoru mají pravomoc regulovat chování mnoha účetních jednotek využitím svých svrchovaných a zákonných pravomocí. Pravomoc regulovat a nakupovat není ovládáním z pohledu účetního výkaznictví. Aby bylo zajištěno, že účetní výkazy účetní jednotky veřejného sektoru budou zahrnovat pouze ty prostředky (peněžní prostředky, včetně peněžních ekvivalentů), které ovládá a může z nich mít prospěch, význam ovládání pro účely tohoto standardu se nevztahuje na:
  - (a) pravomoc legislatury zřídit regulační rámec, v rámci kterého účetní jednotky působí, a předepsat podmínky a uvalit sankce na jejich činnost. Takováto pravomoc nevede ze strany účetní jednotky veřejného sektoru k ovládání aktiv rozmístěných těmito jednotkami.

Například Úřad pro kontrolu znečištění může mít pravomoc zastavit tu činnost účetní jednotky, která nevyhovuje předpisům pro životní prostředí. Nicméně, tato pravomoc nevede ke vzniku ovládnání, protože Úřad pro kontrolu znečištění má pouze pravomoc regulovat; nebo

- (b) jednotky ekonomicky závislé na účetní jednotce veřejného sektoru. Pokud například účetní jednotka rozhoduje, zda bude financována jednotkou veřejného sektoru anebo s ní bude obchodovat, pak má tato účetní jednotka nejvyšší pravomoc určovat své vlastní finanční a provozní cíle, a proto není ovládána účetní jednotkou veřejného sektoru. Například vládní útvar může ovlivňovat finanční a provozní cíle účetní jednotky, která je na útvaru finančně závislá (například charita) nebo na zisk orientovanou účetní jednotku, která je ekonomicky závislá na zakázkách útvaru. Podobně má vládní útvar určitou pravomoc jako kupující, ale nemá pravomoc určovat účetní jednotce její finanční a provozní cíle.

### **Určení existence ovládnání pro účely účetního výkaznictví**

9. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou založit další jednotky pro dosažení některých ze svých cílů. V některých případech může být zřejmé, že je jednotka ovládána, a tak by měla být konsolidována. V jiných případech to jasně být nemusí. Odstavce 10 a 11 poskytují návod, který napomáhá k určení, zda ovládnání pro účely účetního výkaznictví existuje či nikoliv.
10. Při zkoumání vztahu mezi dvěma jednotkami lze předpokládat existenci ovládnání, jestliže existuje alespoň jedna z následujících podmínek pro pravomoci a jedna z následujících podmínek pro prospěch, pokud neexistuje zřetelný důkaz o ovládnání ze strany jiné účetní jednotky.

#### *Podmínky pro pravomoci*

- (a) Účetní jednotka vlastní, přímo či nepřímo prostřednictvím ovládaných jednotek, majoritní hlasovací podíl v jiné účetní jednotce.
- (b) Účetní jednotka má pravomoc, buď udělenou stávajícími zákony nebo vykonávanou v jejich rámci, jmenovat nebo odvolávat většinu členů řídicího orgánu jiné účetní jednotky.
- (c) Účetní jednotka má pravomoc většinově hlasovat nebo regulovat většinové hlasování na valné hromadě jiné účetní jednotky.
- (d) Účetní jednotka má pravomoc většinově hlasovat na schůzi představenstva či obdobného řídicího orgánu.

*Podmínky prospěchu*

- (a) Účetní jednotka má pravomoc ukončit činnost jiné účetní jednotky a získat významnou míru zbylého ekonomického prospěchu nebo nést významné povinnosti. Například podmínka prospěchu může být splněna, jestliže účetní jednotka měla zodpovědnost za zbývající dluhy další účetní jednotky.
- (b) Účetní jednotka má pravomoc vyčlenit rozdělování aktiv z jiné účetní jednotky anebo může být odpovědna za jisté povinnosti jiné účetní jednotky.

11. Jestliže jedna nebo více podmínek vyjmenovaných v odstavci 10 neexistuje, následující faktory mohou, buď individuálně, nebo kolektivně, svědčit o existenci ovládnání.

*Ukazatel pravomoci*

- (a) Účetní jednotka může vetovat provozní a investiční rozpočty jiné účetní jednotky.
- (b) Účetní jednotka může vetovat, zamítnout nebo pozměnit rozhodnutí řídicího orgánu jiné účetní jednotky.
- (c) Účetní jednotka může schválit zaměstnávání, opětovné jmenování a odvolávání klíčových pracovníků jiné účetní jednotky.
- (d) Působnost jiné účetní jednotky je ustanovena a omezena zákony.
- (e) Účetní jednotka drží v jiné účetní jednotce „zlatou akcií“<sup>1</sup> (nebo ekvivalent), která uděluje práva určovat finanční a provozní cíle jiné účetní jednotky.

*Ukazatele prospěchu*

- (a) Účetní jednotka má přímý či nepřímý nárok na čistá aktiva/jmění jiné účetní jednotky s trvalým právem přístupu.
- (b) Účetní jednotka má právo na významnou míru čistých aktiv/jmění jiné účetní jednotky v případě zrušení nebo při rozdělování jiném než zrušení.
- (c) Účetní jednotka může určit další účetní jednotce, aby s ní spolupracovala při dosahování svých cílů.
- (d) Účetní jednotka je vystavena zbytkovým závazkům jiné účetní jednotky.

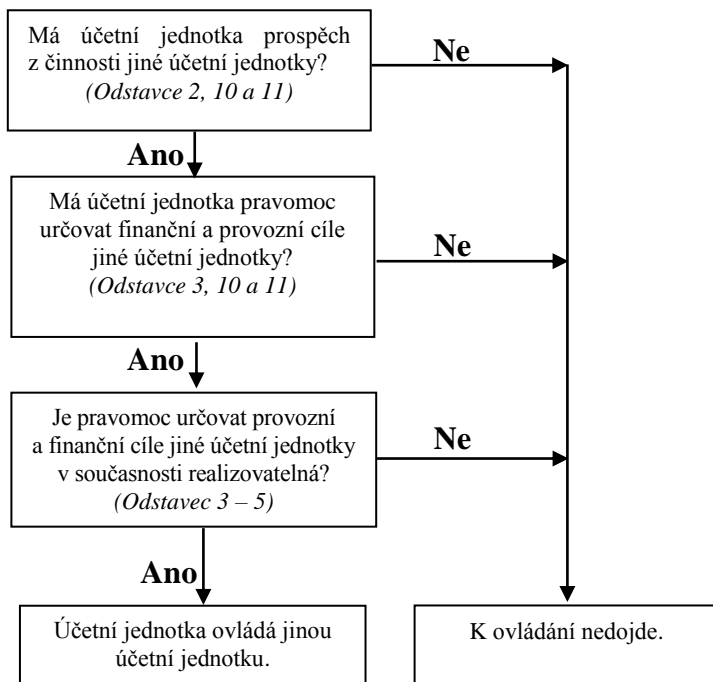
---

<sup>1</sup> „Zlatou akcií“ se nazývá taková akcie, která opravňuje držitele k specifickým pravomocím, které obecně překračují ty, které jsou obvykle spojené s vlastnickým podílem držitele nebo s účastí v řídicím orgánu.



12. Následující diagram ukazuje základní kroky při získání ovládnání jinou účetní jednotkou. Diagram by měl být interpretován ve spojitosti s odstavci 1 až 11 tohoto dodatku.

### Získání ovládnání nad další účetní jednotkou pro účely účetního výkaznictví



13. Někdy je ovládaná jednotka vyloučena z konsolidace, jestliže její činnost bude odlišná od činnosti jiných jednotek v rámci ekonomické jednotky, například konsolidace podniků veřejné správy s jednotkami rozpočtového sektoru. Vyloučení na tomto základě není ospravedlnitelné, protože konsolidace takovýchto ovládaných jednotek a zveřejnění dodatečných informací v konsolidovaných účetních výkazech poskytne lepší informace o různých činnostech ovládaných jednotek.

## ÚVOD DO DOPORUČENÝCH PRAKTICKÝCH POSTUPŮ

Doporučené praktické postupy (RPG) byly vytvořeny a schváleny Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB).

Cílem IPSASB je vytvářet ve veřejném zájmu vysoce kvalitní účetní standardy veřejného sektoru a podporovat jejich přijetí a uplatňování, a tím zvyšovat kvalitu a jednotnost účetního výkaznictví na celém světě, posilování transparentnosti financí veřejného sektoru a skládání účtů.

Svého cíle dosahuje IPSASB vydáváním Mezinárodních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) a RPG určených pro použití účetními jednotkami veřejného sektoru, kterými jsou ústřední vlády, regionální správy a místní samosprávy a vládní agentury.

IPSAS jsou určeny k aplikaci na účetní závěrky pro všeobecné použití (účetní závěrky) a jsou závazné. RPG jsou dokumenty, které poskytují návod pro dobrou praxi při sestavování finančních výkazů pro všeobecné použití (GPFR), které nejsou účetními závěrkami. Oproti IPSAS RPG nejsou závazné. V tuto chvíli jsou veškeré materiály vztahující se k GPFR, které nejsou účetními závěrkami, ve formě RPG. RPG neposkytují návod k míře ujištění (pokud vůbec nějaké), která by se měla vztahovat k informacím.

# **RPG 1 — VYKAZOVÁNÍ INFORMACÍ O DLOUHODOBÉ UDRŽITELNOSTI FINANČÍ ÚČETNÍ JEDNOTKY**

## **Historie RPG**

RPG 1 *Vykazování informací o dlouhodobé udržitelnosti financí účetní jednotky* byl vydán v červenci 2013.

# VYKAZOVÁNÍ INFORMACÍ O DLOUHODOBÉ UDRŽITELNOSTI FINANČNÍ ÚČETNÍ JEDNOTKY

## OBSAH

	Odstavec
Cíle .....	1
Stav a rozsah působosti .....	2–8
Definice .....	9
Určení, zda vykazovat informace o dlouhodobé fiskální udržitelnosti ....	10–13
Rozsah výkaznictví .....	14–15
Vykazování informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti .....	16–20
Zveřejnění prognóz budoucích příjmů a výdajů .....	21–26
Časový horizont .....	25–26
Zohlednění dimenzí dlouhodobé fiskální udržitelnosti .....	27–40
Dimenze služeb .....	31–34
Dimenze výnosů .....	35–37
Dimenze dluhu .....	38–40
Zásady a metodiky .....	41–53
Aktualizace prognóz a frekvence vykazování .....	41
Dopad právních požadavků a politického rámce .....	42
Předpoklady aktuální politiky a demografické a ekonomické předpoklady .....	43–51
Předpoklady aktuální politiky .....	43–49
Demografické a ekonomické předpoklady .....	50
Přiměřenost předpokladů .....	51
Inflace a diskontní sazby .....	52
Analýza citlivosti .....	53
Zveřejnění .....	54–58
Dodatek A: Termíny v tomto RPG definované ve standardech IPSAS	
Dodatek B: Vztahy mezi dimenzemi dlouhodobé fiskální udržitelnosti	
Dodatek C: Významový slovník ukazatelů	
Zdůvodnění závěrů	

## Cíl

1. Tento Doporučený praktický postup (RPG) poskytuje návod na vykazování informací o dlouhodobé udržitelnosti financí účetní jednotky veřejného sektoru („vykazování informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti“<sup>1</sup>). Tento RPG poskytuje informace o dopadu stávajících politik a rozhodnutí učiněných k datu vykazování na budoucí příjmy a výdaje a doplňuje informace zveřejněné v účetní závěrce pro všeobecné použití („účetní závěrka“). Cílem takového vykazování je poskytnout informace o předpokládané dlouhodobé udržitelnosti financí účetní jednotky za určitý časový horizont v souladu s uvedenými předpoklady.

## Status a rozsah působnosti

2. Vykazovaná informace v souladu s tímto praktickým postupem představuje dobrou praxi. Účetní jednotce, která zveřejňuje dlouhodobé informace o fiskální udržitelnosti, se doporučuje dodržování tohoto RPG. Soulad s tímto RPG není nezbytný pro to, aby účetní jednotka mohla prohlásit, že sestavila účetní závěrku v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor (IPSAS).
3. Rozsah působnosti tohoto praktického postupu zahrnuje předpokládané toky účetní jednotky, ale neomezuje se pouze na toky vztahující se k programům poskytujícím sociální podpory. Tento RPG nicméně uznává, že toky vztahující se k programům poskytujícím sociální podpory, včetně nárokových programů, které vyžadují příspěvky od účastníků, mohou být pro mnoho účetních jednotek významnou složkou vykazování informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti.
4. Tento RPG přímo neřeší otázku vykazování informací o udržitelnosti životního prostředí, nicméně účetní jednotka by měla zhodnotit případný finanční dopad faktorů životního prostředí a vzít je v úvahu při tvorbě svých prognóz.
5. Tento RPG používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy (PVS).
6. Přestože tento RPG není přímo relevantní pro PVS, v případě PVS ovládaných vykazující jednotkou, spadají jejich budoucí příjmy a výdaje v stanoveném časovém horizontu prognóz do rozsahu působnosti tohoto praktického postupu.
7. Informace o dlouhodobé fiskální udržitelnosti se neoznačí jako v souladu s tímto RPG pokud nesplňuje plně a ve všech ohledech požadavky tohoto RPG.

---

<sup>1</sup> IPSASB uznává, že termín “fiskální” má v mnoha jurisdikcích úzký význam vztahující se ke zdanění. V tomto praktickém postupu je termín používán v širším významu a zahrnuje jak příjmy, tak i výdaje.

8. Tento RPG popisuje minimální úroveň informací. RPG nevyklučuje zveřejnění dodatečných informací, pokud jsou takové informace užitečné při plnění cílů finančního výkaznictví a splňují kvalitativní charakteristiky finančního výkaznictví.

## Definice

9. Následující termíny jsou použity v tomto praktickém postupu v těchto specifických významech:

Předpoklady aktuální politiky jsou předpoklady, které vychází z právních předpisů nebo nařízení platných k datu vykazání, od nichž se lze odchýlit za stanovených okolností.

Příjmy jsou peníze a peněžní prostředky, jejichž příjem účetní jednotka plánuje či časově rozlišila v časovém horizontu prognózy.

Dlouhodobá fiskální udržitelnost je schopnost účetní jednotky splnit poskytování služeb a finančních příslibů v současnosti a i v budoucnosti.

Výdaje jsou peníze a peněžní prostředky, jejichž výdej účetní jednotka očekává či časově rozlišila v časovém horizontu prognózy.

Prognóza představuje výhledové finanční informace připravené na základě předpokladů účetní jednotky vycházejících z aktuální politiky a budoucích ekonomických a jiných podmínek.

Termíny použity tímto praktickým postupem ve významu definovaném Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor (IPSAS) jsou uvedeny v příloze A.

## Určení, zda vykazovat informace o dlouhodobé fiskální udržitelnosti

10. Při určování, zda vykazovat informace o dlouhodobé fiskální udržitelnosti, účetní jednotka posoudí, zda existují potenciální uživatelé prospektivních finančních informací.
11. Informace o dlouhodobé fiskální udržitelnosti jsou širší než informace získané z účetních závěrek. Zahrnují predikované příjmy a výdaje vztahující se k poskytování zboží a služeb, a programy poskytující sociální podpory, projektované s použitím předpokladů aktuální politiky ve stanoveném časovém horizontu. Zohledňují rozhodnutí učiněné účetní jednotkou k datu vykazání, která dají vzniknout budoucím výdajům, které nespĺňují definici či kritéria pro uznání závazku k datu vykazání. Stejně tak zohledňují budoucí příjmy, které nespĺňují definici a/nebo podmínky pro uznání aktiva k datu vykazání.

12. Posouzení dlouhodobé fiskální udržitelnosti využívá široké škály dat. Tato data zahrnují finanční a nefinanční informace o budoucích ekonomických a demografických podmínkách, předpokladech o trendech jednotlivých zemí a globálních trendech jako jsou produktivita, relativní konkurenceschopnost národního, vnitrostátního nebo místního hospodářství a očekávané změny v demografických proměnných jako je věk, úmrtnost, nemocnost, plodnost, pohlaví, příjem, úroveň dosaženého vzdělání a zapojení pracovní síly.
13. Relevantnost vykázaných informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti by měla být posuzována v kontextu financování dané účetní jednotky a kapacity k stanovení úrovně poskytování služeb. Je pravděpodobné, že existují uživatelé informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti účetních jednotek, majících jednu nebo více následujících vlastností:
  - (a) významné pravomoci při výběru daní a/nebo získání jiných výnosů,
  - (b) pravomoc značně se zadlužit, nebo
  - (c) pravomoc a schopnost stanovit povahu, úroveň a způsob poskytnutí služeb, včetně zavádění nových služeb.

### **Rozsah výkaznictví**

14. Použití shodného rozsahu výkaznictví jako pro účetní závěrku zlepšuje srozumitelnost projekcí a zvyšuje jejich použitelnost pro uživatele finančního výkaznictví pro všeobecné použití (GPFR).
15. Účetní jednotka může vykazovat informace o dlouhodobé fiskální udržitelnosti s použitím jiných rozsahů výkaznictví, jako je například výkaznictví sektoru vládních institucí (SVI). Důvodem může být zvýšení konzistence a srovnatelnosti s jinými jurisdikcemi nebo fakt, že existují jiné ukazatele, které se používají pro posouzení dlouhodobé fiskální udržitelnosti, vycházející z jiného rozsahu výkaznictví. Účetním jednotkám zveřejňujícím informace o sektoru vládních institucí se doporučuje zveřejnit také informace v souladu s IPSAS 22 *Zveřejňování finančních informací o sektoru vládních institucí*.

### **Vykazování informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti**

16. Informace o dlouhodobé fiskální udržitelnosti vypracované v souladu s tímto praktickým postupem by měly umožnit uživatelům posouzení různých aspektů dlouhodobé fiskální udržitelnosti účetní jednotky, včetně povahy a rozsahu finančních rizik, kterým účetní jednotka čelí.
17. Forma a obsah informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti účetní jednotky se bude lišit v závislosti na povaze účetní jednotky a právním prostředím, ve kterém působí. Jediný přístup k předložení pravděpodobně nepovede

ke splnění cílů finančního výkaznictví. Aby byly splněny cíle<sup>2</sup> a kvalitativní charakteristiky finančního výkaznictví s přihlédnutím k omezením<sup>3</sup>, budou informace o dlouhodobé udržitelnosti zpravidla zahrnovat následující složky:

- (a) prognózy budoucích příjmů a výdajů, které mohou být zobrazeny ve formě tabulky nebo v grafickém formátu, a popis vysvětlující prognózy (viz odstavce 21–26 a 56),
- (b) popis dimenzí dlouhodobé fiskální udržitelnosti, včetně případných ukazatelů použitých k zachycení dimenzí (viz odstavce 27–40 and 57), a
- (c) popis zásad, předpokladů a metodiky, z kterých vychází prognózy (viz odstavce 41–53 a 58).

- 18. Prognózy vykázané v informacích o dlouhodobé fiskální udržitelnosti většinou odrážejí podmínky nejistoty. Prognózy jsou odvozeny z modelů, které jsou založeny na předpokladech, které jsou do jisté míry nejisté. Aby informace o dlouhodobé udržitelnosti věrohodně zobrazovaly predikované budoucí toky účetní jednotky, předpoklady by měly být založeny na nejlepších dostupných informacích.
- 19. Informace o dlouhodobé fiskální udržitelnosti mohou být zveřejněny v samostatné zprávě nebo jako součást jiné zprávy. Mohou být zveřejněny ve stejný okamžik jako účetní závěrka účetní jednotky nebo v jiný okamžik.
- 20. Ovládaná účetní jednotka zajistí, že vykázané informace jsou v souladu s informacemi vykázanými ovládající účetní jednotkou.

### **Zveřejnění prognóz budoucích příjmů a výdajů**

- 21. Účetní jednotka vykáže prognózy budoucích příjmů a výdajů, včetně kapitálových výdajů. Prognózy by měly být připraveny na základě předpokladů vycházejících z aktuální politiky a předpokladů o budoucích ekonomických a jiných podmínkách.
- 22. Účetní jednotka zhodnotí, nakolik může využít předpoklady, prognózy a ukazatele připravené jinými účetními jednotkami, jako jsou ministerstva financí, nebo z jiných zdrojů informací, spíše než by připravovala informace sama, neboť tím může snížit náklady výkaznictví. Takové vyhodnocení by mělo vzít v úvahu, zda takové informace splňují požadavky kvalitativních

---

<sup>2</sup> Cíli finančního výkaznictví jednotek veřejného sektoru jsou poskytnutí informací o účetní jednotce, které jsou užitečné pro uživatele finančního výkaznictví pro všeobecné použití pro účely skládání účtů a pro účely rozhodování. Více viz Kapitola 2 *Koncepčního rámec finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití (Koncepční rámec)*.

<sup>3</sup> Kvalitativními charakteristikami účetního výkaznictví jsou relevance, věrohodné zobrazení, srozumitelnost, včasnost, srovnatelnost a ověřitelnost. Významnost, poměr nákladů a užítku a dosahování odpovídající rovnováhy mezi kvalitativními charakteristikami jsou omezeními informací (více viz Kapitola 3 *Koncepčního rámce*).



charakteristik. V případě, že účetní jednotka má k dispozici rozpočet nebo výhled, který splňuje definici prognózy, může tyto informace použít pro příslušné jedno nebo více časových období.

23. Prognózy mohou být zobrazeny formou tabelárního přehledu nebo grafického formátu, uvádějící podrobné informace o programech a činnostech, vedoucích k výdajům a identifikování zdrojů příjmů. Při určování formátu tabelárního přehledu musí účetní jednotky dosáhnout rovnováhy mezi srozumitelností a relevancí. Vykázání velkého množství časových období mezi datem vykázání a koncem časového horizontu sice poskytuje ucelenější soubor informací, ale zvyšuje riziko informačního přetížení a zhoršení srozumitelnosti.
24. Účetní jednotka by měla zajistit, aby její výběr prognóz a způsob jejich zveřejnění nebyl nevyvážený a nepředkládal klamně příznivý nebo nepříznivý obrázek. Formáty a terminologie mezi jednotlivými vykazovanými obdobími by měly být srovnatelné.

### **Časový horizont**

25. Při výběru vhodného časového horizontu musí účetní jednotka dosáhnout rovnováhy mezi kvalitativními charakteristikami ověřitelnosti, věrohodného zobrazení a relevance. Čím vzdálenější je konec časového horizontu od data vykázání, tím více budoucích událostí je zachyceno, nicméně s rostoucí délkou časového horizontu jsou předpoklady vstupující do prognóz méně robustní a potenciálně méně ověřitelné. Naopak příliš krátký časový horizont zvyšuje riziko, že budou ignorovány důsledky událostí mimo časový horizont, a tím se snižuje relevantnost prognóz.
26. Délka časového horizontu bude odrážet charakter účetní jednotky. Je pravděpodobné, že bude ovlivněna vlastnostmi účetní jednotky, včetně aspektů jako je dlouhodobost klíčových programů, úroveň závislosti na jiných jednotkách v oblasti financování, očekávané použitelnosti hlavních položek pozemků, budov a zařízení, jako např. sítě infrastruktury, a časové horizonty používané jinými srovnatelnými jednotkami, poskytujícími prospektivní informace.

### **Zohlednění dimenzí dlouhodobé fiskální udržitelnosti**

27. Účetní jednotka vykazující informace o dlouhodobé fiskální udržitelnosti uvede popis všech dimenzí dlouhodobé fiskální udržitelnosti. Tento doporučený praktický postup popisuje následující tři vzájemně propojené dimenze dlouhodobé fiskální udržitelnosti:
  - služba,
  - výnosy, a
  - dluh.

28. Dimenze jsou navzájem propojené, změny v jedné dimenzi ovlivní ostatní dimenze. Například budoucí služby a nároky poživatelů dávek (dimenze služeb) jsou financovány z výnosů a/nebo z dluhu. Zvolenou dimenzi lze analyzovat, zatímco ostatní dvě budou drženy na konstantní úrovni. Například zachováním konstantní úrovně výnosů a služeb může účetní jednotka ilustrovat dopad takových předpokladů na úroveň dluhu. Vztahy mezi jednotlivými dimenzemi dlouhodobé fiskální udržitelnosti jsou ilustrovány v příloze B.
29. Existují dva aspekty každé dimenze: kapacita a citlivost. Kapacita je schopnost účetní jednotky změnit nebo ovlivnit dimenzi, zatímco citlivost je míra závislosti účetní jednotky na faktorech mimo její kontrolu nebo vliv.
30. Účetní jednotka může pro předložení dimenzí dlouhodobé fiskální udržitelnosti použít ukazatele. Účetní jednotka by měla zvolit ukazatele na základě jejich relevance pro tuto účetní jednotku. Příklady ukazatelů jsou uvedeny ve významovém slovníku ukazatelů v příloze C.

### **Dimenze služeb**

31. Dimenze služeb zohledňuje objem a kvalitu služeb pro příjemce i nároky příjemců v celém období prognózy, za daných předpokladů aktuální politiky na výnosy z daní a jiných zdrojů a při dodržení dluhových omezení. Tato dimenze se soustředí na kapacitu účetní jednotky udržet nebo měnit objem a kvalitu poskytovaných služeb nebo nárokových programů. Také se zaměřuje na to, zda je účetní jednotka citlivá vůči takovým faktorům, jako je ochota příjemců a beneficentů dávek akceptovat snížení služeb a nároků nebo protože není schopná stanovit nebo měnit míru služeb, například když jiná úroveň státní správy určuje míru poskytovaných služeb.
32. Tím, že odráží dopad předpokladů aktuální politiky na výnosy z daní a jiných zdrojů, a na úroveň dluhu, mohou informace o dlouhodobé fiskální udržitelnosti vymezit částky dostupné pro poskytování zboží a služeb. Uživatelé mohou porovnat tyto informace s přísliby účetní jednotky poskytnout služby, a tím vyhodnotit udržitelnost poskytovaných služeb.
33. Faktorem, který by měl být vzat v úvahu při takových srovnáních je rozsah, v němž porostou výdaje na určité programy rychleji než celková úroveň výdajů účetní jednotky. Může tomu tak být proto, že pro konkrétní programy se předpokládá růst počtu příjemců dávek anebo proto, že je predikován rychlejší nárůst výdajů na některé programy (např. zdravotnictví) než je obecná míra inflace. Například z důvodu demografických a technologických změn může být predikován růst výdajů na zdravotnictví jako podíl na celkových veřejných výdajích v celém období prognózy.
34. V případě kapitálové náročných činností dimenze služeb rovněž zahrnuje posouzení použitelnosti a reprodukčních cyklů položek pozemků, budov a zařízení.

### Dimenze výnosů

35. Dimenze výnosů zohledňuje úroveň zdanění a ostatních zdrojů výnosů v celém období prognózy, za daných předpokladů aktuální politiky, na poskytování služeb příjemcům a nároků beneficentů dávek, za dodržení dluhového omezení. Tato dimenze se soustředí na kapacitu účetní jednotky měnit stávající míru zdanění nebo jiných zdrojů výnosů nebo vytvořit nové zdroje výnosů. Také se soustředí na ukazatele jako je citlivost účetní jednotky na neochotu daňových poplatníků přijmout zvýšení daňového zatížení a míru její závislosti na zdrojích výnosů mimo její kontrolu nebo vliv.
36. Příkladem ukazatelů dimenze výnosů je rozsah celkových výnosů, které přijímá od jednotek na jiných úrovních státní správy nebo od mezinárodních organizací. Například účetní jednotka na úrovni místní samosprávy může být schopna zachovat nebo zvýšit daně z nemovitostí a přitom být částečně závislá na kombinaci obecných a účelových dotací poskytovaných ústřední a/nebo regionální vládou. Tím že jsou projektovány předpoklady aktuální politiky pro poskytování služeb a řízení dluhu, mohou být získány informace o úrovni výnosů potřebných k financování takových politik. Takové informace pomáhají uživatelům při posuzování schopnosti účetní jednotky udržet nebo zvýšit úroveň svých příjmů, a tím vyhodnotit udržitelnost jejich zdrojů výnosů.
37. Obecně platí, že účetní jednotka, která má schopnost měnit úroveň výnosů omezenou, bude pravděpodobně vysoce závislá na rozhodnutích o financování na jiných vládních úrovních. Pokud mají mezivládní transfery ústavní nebo jinou právní oporu, může to činit účetní jednotku méně náchylnou na náhlá nepříznivá rozhodnutí o financování učiněná jinými jednotkami, a tím zvýšit pravděpodobnost pokračující stability výnosů. Takové informace pomáhá uživatelům při posuzování citlivosti účetní jednotky na rozhodnutí, která jsou mimo její kontrolu.

### Dimenze dluhu

38. Dimenze dluhu zohledňuje míru zadlužení v celém období prognózy, za daných předpokladů aktuální politiky na poskytování služeb příjemcům a nároků příjemců dávek, výnosů z daní a ostatních zdrojů. Tato dimenze se zaměřuje na schopnost účetní jednotky dostát svým finančním příslibům v okamžiku, kdy se stanou splatnými, nebo refinancovat či navýšit dluh dle potřeby. Také se zaměřuje na to, zda je účetní jednotka citlivá na důvěru trhu a věřitele a na úrokovou míru.
39. Úroveň čistého dluhu je důležitá pro vyhodnocení dimenze dluhu, neboť ke každému datu vykazání představuje částku výdajů na zboží a služby poskytnuté v minulosti, která bude uhrazena v budoucnosti. Proto může být tento ukazatel relevantní pro mnoho jednotek. Projektováním předpokladů aktuální politiky pro poskytování zboží a služeb a výnosů z daní a jiných zdrojů může být zjištěna informace o plánované úrovni čistého dluhu. Taková

informace pomáhá uživatelům při posuzování schopnosti účetní jednotky dostát svým finančním příslibům v okamžiku, kdy se stanou splatnými, nebo udržet, refinancovat či navýšit dluh, a tím vyhodnotit míru zadlužení účetní jednotky.

40. Při zveřejnění takových projekcí na ústředních úrovních je třeba zvážit, zda rozlišit mezi (a) primárním saldem, jež představuje rozdíl celkových plánovaných vládních výdajů bez úroků z veřejného dluhu, a výnosů z daní, a (b) celkovým saldem, které je primárním saldem včetně výdajů na úroky z veřejného dluhu. Nižší než ústřední úrovně vlády nebo mezinárodní organizace budou zaměřeny na čistý dluh jako procento celkových výnosů. Zvýšení tohoto ukazatele ukazuje, že bude třeba stále rostoucí části výnosů na obsluhu dluhu, a tím dojde k odklonění zdrojů od poskytování služeb, a že projektovaná úroveň dluhu účetní jednotky nemusí být udržitelná.

## **Zásady a metodiky**

### **Aktualizace prognóz a frekvence vykazování**

41. Přestože pravidelné aktualizace jsou žádoucí, tento RPG uznává, že aktualizace na roční bázi nemusí být pro všechny účetní jednotky reálná. Mezi robustností předpokladů, na kterých jsou prognózy založeny, a dobou, která uplynula od okamžiku, kdy byly předpoklady stanoveny, je obecně inverzní vztah. Během období globální finanční volatility se zvyšuje riziko, že prognózy učiněné určitou dobu před datem vykazání se stanou zastaralými, což povede ke snížení schopnosti takové informace plnit cíle skládání účtů a rozhodování. V takovém případě by měla účetní jednotka zvážit častější aktualizaci svých prognóz. Účetní jednotka by také měla zvážit aktualizaci svých prognóz po významných nebo zásadních neočekávaných událostech, jako jsou například přírodní katastrofy nebo jiné krizové situace.

### **Dopad právních požadavků a politického rámce**

42. V některých jurisdikcích je vykazování informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti upraveno právním nebo regulačním rámcem, který je uplatňován na ústřední nebo regionální úrovni nebo na základě mezinárodních dohod. Dále mohou existovat právní požadavky pro místní samosprávy, které mohou zahrnovat požadavky na vyrovnaný rozpočet. Je pravděpodobné, že tyto požadavky budou určovat nebo jinak ovlivňovat zásady, předpoklady a metodiky použité účetními jednotkami při kalkulaci a zveřejnění svých prognóz.

### **Předpoklady aktuální politiky a demografické a ekonomické předpoklady**

43. Tam, kde jsou modelovány toky pro konkrétní programy a činnosti, by předpoklady aktuální politiky měly vycházet z pokračování aktuálních právních předpisů nebo nařízení, pokud neexistuje pro odchylku důvod. Tyto předpoklady (jinak také „předpoklady aktuální politiky“) by měly být

používány po celé období prognóz konzistentně. Výchozím bodem pro předpoklady aktuální politiky by měly být stávající platné právní předpisy a nařízení. Nicméně mohou nastat případy, kdy odchylka od stávajících platných předpisů a nařízení může být žádoucí, například pokud:

- (a) před datem vykazání byly přijaty změny stávajících právních předpisů a nařízení, a tyto změny mají stanovené datum účinnosti v rámci časového horizontu prognóz,
- (b) jsou ustanovení stávajících právních předpisů nebo nařízení vnitřně rozporné, nebo
- (c) stávající právní předpisy nebo nařízení mají datum ukončení platnosti, tzv. „časově omezená opatření“.

44. Předpoklady aktuální politiky mohou být ovlivněny změnami právních předpisů, které byly schváleny před datem vykazání, které mají stanovené datum účinnosti v rámci časového horizontu prognózy. Za těchto okolností nebude předpoklad platnosti stávajících právních předpisů nebo nařízení po celé období prognózy vhodný.
45. Příkladem stávajících právních předpisů nebo nařízení, které jsou vnitřně rozporné je program sociálního zabezpečení, obsahující právní ustanovení, dle kterého je nezákonné uskutečnit platbu ve chvíli, kdy je vyčerpán vyčleněný fond, přestože nároky příjemců pokračují i po vyčerpání tohoto fondu. Předpoklad, že fond po svém vyčerpání nebude plnit povinnosti, může odrážet striktní právní stanovisko, avšak účetní jednotka musí posoudit, zda zveřejnění prognóz na tomto základě nepodhodnocuje predikované výdaje, a tím i míru fiskální výzvy, které bude muset program sociálního zabezpečení čelit. V této situaci může účetní jednotka počítat své prognózy na základě předpokladů aktuální politiky navzdory právním omezením.
46. Současný právní předpis nebo regulace může obsahovat datum ukončení platnosti, tzv. časové omezení platnosti, kterým skončí její platnost po uplynutí určité doby. V mnoha případech může být velmi pravděpodobné, že tyto programy budou nahrazeny programy obdobnými. Přijetí striktního principu ukončení může způsobit podhodnocení predikovaných výdajů, a tím znehodnotit užitečnost informace.

#### *Přístup k výnosovým tokům*

47. Významné výnosové toky ze zdanění a ostatních zdrojů, jako např. mezivládní transfery, mohou být individuálně modelovány na základě předpokladů aktuální politiky. U významných zdrojů zdanění a ostatních zdrojů výnosů, které nejsou individuálně modelovány, je predikován růst (nebo pokles) ve vztahu k variabilní proměnné, jako je hrubý domácí produkt (HDP) nebo daný index inflace.

48. U dalších výnosových toků, jako jsou licenční poplatky z přírodních zdrojů, lze také projektovat růst v souladu s HDP nebo indexem. Mohou být také individuálně modelovány k řešení specifických okolností, např. pokud se očekává vyčerpání přírodního zdroje.

*Přístup k programům souvisejícím se stárnutím obyvatelstva a k těm, které se stárnutím obyvatelstva nesouvisí*

49. Programy související se stárnutím obyvatelstva jsou často předmětem posouzení nárokových kritérií, jako je věk a ostatní demografické faktory. Při tvorbě prognóz je třeba odlišit programy a činnosti související se stárnutím obyvatelstva od těch, které se stárnutím obyvatelstva nesouvisí. Programy související se stárnutím obyvatelstva mohou být individuálně modelovány, zatímco u programů nesouvisejícím se stárnutím obyvatelstva může být predikován růst v souladu s jinými proměnnými, například HDP, nebo mohou zůstat v reálných cenách konstantní. Takový přístup k programům, které nesouvisí se stárnutím obyvatelstva, poskytuje určitou flexibilitu tím, že umožňuje kompenzaci růstu nad úroveň HDP/reálných cen nižším růstem nebo poklesem výdajů v jiných oblastech.

*Demografické a ekonomické předpoklady*

50. Demografické předpoklady zahrnují porodnost, úmrtnost, migraci a míru zaměstnanosti. Ekonomické předpoklady zahrnují míru ekonomického růstu a inflaci. Ostatní ekonomické předpoklady mohou zahrnovat faktory životního prostředí, jako je dopad vyčerpání a degradace ekosystémů, vyčerpání vodních zdrojů a omezených přírodních zdrojů na ekonomický růst.

*Přiměřenost předpokladů*

51. Projekce příjmů a výdajů by měly být založeny na předpokladech aktuální politiky a ekonomických a demografických předpokladech, které jsou v kontextu faktorů popsanych v odstavci 18 přiměřené.

### **Inflace a diskontní sazby**

52. K zohlednění dopadu cenové inflace na prognózy existují dva hlavní přístupy. Při tvorbě prognóz by měla být zohledněna inflace, nebo mohou být prognózy tvořeny na úrovni současných cen (tj. cen převažujících k datu vykazání). Pokud prognózy zohledňují inflaci, potom by měl inflaci zohledňovat i diskontní faktor. Jsou-li prognózy tvořeny v současných cenách, potom by ani diskontní faktor neměl zahrnovat inflaci.

### **Analýza citlivosti**

53. Mnoho předpokladů, z kterých prognózy vycházejí, jsou inherentně nejisté. V některých případech může mít malá změna v proměnných významný dopad na prognózy. Použití analýzy citlivosti pomůže uživatelům porozumět dopadu významných změn v demografických a ekonomických předpokladech na prognózy.

## Zveřejnění

54. Účetní jednotka zveřejní informace, které umožní uživatelům informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti posoudit predikovanou dlouhodobou fiskální udržitelnost účetní jednotky. Účetní jednotka zveřejní dodatečné informace, pokud jsou nezbytné k splnění cílů finančního výkaznictví.
55. Účetní jednotka zveřejní následující informace:
- jméno účetní jednotky,
  - účetní závěrku, ke které se informace o dlouhodobé fiskální udržitelnosti vztahují,
  - jména účetních jednotek zahrnutých v rozsahu výkaznictví informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti, pokud se liší od těch zahrnutých v účetní závěrce,
  - identifikaci ovládající jednotky, pokud je účetní jednotka ovládanou jednotkou,
  - datum, ke kterému byl vytvořen úplný soubor prognóz,
  - předpoklady a načasování následných aktualizací úplného souboru prognóz, a
  - v případě, že účetní jednotka použila prognózy a ukazatele zpracované jinými účetními jednotkami nebo pocházející z jiných informačních zdrojů, zveřejní jména takových jednotek nebo jiných zdrojů, a informace, které použila.
56. Součástí popisu prognóz je i zveřejnění následujících informací:
- zdroje významných výnosů z daní a jiných zdrojů,
  - přehled předpokladů aktuální politiky pro významné výnosy z daní a jiných zdrojů, úrovně zdanění a daňových úlev,
  - zdroje významných výdajů včetně kapitálových výdajů,
  - přehled předpokladů aktuální politiky pro významné výdaje, včetně kapitálových výdajů,
  - zda jsou prognózy modelovány individuálně nebo souhrnně,
  - vysvětlení změn v prognózách mezi daty vykazání a důvody těchto změn,
  - vysvětlení, že prognózy nejsou totožné s výhledy, a že je nepravděpodobné, aby prognózy v určeném časovém horizontu odpovídaly skutečným výsledkům. Míra rozdílu bude záviset na řadě faktorů, včetně budoucích činností účetní jednotky při plnění identifikovaných fiskálních výzev,

- (h) vysvětlení změn formátů mezi účetními obdobími a důvodů pro takové změny,
  - (i) časový horizont použitý pro prognózy a důvody volby tohoto časového horizontu, a
  - (j) pokud účetní jednotka změní časový horizont proti horizontu, který používala v předchozím účetním období, důvod takové změny.
57. Popis dimenzí dlouhodobé fiskální udržitelnosti bude obsahovat zveřejnění následujících informací:
- (a) analýzu významných změn ukazatelů v porovnání s údaji minulého účetního období,
  - (b) změny v ukazatelích použitých pro vykazání informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti oproti minulému účetnímu období a důvody těchto změn, a
  - (c) pokud účetní jednotka používá ukazatele odvozené z částek, které nejsou založené na standardech IPSAS, ukazatele, které jsou tím ovlivněny.
58. Účetní jednotka zveřejní zásady, předpoklady a metodiku, na kterých jsou prognózy založeny, včetně následujících informací:
- (a) klíčové aspekty platných právních předpisů a nařízení,
  - (b) související makroekonomické politiky a fiskální rámce, včetně podrobností o tom, kde lze získat přístup k jiným veřejně přístupným zprávám o těchto politikách a rámcích, včetně dokumentů dostupných mimo účetní závěrky pro všeobecné použití,
  - (c) klíčové předpoklady aktuální politiky a klíčové demografické a ekonomické předpoklady, na nichž jsou prognózy založeny,
  - (d) zásady pro revizi a aktualizaci předpokladů aktuální politiky a demografických a ekonomických předpokladů,
  - (e) vysvětlení významných předpokladů aktuální politiky, které se odchylují od stávajících právních předpisů nebo nařízení,
  - (f) vysvětlení významných změn v zásadách, předpokladech a metodikách oproti předchozímu účetnímu období, povahy a rozsahu těchto změn a jejich důvody,
  - (g) výsledky jakýchkoli analýz citlivosti, které by mohly mít významný dopad na prognózy,
  - (h) použité diskontní sazby a východiska, na jejichž základě byly stanoveny, a
  - (i) přístup k inflaci a důvody pro tento přístup.



**Dodatek A**

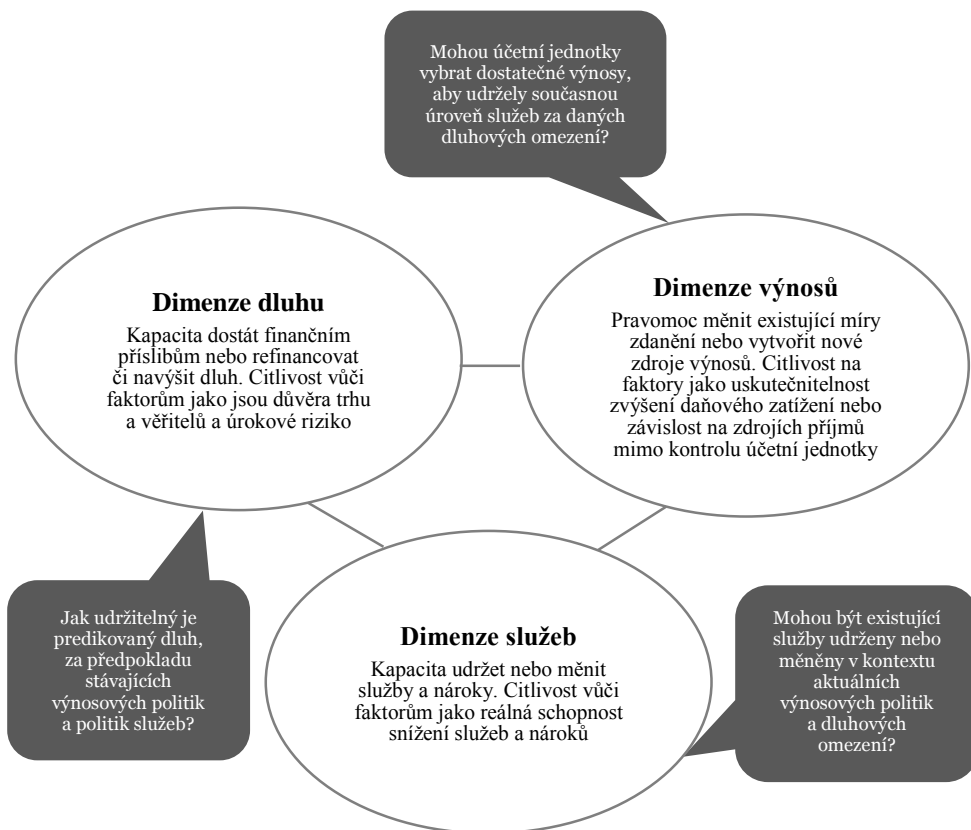
**Termíny v tomto RPG definované ve standardech IPSAS**

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>
<b>Aktiva</b>	Prostředky ovládané účetní jednotkou, které vznikly v důsledku minulých událostí a od nichž se očekává, že přinesou účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.
<b>Datum vykazání</b>	Datum posledního dne účetního období, ke kterému se účetní závěrka vztahuje.
<b>Ovládaná jednotka</b>	Účetní jednotka, včetně účetní jednotky neregistrované, jako je partnerský podnik, která je ovládána jinou účetní jednotkou (označovanou jako ovládající jednotka).
<b>Ovládající jednotka</b>	Účetní jednotka, která má jednu nebo více ovládaných jednotek.
<b>Peněžní ekvivalenty</b>	Krátkodobé, vysoce likvidní investice, které jsou pohotově směnitelné za známé částky peněžních prostředků a u nichž riziko změny hodnot není významné.
<b>Peněžní prostředky</b>	Zahrnují oběživo a vklady na požádání.
<b>Podnik veřejné správy</b>	Podnik veřejné správy Účetní jednotka, která splňuje všechny následující charakteristiky: (a) jedná se o účetní jednotku s právem uzavírat smlouvy svým vlastním jménem; (b) byla jí postoupena finanční a provozní pravomoc podnikat; (c) v běžném podnikání prodává zboží, výrobky a služby jiným jednotkám se ziskem nebo s úplným pokrytím nákladů; (d) není závislá na trvalém vládním financování pro dodržení předpokladu trvání (s výjimkou nákupů jejich výkonů za tržních podmínek); a (e) je ovládána účetní jednotkou veřejného sektoru.
<b>Sektor vládních institucí</b>	Zahrnuje všechny organizační jednotky sektoru vládních institucí tak, jak jsou vymezeny ve finančním výkaznictví založeném na statistickém základě.
<b>Výnos</b>	Hrubý přírůstek ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu během účetního období, pokud tento přírůstek vede ke zvýšení čistých aktiv/jmění, přičemž nejde o přírůstek vyvolaný vklady vlastníků.
<b>Závazky</b>	Současné povinnosti účetní jednotky, které vznikly v důsledku minulých událostí, od jejichž splnění se očekává, že vyústí v odtok prostředků představujících ekonomický prospěch či využitelný potenciál.

## Dodatek B

### Vztahy mezi dimenzemi dlouhodobé fiskální udržitelnosti

Tato příloha ilustruje dva aspekty každé ze tří dimenzí (kapacitu a citlivost) a vztah mezi těmito třemi dimenzemi.



## Významový slovník ukazatelů

Tato příloha uvádí příklady ukazatelů. Není zamýšlena jako vyčerpávající seznam.

### Pokyny pro vykazování vládních finančních statistik

V případě, že ukazatel obsahuje definovaný termín, je tento termín uveden kurzívou a jeho definice je uvedena za ukazateli.

- **Hrubý dluh, celkový:** Celkový hrubý dluh – často označovaný jako „celkový dluh“ nebo „celkový objem dluhových závazků“ – se skládá ze všech *závazků*, jež jsou *dluhovými nástroji*. Dluhový nástroj je definován jako finanční nárok, který vyžaduje platbu (y) úroků a/nebo jistiny dlužníkem věřiteli k budoucímu datu nebo datům.<sup>4</sup>
- **Čistý dluh:** Čistý dluh se vypočítá jako hrubý dluh minus *finanční aktiva*, odpovídající *dluhovým nástrojům*.<sup>4</sup>
- **Čisté finanční jmění:** Čisté finanční jmění *institucionální jednotky* (nebo seskupení jednotek) je celková hodnota *finančních aktiv* minus celková hodnota neuhrazených *závazků*.<sup>4</sup>
- **Čisté jmění:** Čisté jmění *institucionální jednotky* (nebo seskupení jednotek) je celková hodnota aktiv minus celková hodnota neuhrazených *závazků*.<sup>4</sup>
- **Celkové saldo:** Tento termín odpovídá termínu „celkový schodek/přebytek“ dle GFS terminologie z roku 1986, který je definován jako výnosy zvýšené o přijaté dotace, snižené o výdaje a snižené o „půjčky minus splátky půjček“. Takto definované saldo se rovná (s opačným znaménkem) součtu čistých výpůjček sektoru vládních institucí plus čistý pokles peněžních prostředků sektoru vládních institucí, vkladů a cenných papírů držných za účelem likvidity. Základem tohoto konceptu salda je, že vládní politiky vytvářejí schodek nebo přebytek, a proto jsou výnosy nebo výdaje spojené s těmito politikami „nad čarou“. Výpůjčky nebo čerpání likvidních aktiv však financují deficit, tj. jsou „pod čarou“. Je třeba poznamenat, že pojem „půjčky minus splátky půjček“ uvedený nad čarou zahrnuje vládní transakce s dluhovými a akciovými nároky vůči ostatním uskutečňované za účely veřejné politiky, nikoliv řízení vládní likvidity nebo generování zisků.<sup>5</sup>

<sup>4</sup> Zdroj: Mezinárodní měnový fond: *Public Sector Debt Statistics—Guide for Compilers and Users* 2011.

<sup>5</sup> Zdroj: Mezinárodní měnový fond: *Manual on Fiscal Transparency* (2007).

- **Primární saldo:** Celkové saldo bez úhrady úroků. Vzhledem k tomu, že placené úroky představují náklady minulých dluhů, a determinanty budoucích dluhů, které jsou pod kontrolou vládní politiky, jsou jiné ukazatele výdajů a výnosů očištěny od úhrad úroků. Primární saldo je obzvláště důležitým ukazatelem fiskální pozice v zemích s vysokými úrovněmi dluhu.<sup>5</sup>

#### *Základní definice*

- **Dluhový nástroj:** Dluhový nástroj je definován jako finanční nárok, který vyžaduje platbu (y) úroků a/nebo jistiny dlužníkem věřiteli k budoucímu datu nebo datům<sup>4</sup>
- **Ekonomická aktiva:** Ekonomická aktiva jsou subjekty (i) nad nimiž jsou institucionálními jednotkami, samostatně nebo kolektivně, prosazována práva ekonomického vlastnictví, a (ii) z kterých je možné odvozovat ekonomický prospěch pro jejich vlastníky, buď z jejich držby, nebo z jejich užívání v čase.<sup>4</sup>
- **Finanční aktiva:** Finanční aktiva se skládají z finančních pohledávek a zlata ve fyzické podobě, drženého měnovými orgány jako rezervní aktivum. Finanční pohledávka je aktivum, které obvykle opravňuje majitele (věřitele) přijímat finanční prostředky nebo jiné prostředky od jiné jednotky, v souladu s podmínkami závazku.<sup>6</sup>
- **Institucionální jednotka:** Institucionální jednotka je ekonomický subjekt, který je schopen vlastnit aktiva, nebo mu vznikají závazky, a zapojuje se do ekonomických aktivit a transakcí s ostatními jednotkami.<sup>6</sup>
- **Závazek:** Závazek vzniká, když je jedna jednotka (dlužník), povinna, za určitých okolností poskytnout finanční prostředky nebo jiné prostředky jiné jednotce (věřitel).<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Zdroj: Mezinárodní měnový fond: *Public Sector Debt Statistics—Guide for Compilers and Users* 2011.

## Ostatní zdroje

- **Fiskální mezera:** Fiskální mezera je změna v neúrokových výdajích a/nebo příjmech, které by byly potřebné k udržení veřejného dluhu na nebo pod úroveň cílového procenta hrubého domácího produktu (HDP).<sup>7</sup> Přesněji řečeno, fiskální schodek je čistá současná hodnota predikovaných výdajů<sup>8</sup> snížených o predikované příjmy, upravená o pokles (nebo nárůst) veřejného dluhu potřebného k udržení veřejného dluhu na nebo pod úroveň cílového procenta HDP ve stanoveném období prognózy. (Zdroje: Poradní rada pro vydávání federálních účetních standardů Spojených států amerických „US Federal Accounting Standards Advisory Board“: Federální standard finančního účetnictví 36 „Statement of Federal Financial Accounting Standards 36“: Komplexní dlouhodobé prognózy pro americkou vládu 2009 „Comprehensive Long-Term Projections for the U.S. Government 2009“).
- **Mezičasové (intertemporální) rozpočtové omezení:** Mezičasové rozpočtové omezení je splněno, pokud predikované vládní výdaje (současný veřejný dluh a diskontovaná hodnota budoucích výdajů včetně predikovaného zvýšení výdajů spojených se stárnutím obyvatelstva) jsou kryty diskontovanou hodnotou veškerých budoucích výnosů. (Zdroj: Evropská komise: Zpráva o udržitelnosti: 2009 „Sustainability Report: 2009“).
- **Čistý dluh/celkové výnosy:** Čistý dluh jako podíl na celkových výnosech. (Zdroj: Kanadská rada pro účetnictví veřejného sektoru „Canadian Public Sector Accounting Board“ (PSAB): Výkaz doporučených postupů 4 „Statement of Recommended Practice 4“ (SORP 4), Ukazatelé finanční situace: 2009 „Indicators of Financial Condition: 2009“).

<sup>7</sup> HDP je celková tržní hodnota všech finálních výrobků a služeb vyprodukovaných v tuzemsku během určitého časového období. Složkami HDP jsou: spotřeba soukromého sektoru a investice, vládní výdaje a investice a čistý export (export – import).

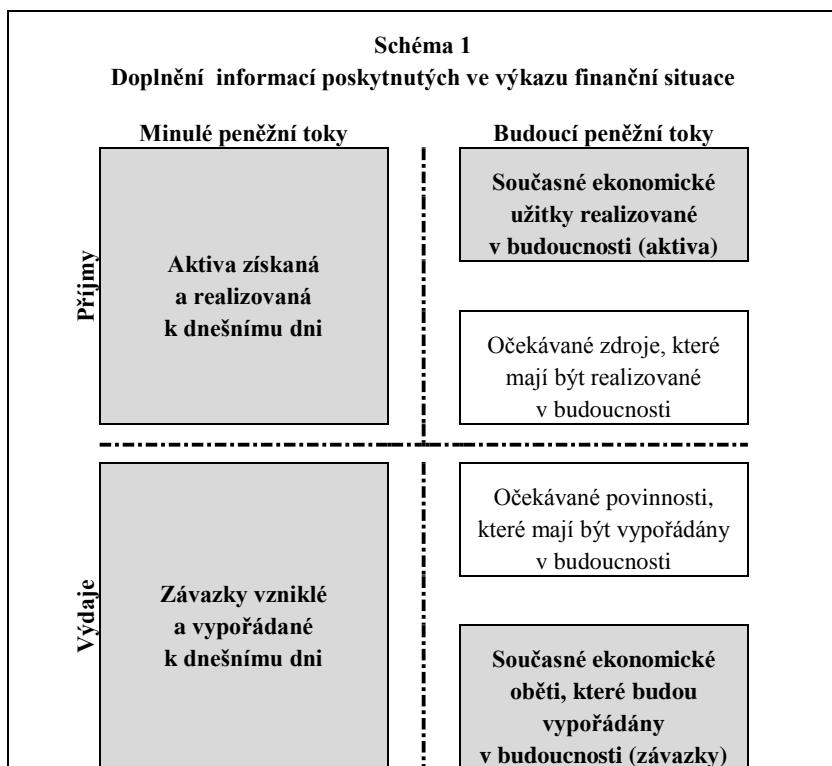
<sup>8</sup> Vzhledem k tomu, že úrok vstupuje do kalkulace současné hodnoty, je fiskální schodek jako podíl výdajů vyjádřen jako podíl výdajů bez zahrnutí úroku (“neúrokové výdaje”).

## Zdůvodnění závěrů

*Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí RPG 1, ale nejsou jeho součástí.*

### Východiska

- BC1. IPSASB původně spustila projekt o účtování povinností v oblasti sociální politiky (následně přejmenované na sociální podpory) v roce 2002. To vedlo v lednu 2004 ke zveřejnění Výzvy k podání připomínek *Účtování o sociálních politikách vlád*. Na základě analýzy reakcí na tuto výzvu začala IPSASB vytvářet návrh účtování o povinnostech vztahujících se k různým podkategoriím sociálních podpor. Kvůli neschopnosti dosáhnout shody o okamžiku uznání a požadavcích na ocenění závazků se na konci roku 2006 IPSASB rozhodla v daném čase nerozvíjet další návrhy na uznání a ocenění.
- BC2. Jako prozatímní krok IPSASB vytvořila návrhy na zveřejnění částek, které mají být k datu vykázání převedeny způsobilým osobám za převod hotovosti (výhody vypořádané v hotovosti). Výslovně nenavrhl zveřejnění povinností a závazků. Zveřejněný návrh ED 34 *Sociální podpory: Zveřejnění hotovostních transferů jednotlivcům nebo domácnostem* byl vydán v květnu 2008.
- BC3. Debaty o identifikaci okamžiku, ke kterému závazky ze sociálních podpor vznikají, vedly IPSASB k názoru, že účetní závěrka nemůže poskytnout veškeré informace, které uživatelé o sociálních podporách potřebují. To je znázorněno v níže uvedeném schématu 1, kde vystínované rámečky představují informace uvedené v účetní závěrce. IPSASB usoudila, že před spuštěním jakéhokoliv dalšího projektu by měla konzultovat představitele členské základny. Proto IPSASB vznesla tuto otázku v dalším Konzultačním dokumentu *Sociální podpory: Otázky uznání a ocenění* a vydala Návrh projektu *Vykazování dlouhodobé fiskální udržitelnosti*. Oba tyto dokumenty byly vydány společně jako ED 34.



BC4. V říjnu 2008 IPSASB přezkoumala odpovědi na všechny výše uvedené dokumenty. S ohledem na tyto odpovědi bylo rozhodnuto nedotáhnout ED 34 do standardu IPSAS. IPSASB také poznamenala, že převážná většina respondentů souhlasila, že účetní závěrka nemůže uživatelům zprostředkovat dostatek informací o dlouhodobých finančních dopadech vládních programů poskytujících sociální podpory.<sup>9</sup> S ohledem na tento názor se IPSASB rozhodla zahájit projekt zaměřený na dlouhodobou fiskální udržitelnost (následně přejmenovaný na Vykazování informací o dlouhodobé udržitelnosti veřejných financí („Reporting on the Long-Term Sustainability of Public Finances“) v listopadu 2009. V návaznosti na stávající praxi Konzultační dokument předložil argumenty

<sup>9</sup> Další práce na návrzích týkajících se uznání a ocenění závazků vyplývajících z povinnosti poskytnout sociální podpory pokročila nepřímo ve fázi 2 projektu *Koncepčního rámec finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. Tato fáze se zabývá prvky a zahrnuje stanovení definice závazku a ostatní relevantní problematiku, jako např. zda je zdaňovací pravomoc aktivem. Tato práce pravděpodobně ovlivnila přístup k uznání a ocenění závazků vztahujících se k sociálním podporám. IPSASB se rozhodla znovu aktivovat svůj projekt o sociálních podporách na své schůzi v červnu 2013.

k vykazování informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti a navrhl, jak taková informace může být zveřejněna a vyžádal si názor představitelů členské základny. Většina respondentů ke Konzultačnímu dokumentu podporovala pokračování projektu, i když mnozí řekli, že preferují, aby IPSASB vytvořila návody, nikoliv závazné požadavky.

- BC5. S ohledem na odpovědi ke Konzultačnímu dokumentu IPSASB vytvořila ED 46. *RPG Vykazování dlouhodobé udržitelnosti financí účetní jednotky veřejného sektoru*, který byl vydán v říjnu 2011. Tento ED navrhl nezávazné pokyny pro vykazování informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti účetních jednotek veřejného sektoru.
- BC6. IPSASB dále rozvinula své úvahy o vykazování informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti v rámci svého projektu *Koncepční rámec finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*, a to zejména v kapitole 2 tohoto rámce. Kapitola 2: *Cíle a uživatelé účetní závěrky pro všeobecné použití* odráží názor, že přestože je účetní závěrka základem finančního výkaznictví, k naplnění potřeb uživatelů je nezbytný komplexnější rozsah informací. Tento rozsah zahrnuje prospektivní finanční informace. IPSASB také uvedla, že předpokládané výdaje vztahující se k povinnostem v důsledku minulých rozhodnutí a předpokládané příjmy vztahující se k svrchovaným a daňovým pravomocím nemusí být uznány nebo mohou být jen částečně uznány ve výkazu finanční situace a výkazu finanční výkonnosti. Proto, aby byly splněny cíle finančního výkaznictví jako je skládání účtů a rozhodování na úrovni účetní jednotky, měla by účetní jednotka poskytnout uživatelům informace o budoucích příjmech a výdajích, které doplňují informace o finanční situaci účetní jednotky v účetní závěrce.
- BC7. IPSASB uznává, že důvody pro vykazování informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti v odstavci BC6 naznačují, že takové vykazování by mělo být od některých účetních jednotek vyžadováno. Nicméně IPSASB dospěla k názoru, že by bylo předčasné vydávat závazné prohlášení, protože vykazování informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti v účetních závěrkách je oblast, kde se praxe vyvíjí a IPSASB si přeje podporovat inovativní a flexibilní přístupy. Tento přístup je konzistentní s názory převážné většiny respondentů k ED 46. IPSASB upozorňuje na odstavec 4 RPG, který uvádí, že dodržování tohoto RPG je dobrou praxí.

### **Rozsah působnosti**

- BC8. IPSASB zvažila, zda by rozsah působnosti RPG měl být omezen na konsolidovanou ústřední a celovládní úroveň. IPSASB uznala, že vykazování informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti je relevantní zejména na těchto úrovních, ale dospěla k závěru, že může existovat významná poptávka uživatelů po těchto informacích na nižší než ústřední úrovni. IPSASB proto dospěla k závěru, že úzký rozsah působnosti omezený na konsolidovanou ústřední a celovládní úroveň není odůvodněný. Faktory, které vzala Rada



v úvahu při rozhodování, zda by účetní jednotka měla zveřejnit informace o dlouhodobé fiskální udržitelnosti, jsou popsány v odstavcích BC14 – BC17.

## Definice

### *Dlouhodobá fiskální udržitelnost*

BC9. Konzultační dokument uvedl, že neexistuje všeobecně přijímaná definice dlouhodobé fiskální udržitelnosti a uvedl pracovní definici, že „dlouhodobá fiskální udržitelnost je schopnost vlády plnit své současné i budoucí dodávky služeb a finanční přísliby“. IPSASB přijala názor, že je tato definice nepřesná a že by měla být přijata definice, která poskytne uživatelům jasnější indikaci, zda je současná ekonomická situace účetní jednotky udržitelná. Takový přístup může zahrnovat (a) provázání povinnosti dodat služby s udržením stávajících měr zdanění, a (b) zaměření se na prognózovaný vývoj veřejného dluhu. Jakákoliv účetní jednotka, která dokáže splnit povinnost poskytnout služby a finanční povinnosti pouze zvýšením zdanění nebo současně úrovně dluhu, je považována za jednotku mající neudržitelnou pozici. Makroekonomové mají tendenci akceptovat tento důsledný postoj a zaměřit se na „výbušnou“ dluhovou cestu, což je termín, který znamená, že existující hladiny služeb a existující prospěch z nárokových programů nejsou udržitelné bez zásadního růstu míry zadlužení.

BC10. IPSASB se rozhodla ponechat definici dlouhodobé fiskální udržitelnosti použitou v Konzultačním dokumentu k ED46, a následně pak v tomto RPG, mimo rozšíření rozsahu působnosti, zohledňujícím, že se může vztahovat na všechny účetní jednotky veřejného sektoru (vyjma PVS), než aby ji omezila pouze na vlády. Když IPSASB dospěla k tomuto závěru, upozornila na potřebu vlád a účetních jednotek veřejného sektoru (a) poskytovat služby a plnit povinnosti vztahující se k nárokovým programům a (b) dostát finančním povinnostem, zejména obsluze dluhu. IPSASB dále poznamenala, že mnoho vlád má svrchované pravomoci přijmout právní předpisy pro nové zdroje zdanění a měnit úroveň stávajícího zdanění, přičemž uznala, že v globálním prostředí je schopnost zvýšit zdanění prakticky omezena řadou faktorů. IPSASB dospěla k názoru, že věnuje-li účetní jednotka dostatečnou pozornost dimenzím dlouhodobé fiskální udržitelnosti, tak jak je uvedeno v odstavcích 27 - 40, dostanou se uživatelům adekvátní informace o tom, zda je účetní jednotka schopna udržet stávající úroveň služeb, plnit povinnosti vůči současným a budoucím příjemcům nárokových programů a plnit finanční povinnosti bez nutnosti navýšit výnosy z daní a ostatních zdrojů nebo výpůjčky.

*Prognózy, výhledy, rozpočty*

- BC11. Několik respondentů na ED46 navrhlo, aby byl vyjasněn vztah mezi prognózami, výhledy a rozpočty. Vzhledem k tomu, že neexistují žádné všeobecně přijaté definice těchto termínů, IPSASB se rozhodla vytvořit definici prognózy, aby upřesnila charakteristiku informací, jež mají být použity při kalkulaci prognóz a aby zajistila, že pouze kalkulace splňující tyto charakteristiky patří do rozsahu působnosti RPG.
- BC12. Při tvorbě definice prognózy IPSASB zvažila, zda by informace o budoucím vývoji měly být založeny na striktním dodržování platných právních předpisů nebo nařízení nebo zda odchýlení se od platných právních předpisů a nařízení je v určitých případech nezbytné. IPSASB uznala, že v ojedinělých případech mohou být k poskytnutí relevantnějších informací odchylky od platných právních předpisů a nařízení nezbytné. Prognóza je tedy definovaná jako „finanční informace o budoucím vývoji, připravená na základě předpokladů účetní jednotky o aktuální politice, budoucích ekonomických a jiných podmínkách“. Předpoklady aktuální politiky jsou „předpoklady založené na právních předpisech a nařízeních platných k datu vykazání, od nichž se lze odchýlit za stanovených okolností“. Okolnosti, kdy se lze odchýlit od platných právních předpisů a nařízení, jsou uvedeny v odstavci 43 a popsány v odstavcích BC31 – 34.
- BC13. Cílem rozpočtů a výhledů je poskytnout detaily o očekávaných výsledcích. Naproti tomu záměrem prognóz není přiblížit se skutečným výsledkům. Rozpočet je plán očekávaných výnosů a příjmů účetní jednotky a očekávaných nákladů a výdajů za určité období. Může se vztahovat k výstupům nebo výsledkům služeb v daném období. Výhled poskytuje prospektivní informace, které zahrnují očekávaná opatření a intervence účetní jednotky, přestože tyto nemusí být zohledněny v současných právních předpisech a nařízeních nebo ojedinělých odchylkách spadajících do definice prognózy. IPSASB souhlasila, že některé informace z rozpočtů a výhledů mohou být také použity v prognózách.

**Určení, zda vykazovat informaci o dlouhodobé fiskální udržitelnosti**

- BC14. Jak již bylo uvedeno v odstavci BC8, IPSASB dospěla k závěru, že rozsah působnosti RPG by neměl být omezen na konkrétní úroveň vlády. Avšak IPSASB uznala, že vykazování informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti nemusí být vhodné pro všechny účetní jednotky.
- BC15. Konzultační dokument zpochybnil, zda je vykazování informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti vhodné pro jednotlivé ovládané účetní jednotky. Tato výhrada byla založena na předběžném názoru, že (a) náklady na vytvoření těchto informací budou pro tyto účetní jednotky pravděpodobně vyšší než přínos pro uživatele, (b) sestavení samostatných zpráv a zveřejnění jednotlivými účetními jednotkami v rámci ekonomické jednotky může být pro

uživatelé matoucí a (c) mohlo by být matoucí, zda účetní jednotky s omezenou pravomocí zvýšit daně a závislostí na zdrojích jednotek na jiných vládních úrovních, poskytují prognózy, které jsou závislé na rozhodnutích o zdanění, nad kterými nemají žádnou nebo mají malou kontrolu. Někteří respondenti ke Konzultačnímu dokumentu napadli tento názor a podotkli, že existují případy, kdy lze identifikovat uživatele informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti ovládaných účetních jednotek. Byl citován příklad místní vládní jednotky ovládané státní nebo regionální vládou. Tito respondenti navrhli, aby kritériem pro to, zda účetní jednotka zveřejní informace o dlouhodobé fiskální udržitelnosti, bylo vyhodnocení, zda existují potenciální uživatelé tohoto typu informací. Tyto argumenty přesvědčily IPSASB a RPG odráží tyto názory v odstavcích 12 a 13.

BC16. IPSASB uznala, že přímé důkazy o existenci uživatelů informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti nemusí být okamžitě dostupné. IPSASB se snažila identifikovat znaky, které by naznačovaly existenci uživatelů napříč třemi dimenzemi dlouhodobé fiskální udržitelnosti. IPSASB měla výhrady, zda existuje významný počet uživatelů ospravedlňující náklady na vykazování, pokud účetní jednotky neměly jednu z následujících charakteristik:

- (a) významné pravomoci výběru daní a/nebo získání jiných výnosů,
- (b) pravomoc značně se zadlužit, nebo
- (c) pravomoc a schopnost stanovit povahu, úroveň a způsob poskytnutí služeb včetně zavádění nových služeb.

BC17. IPSASB věří, že vykazování informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti je relevantní na celovládní úrovni, konsolidované ústřední úrovni a pro většinu nižších než ústředních účetních jednotek, jako regiony, provincie, státy a velké jednotky místní samosprávy (např. města), které mají pravomoc vybírat daně a generovat tak významnou část svých celkových výnosů. IPSASB nadále zastává názor, že vykazování informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti pravděpodobně nebude vhodné pro jednotlivá vládní ministerstva a subjekty. Je tomu tak proto, že často nemají pravomoc vybírat daně, jejich výdaje jsou řízeny pomocí rozpočtových přiděľů, a nemají právo se zadlužit.

### **Zveřejnění prognóz budoucích příjmů a výdajů**

BC18. Konzultační dokument zvážil pro vykazování informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti tři modely a navrhl, že je vhodné (a) předložení dodatečného výkazu poskytující detaily prognóz a (b) souhrnné prognózy v popisném zveřejnění. Někteří respondenti navrhli, že ačkoliv Konzultační dokument uznal, že tyto metody vykazování se navzájem nevylučují, IPSASB by měla zdůraznit, že vykazování informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti prostým zobrazením prognóz ve výkazu není dostatečné pro pokrytí potřeb uživatelů a že je třeba uplatnit jiné prezentační metody. IPSASB byla tímto návrhem přesvědčena a souhlasila s jeho zohledněním v odstavci 17 tohoto RPG.

BC19. IPSASB zvážila, zda by účetním jednotkám na určitých úrovních vlády měla doporučit časový horizont prognóz. Uznala, že standardní časový horizont pro určité typy účetních jednotek veřejného sektoru by mohl zvýšit srovnatelnost. IPSASB rozhodla, že taková kritéria by byla příliš popisná a nepraktická. Rozsah působnosti tohoto RPG je takový, že standardní časový horizont by musel být stanoven pro širokou škálu účetních jednotek, včetně jednotlivých vykazujících jednotek.<sup>10</sup> Fiskální autonomie účetních jednotek na stejné vládní úrovni se navíc může výrazně lišit mezi jednotlivými jurisdikcemi. IPSASB však dospěla k názoru, že dobrou praxí účetních jednotek je vysvětlení volby časového horizontu. IPSASB se domnívá, že rozsah závislosti účetní jednotky na jiných účetních jednotkách v oblasti financování bude mít dopad na časové horizonty; čím vyšší závislost, tím vyšší pravděpodobnost kratších časových horizontů.

BC20. Konzultační dokument uvádí vzorové příklady výkazů ve formě tabulky ukazující 75 let projekcí pro klíčové programy a činnosti. IPSASB vzala na vědomí názor některých respondentů, že soustředění pozornosti na stav ke konci časového horizontu může zastřít události mezi datem vykazování a koncem časového horizontu. IPSASB přijala tento názor a doplnila pokyny o nutnosti vyvážení kvalitativní charakteristiky ověřitelnosti, věrného zobrazení a relevance při vykazování prognóz v odstavci 25 tohoto RPG.

### Zohlednění dimenzí dlouhodobé fiskální udržitelnosti

BC21. IPSASB usoudila, že poskytnutí flexibilního rámce pro zveřejnění informací může pomoci účetním jednotkám si zorganizovat způsob, jakým sdělují informace a ujistit se, že informace jsou věrohodným zobrazením informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti účetní jednotky.

BC22. ED 46 obsahoval následující 3 dimenze dlouhodobé fiskální udržitelnosti:

- fiskální kapacitu,
- kapacitu služeb, a
- citlivost.

BC23. Popis citlivosti byl odvozen od definice citlivosti v Prohlášení o doporučených postupech 4 (SORP-4), *Ukazatele finanční situace („Indicators of Financial Condition“)* vydaném Kanadskou radou pro účetnictví veřejného sektoru („Canadian Public Sector Accounting Board“ (PSAB)). Definice v SORP-4 je „míra závislosti vlády na zdrojích financování mimo její kontrolu či vliv nebo míra, v níž je vystavena rizikům, která mohou narušit její schopnost dostát svým stávajícím finančním povinnostem, a to jak příslibům službám poskytovaným veřejnosti, tak i finančním příslibům vůči věřitelům, zaměstnancům a ostatním.“ IPSASB usoudila, že varianta tohoto termínu

<sup>10</sup> Takové účetní jednotky například zahrnují školní rady nebo orgány odpovědné za vodu a odpad.

je obzvláště důležitá pro účetní jednotky na nižší než ústřední úrovni, které mají omezenou pravomoc zdaňovat, a jsou tím vystaveny rozhodnutím, nad kterými nemají žádnou nebo mají malou kontrolu, a které učinily ostatní jednotky na jiných vládních úrovních.

- BC24. Popisy dalších dvou dimenzí v ED 46 byly odvozeny z definice fiskální kapacity a kapacity služeb Rady pro americké standardy vládního účetnictví („US Governmental Accounting Standards Board“ (GASB))<sup>11</sup>. GASB definuje fiskální kapacitu jako „schopnost a vůli vlády dostát svým finančním povinnostem v okamžiku jejich splatnosti na pravidelné bázi“ a kapacitu služeb jako „schopnost a vůli dostát svým příslibům poskytovat služby na pravidelné bázi.“
- BC25. Při přípravě RPG založeného na ED 46, IPSASB zvažila, zda pojem citlivosti v ED není příliš úzký a zda citlivost je všudypřítomným faktorem v analýze dlouhodobé fiskální udržitelnosti financí účetní jednotky. IPSASB dospěla k závěru, že citlivost je aspektem všech tří dimenzí. Proto se IPSASB rozhodla (a) vysvětlit jak pojem citlivosti ovlivňuje každou dimenzi dlouhodobé fiskální udržitelnosti a (b) změnit pojem dimenze citlivosti na dimenzi výnosů, protože její popis se vztahuje ke změnám výnosů.
- BC26. IPSASB také poznamenala, že definice „fiskální“ dle slovníku zahrnuje výnosy<sup>12</sup>, zatímco fiskální kapacita se vztahuje ke schopnosti účetní jednotky dostát finančním příslibům, jinými slovy, její schopnosti udržet a obsluhovat dluh. Proto IPSASB rozhodla, že aby název dimenze lépe odpovídal popisu, měl by být změněn na dimenze dluhu. Poslední z těchto dvou dimenzí vyžadovala úpravu na dimenzi kapacity služeb, aby formulace všech tří dimenzí byla konzistentní. IPSASB uznala, že dimenze jsou navzájem propojené.
- BC27. IPSASB poznamenala, že koncepce PSAB a GASB byla podobná „dimenzím“ udržitelnosti vytvořeným Allenem Schickem<sup>13</sup> a diskutovaným v Konzultačním dokumentu.
- BC28. „Ekonomický růst“ byl jedním z dimenzí diskutovaných Schickem. IPSASB usoudila, že výslovné zavedení dimenze ekonomického růstu by nebylo vhodné, protože determinanty ekonomického růstu jsou komplexní a nejsou

<sup>11</sup> Předběžné názory Rady pro standardy vládního účetnictví na zásadní problémy vztahující se k vykazování ekonomického stavu: Finanční prognózy. („Preliminary Views of the Governmental Accounting Standards Board on Major Issues related to Economic Condition Reporting: Financial Projections“). (Rada pro standardy vládního účetnictví („Governmental Accounting Standards Board“): Norwalk, CT, USA, listopad 2011).

<sup>12</sup> Definice slova fiskální je „vztahující se ke zdanění, veřejným výnosům nebo veřejnému dluhu“ (Websterův devátý nový akademický slovník „Webster’s Ninth New Collegiate Dictionary“, 1984).

<sup>13</sup> Allen Schick, *Politika udržitelného rozpočtu: koncepty a přístupy* (“Sustainable Budget Policy: Concepts and Approaches”) (OECD: Paris, 2005).

pod kontrolou vykazující jednotky. Předpoklady ekonomického růstu budou však zásadními pro tvorbu prognóz a pravděpodobně budou významnou charakteristikou analýz citlivosti.

### **Zásady a metodiky**

BC29. Zásady, které by měly být přijaty pro začlenění programů a aktivit do vykazování informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti, informací a metodiky, které jsou zásadní pro výsledek prognóz, popsal Konzultační dokument. K řešeným oblastem patřily otázky, zda by prognózy měly být založeny na současné nebo budoucí politice, přístup k přírůstkům výnosů, přístup k programům souvisejícím se stárnutím obyvatelstva a k těm, které se stárnutím obyvatelstva nesouvisí a přístup k analýze citlivosti. IPSASB zvážila, zda má učinit zásadní doporučení týkající se dobré praxe, aby byla splněna kvalitativní charakteristika srovnatelnosti.

BC30. IPSASB nepovažovala za vhodné učinit závazná doporučení týkající se dobré praxe, protože (a) rozsah působnosti RPG zahrnuje všechny jednotky veřejného sektoru a praxe, které jsou vhodné na jedné úrovni vlády, nemusí být vhodné jinde ve veřejném sektoru, (b) zatímco vykazování informací o dlouhodobé fiskální udržitelnosti se stalo charakteristickým rysem finančního řízení v rostoucím počtu jurisdikcí, je v rané fázi vývoje a (c) není zájmem IPSASB přivlastnit si roli jiných profesních skupin s expertizou v této oblasti. V některých případech IPSASB považovala za vhodné vyjádřit názor na hlavní body upřednostňovaného přístupu. IPSASB například zastává názor, že prognózy jsou nejužitečnější, pokud jsou založeny na předpokladech aktuální politiky a zahrnují jak příjmy, tak výdaje. IPSASB také poznamenala, že OECD na ústřední úrovni doporučila, aby byly prognózy aktualizovány na roční bázi.

### *Předpoklady aktuální politiky*

BC31. Odstavce 40–42 ED 46 vysvětlily, že účetní jednotka se může odchýlit od používání aktuální politiky při kalkulaci svých prognóz (a) pokud existuje rozpor mezi aktuální politikou a právně závaznými povinnostmi a (b) pokud politika obsahuje „časově omezená opatření“.

BC32. IPSASB zavedla termín „předpoklady aktuální politiky“, aby ujasnila, že aktuální politika znamená stávající právní předpisy a nařízení, od nichž se lze odchýlit za stanovených okolností. Předpoklady aktuální politiky se použijí po celé období prognóz pro příjmy a výdaje, které jsou projektovány individuálně. RPG uvádí příklady okolností, kdy je možné se odchýlit, v odstavcích 44–46. IPSASB poznamenala, že odstavec 58 (e) RPG doporučuje, aby jakékoliv výjimky od stávajících právních předpisů byly zveřejněny spolu s jejich důvody.

- BC33. Respondenti k ED 46 se obávali, že by koncept aktuální politiky měl být širší, než jak je navržen v ED, aby se mohl vypořádat s problémy, jako je fiskální brzda. Fiskální brzda se vztahuje k jevu, kdy daňové příjmy rostou rychleji než příjmy, na které je uvalena, protože s tím, jak rostou příjmy fyzických osob, je jejich větší část zdaněna vyšší sazbou. Fiskální brzda nastane, pokud nedochází k úpravě výše daňových sazeb a daňových základů pro zdanění fyzických osob v čase a je často vládami řešena pravidelným zvyšováním daňových základů.
- BC34. IPSASB dospěla k závěru, že fiskální brzda je řešena v odstavci 47 RPG, protože umožňuje použití předpokladů aktuální politiky na demografické a ekonomické předpoklady, včetně předpokladů týkajících se inflace. Je-li modelován tok, jako jsou daně, může být založen na procentu proměnné, jako je HDP, nebo odráží použití předpokladů aktuální politiky na měnící se okolnosti, které jsou zohledněné v demografických a ekonomických předpokladech.

## **RPG 2 — DISKUZE A ANALÝZA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY**

### **Historie RPG**

*RPG 2 Diskuze a analýza účetní závěrky* byl vydán v červenci 2013.



**DISKUZE A ANALÝZA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY****OBSAH**


---

	Odstavec
Cíle .....	1
Stav a rozsah působnosti .....	2–8
Definice .....	9
Identifikace diskuze a analýzy účetní závěrky .....	10–12
Zveřejnění diskuze a analýzy účetní závěrky .....	13–14
Obsah diskuze a analýzy účetní závěrky .....	15–31
Přehled o činnostech účetní jednotky a jejím prostředí .....	19
Informace o cílech a strategiích účetní jednotky .....	20–21
Analýza účetní závěrky účetní jednotky .....	22–26
Rizika a nejistoty .....	27–31
Dodatek A: Termíny v tomto RPG definované ve standardech IPSAS	
Zdůvodnění závěrů	

---

## Cíle

1. Tento doporučený praktický postup (RPG) poskytuje návod na sestavení a zveřejnění diskuze a analýzy účetní závěrky. Diskuze a analýza účetní závěrky pomůže uživatelům porozumět finanční situaci, finanční výkonnosti a peněžním tokům zveřejněným v účetní závěrce pro všeobecné použití (dále „účetní závěrka“).

## Stav a rozsah působnosti

2. Vykázání informací v souladu s tímto RPG představuje dobrou praxi. Účetní jednotce, která sestaví a zveřejní diskuzi a analýzu účetní závěrky, se doporučuje dodržování tohoto RPG. Soulad s tímto RPG není nezbytný pro to, aby účetní jednotka mohla prohlásit, že sestavila účetní závěrku v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor (IPSAS).
3. Diskuze a analýza účetní závěrky by měla být zveřejněna nejméně jednou ročně a měla by používat stejné vykazované období, které bylo předmětem účetní závěrky.
4. Pro diskuzi a analýzu účetní závěrky by měl být používán shodný rámec výkaznictví jako pro účetní závěrku.
5. Diskuze a analýza účetní závěrky by měla být vydána spolu s účetní závěrkou.
6. Tento RPG používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy (PVS).
7. Diskuze a analýza účetní závěrky se neoznačí jako souladná s tímto RPG, pokud nesplňuje plně a ve všech ohledech požadavky tohoto RPG.
8. V některých jurisdikcích je sestavení a zveřejnění diskuze a analýzy účetní závěrky právním nebo regulačním požadavkem, či je požadováno jinými externě stanovenými předpisy. Účetním jednotkám se doporučuje zveřejnit informace o dopadu takových požadavků na soulad s tímto RPG.

## Definice

9. Následující termíny jsou použity v tomto praktickém postupu v těchto specifických významech:

Diskuze a analýza účetní závěrky je vysvětlením významných položek, transakcí a událostí zveřejněných v účetní závěrce účetní jednotky, včetně faktorů, které je ovlivnily.

Termíny použity tímto praktickým postupem ve významu definovaném Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor (IPSAS) jsou uvedeny v příloze A.

## Identifikace diskuze a analýzy účetní závěrky

10. Diskuze a analýza účetní závěrky by měla být jasně identifikována a odlišena od účetní závěrky a ostatních informací.
11. Oddělená identifikace diskuze a analýzy účetní závěrky umožňuje uživatelům rozlišit:
  - (a) účetní závěrku sestavenou a zveřejněnou na aktuální bázi účetnictví v souladu se standardy IPSAS,
  - (b) diskusi a analýzu účetní závěrky sestavenou v souladu s tímto RPG, a
  - (c) ostatní informace uvedené ve výroční zprávě nebo jiném dokumentu, které mohou být pro uživatele užitečné, ale nepodléhají požadavkům standardů IPSAS nebo doporučením RPG (ale mohly by podléhat postupům v jiných RPG).
12. Diskuze a analýza účetní závěrky by měla identifikovat účetní závěrku, ke které se vztahuje.

## Zveřejnění diskuze a analýzy účetní závěrky

13. Diskuze a analýza účetní závěrky poskytuje uživatelům užitečné informace pro posouzení skládání účtů a pro rozhodování, které umožňují uživatelům získat poznatky o činnostech účetní jednotky z pohledu samotné účetní jednotky. Poskytuje také příležitost zohlednit, jak účetní jednotka interpretuje významné položky, transakce a události ovlivňující její finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky. Diskuze a analýza účetní závěrky proto doplňuje informace uvedené v účetní závěre.
14. Informace uvedené v diskusi a analýze účetní závěrky by měly splnit kvalitativní charakteristiky finančního výkaznictví při zohlednění omezení informací uvedených ve finančním výkaznictví pro všeobecné použití (GPFR)<sup>1</sup>.

## Obsah diskuze a analýzy účetní závěrky

15. Obsah diskuze a analýzy účetní závěrky by měl být konzistentní s účetní závěrkou a podkladovými položkami, transakcemi a událostmi, jakož i předpoklady včetně těch, které se vztahují k uznání a ocenění.
16. Diskuze a analýza účetní závěrky by měla zahrnovat následující, a ne pouze opakovat informace z účetní závěrky:

---

<sup>1</sup> Kvalitativní charakteristiky finančního výkaznictví jsou relevance, věrohodné zobrazení, srozumitelnost, včasnost, srovnatelnost a ověřitelnost. Omezeními informací jsou významnost, poměr nákladů a užitků, dosahování odpovídající rovnováhy mezi kvalitativními charakteristikami. Viz Kapitola 3 *Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*.

- (a) přehled činností účetní jednotky a prostředí, ve kterém působí,
  - (b) informace o cílech a strategiích účetní jednotky,
  - (c) analýzu účetních výkazů účetní jednotky včetně významných změn a trendů ve finanční situaci účetní jednotky, její finanční výkonnosti a peněžních tocích, a
  - (d) popis hlavních rizik a nejistot, které ovlivňují finanční situaci účetní jednotky, její finanční výkonnost a peněžní toky, vysvětlení změn v těchto rizicích a nejistotách od posledního data vykazání a strategií k pokrytí a zmírnění těchto rizik a nejistot.
17. Forma a specifický obsah diskuze a analýzy účetní závěrky účetní jednotky by měla odrážet povahu účetní jednotky a regulační prostředí, ve kterém působí.
18. V případě, že diskuze a analýza účetní závěrky zahrnuje informace, které jsou také uvedeny v účetní závěrce, neměla by pouze opakovat to, co je uvedeno v účetní závěrce, ale měla by analyzovat a vysvětlit jakým způsobem položky, transakce a události ovlivňují finanční situaci účetní jednotky, její finanční výkonnost a peněžní toky. Diskuze a analýza účetní závěrky by měla tam, kde je to vhodné, obsahovat odkazy na účetní závěrku, aby se zabránilo duplicitě informací.

### **Přehled o činnostech účetní jednotky a jejím prostředí**

19. Přehled o účetní jednotce pomáhá uživatelům porozumět činnostem účetní jednotky a pochopit, jakým způsobem prostředí, ve kterém působí, ovlivňuje její účetní závěrku. Tato informace napomáhá uživatelům porozumět účetní závěrce účetní jednotky. Informace o činnosti účetní jednotky poskytnuté v diskuzi a analýze účetní závěrky mohou zahrnovat současné informace a změny oproti předchozímu období, vztahující se k:
- (a) posláním a vizi účetní jednotky,
  - (b) správě a řízení účetní jednotky (např. legislativní nebo regulační struktura, struktura vedení),
  - (c) vztahům účetní jednotky s ostatními jednotkami s důrazem na vztahy, které mohou významně ovlivnit finanční situaci účetní jednotky, její finanční výkonnost a peněžní toky (např. mechanismus financování),
  - (d) externím trendům, událostem a vývoji právního, regulačního, sociálního, politického a makroekonomického prostředí specifického pro účetní jednotku, které mohou významně ovlivnit finanční situaci účetní jednotky, její finanční výkonnost a peněžní toky (např. dopad událostí na mezinárodních trzích na zaměstnanost, daňovou bázi nebo úrokové míry), a
  - (e) hlavním činnostem účetní jednotky, včetně metod poskytování služeb (např. outsourcing, servisní koncesní smlouvy) a jejich hlavním změnám.

**Informace o cílech a strategiích účetní jednotky**

20. Diskuze a analýza účetní závěrky by měla diskutovat cíle a strategie účetní jednotky vztahující se k její finanční situaci, finanční výkonnosti a peněžním tokům, a to tak, aby umožnila uživatelům účetní závěrky porozumět prioritám účetní jednotky a identifikovat zdroje, které je třeba řídit za účelem dosažení těchto cílů a strategií. Takové cíle a strategie například mohou zahrnovat řízení přebytku/schodku a řízení úrovně dluhu a rezerv. Diskuze a analýza účetní závěrky by měla vysvětlovat, jak bude měřeno splnění cílů účetní jednotky a za jaké období bude měřen pokrok.
21. Diskuze a analýza účetní závěrky by měla rozebrat významné změny v cílech a strategiích účetní jednotky proti předchozímu období.

**Diskuze a analýza účetní závěrky účetní jednotky**

22. Diskuze a analýza účetní závěrky by měla zahrnovat analýzu významných změn a trendů ve finanční situaci účetní jednotky, její finanční výkonnosti a peněžních toků. Analýza trendů zahrnuje ty položky účetních výkazů, které jsou důležité a významné pro získání porozumění o finanční situaci účetní jednotky, její finanční výkonnosti a peněžních toků a o změnách ve finanční situaci, finanční výkonnosti a peněžních tocích.
23. Diskuze a analýza účetní závěrky by měla popisovat významné položky, transakce a události, které ovlivnily finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky, aniž by pouze opakovala informace zveřejněné v účetní závěrce. Pro identifikaci významných položek a transakcí je nezbytný úsudek.
24. Byla-li informace z účetní závěrky upravena, aby mohla být zahrnuta do diskuze a analýzy účetní závěrky, tato skutečnost by měla být zveřejněna spolu s povahou a důvodem úpravy. Jsou-li opatření pro hodnocení finanční výkonnosti odvozeny z účetních závěrky, měly by být odsouhlaseny na opatření zveřejněná v účetní závěrce sestavené dle standardů IPSAS.
25. Pokud je to relevantní pro pochopení diskuze a analýzy účetní závěrky za současné období, měly by být pro hodnoty zveřejněné v diskuzi a analýze účetní závěrky uvedeny srovnávací informace.
26. Má-li účetní jednotka povinnost zveřejnit schválený rozpočet (rozpočty), nebo si to sama zvolí, IPSAS 24 *Předkládání rozpočtových informací v účetní závěrce* požaduje sesouhlasení rozpočtu a skutečných částek v účetní závěrce. IPSAS 24 dále požaduje vysvětlení významných rozdílů mezi rozpočtovanými a skutečnými hodnotami a umožňuje, aby účetní jednotka zveřejnila tuto informaci buď v komentáři k účetním výkazům, nebo v jiných veřejných zprávách. Pokud si účetní jednotka zvolí, že tuto informaci zahrne do diskuze a analýzy účetní závěrky, měla by na tato zveřejnění použít pravidla IPSAS 24.

**Rizika a nejistoty**

27. Diskuze a analýza účetní závěrky by měla diskutovat hlavní rizika a nejistoty účetní jednotky, které ovlivňují její finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky a měla by zahrnovat vysvětlení, jak se vztahují k cílům a strategiím účetní jednotky. Tato informace pomůže uživatelům vyhodnotit dopad těchto rizik v současném období (např. podmíněné závazky zveřejněné v účetní závěrce nebo použití zajištění cizí měny pro snížení rizika), jakož i očekávané výsledky.
28. Hlavní rizika a nejistoty mohou být externí nebo interní, jakýkoliv popis těchto rizik a nejistot by měl pokrýt expozici jak vůči negativním důsledkům, tak i možným příležitostem.
29. Diskuze o tom, jak účetní jednotka řídí svá rizika a nejistoty, pomáhá uživatelům získat věrohodné zobrazení toho, jak je účetní jednotka vystavena rizikům, která přímo ovlivňují položky účetních výkazů, a která jim umožňují vyhodnotit finanční situaci účetní jednotky, její finanční výkonnost a peněžní toky. Taková zveřejnění mohou zahrnovat rozhodnutí účetní jednotky pojistit se vůči některým rizikům, nebo zmírnit riziko převodem nebo sdílením prostřednictvím pojištění.
30. Diskuze o těchto rizicích a nejistotách poskytne uživatelům relevantní informace o expozici a náchylnosti vůči koncentracím rizik, jako významné půjčky určitým regionům nebo odvětvím nebo závislost na určitém druhu výnosů.
31. Rizika a nejistoty, která ovlivňují finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky, mohou mít rozsáhlý dopad na účetní závěrku. Proto by informace vztahující se k těmto rizikům a nejistotám měly být vykázány samostatně nebo v příslušných částech diskuze a analýzy účetní závěrky.

**Termíny v tomto RPG definované ve standardech IPSAS**

Termín	Definice
<b>Podnik veřejné správy</b>	<p>Účetní jednotka, která splňuje všechny následující charakteristiky:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) jedná se o účetní jednotku s právem uzavírat smlouvy svým vlastním jménem,</li> <li>(b) byla jí postoupena finanční a provozní pravomoc podnikat,</li> <li>(c) v běžném podnikání prodává zboží, výrobky a služby jiným jednotkám se ziskem nebo s úplným pokrytím nákladů,</li> <li>(d) pro dodržení předpokladu trvání není závislá na trvalém vládním financování (s výjimkou nákupů jejích výkonů za tržních podmínek), a</li> <li>(e) je ovládána účetní jednotkou veřejného sektoru.</li> </ul>
<b>Schválený rozpočet</b>	Pravomoc, odvozená od zákonů, rozpočtového určení, vládních nařízeních a ostatních rozhodnutí, uskutečňovat výdaje vztahující se k očekávaným výnosům nebo příjmům rozpočtového období.

## Zdůvodnění závěrů

*Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí RPG 2, ale nejsou jeho součástí.*

### Východiska

- BC1. V březnu 2008 IPSASB schválila projekt řešící „popisná zveřejnění“. Při tvorbě tohoto RPG IPSASB upřesnila, že rozsahem působnosti projektu bylo pokrýt pouze ty zprávy, které poskytují diskuzi a analýzu specificky se vztahující k účetní závěrce pro všeobecné použití („účetní závěrka“) definované v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*, a ne k širšímu typu zpráv, které by mohly být považovány za finanční výkaznictví pro všeobecné použití uvedené v *Koncepčním rámci finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití* („Koncepční rámec“). IPSASB se domnívá, že je důležité poskytnout popisné informace vztahující se přímo k účetní závěrce, neboť poskytují užitečné informace pro posouzení skládání účtů a pro rozhodování uživatele účetní závěrky.
- BC2. V rámci tohoto projektu IPSASB zvažila, zda by v rámci *Procesu pro revizi a modifikaci IPSASB dokumentů* měla vypracovat postup, který by se přiblížil *Prováděcímu prohlášení IFRS Komentář vedení*. IPSASB nepovažovala tento přístup za vhodný, protože uživatelé identifikovaní v *Prováděcímu prohlášení* jsou investoři, zatímco *Kapitola 2 Koncepčního rámce* identifikuje jiné uživatele, což má za následek jiné informační potřeby související s účetní závěrkou. Na základě toho se IPSASB rozhodla, že je důležité, aby vypracovala postupy k diskuzi a analýze účetní závěrky specifické pro veřejný sektor. Diskuze a analýza účetní závěrky pomáhá uživatelům účetních závěrek účetních jednotek veřejného sektoru tím, že doplňují vysvětlení v účetní závěrce o postřehy a perspektivy.
- BC3. Diskuze a analýza účetní závěrky má zohlednit obdobné záležitosti ve zprávách, které mohou být v různých jurisdikcích označovány jako „diskuze a analýza vedení“ a „komentář vedení“. IPSASB se však nedomnívala, že tyto termíny přesně popisují povahu zpráv ve vztahu k účetním závěrkám. IPSASB se rozhodla, že je důležité propojit diskuzi a analýzu účetní závěrky s účetní závěrkou, protože cílem diskuze a analýzy účetní závěrky je vysvětlit účetní závěrku a nikoliv být samostatnou zprávou. IPSASB se domnívá, že termín „diskuze a analýza účetní závěrky“ jasně definuje rozsah působnosti tohoto RPG a jeho těsnou vazbu na účetní závěrku.



**Zveřejněný návrh 47, *Diskuze a analýza účetní závěrky***

- BC4. IPSASB vytvořila Zveřejněný návrh (ED) 47 *Diskuze a analýza účetní závěrky*, který vydala v březnu 2012. Tento zveřejněný návrh navrhl, aby účetní jednotky, které sestavují a zveřejňují své účetní závěrky v souladu se standardy IPSAS, měly povinnost sestavit diskuzi a analýzu účetní závěrky. To by znamenalo, že diskuze a analýza účetní závěrky by měla mít stejnou míru závaznosti jako standardy IPSAS na akruální bázi, a to i přesto, že se vztahují k GPFR.
- BC5. Při tvorbě ED IPSASB zvažila, zda diskuze a analýza účetní závěrky poskytuje dodatečné informace nezbytné k splnění cílů účetní závěrky. IPSASB dále usoudila, že přínosy z vytvoření diskuze a analýzy účetní závěrky převáží náklady na její sestavení, neboť tyto informace, přizpůsobené specifickým okolnostem účetní jednotky, se používají při sestavování účetní závěrky. IPSASB proto navrhla, aby všechny účetní jednotky, které sestavují účetní závěrky v souladu se standardy IPSAS, sestavovaly diskuzi a analýzu účetní závěrky.
- BC6. Někteří respondenti na Zveřejněný návrh se obávali, že účetní jednotky nemusí být schopné prosadit dodržování standardů IPSAS relevantních pro účetní závěrky, pokud se neřídí navrhovanými požadavky v ED (pokud by byl vydán jako standard IPSAS). Respondenti se zejména obávali, že diskuze a analýza účetní závěrky může být vnímána jako součást rámce výkaznictví dle standardů IPSAS, přestože ED specificky uvádí, že diskuze a analýza účetní závěrky není prvkem účetní závěrky. Někteří z respondentů navrhli, že toto by nebyl problém, pokud by byl Zveřejněný návrh zpracován jako nezávazný postup, např. Doporučený praktický postup.
- BC7. IPSASB zvažovala, zda by měl být Zveřejněný návrh zpracován jako standard IPSAS nebo RPG. IPSASB zvažovala tuto problematiku v kontextu toho, zda by pro GPFR mohl být vytvořen závazný předpis. Na tuto problematiku měli respondenti různé názory. IPSASB poznamenala, že rozsah jejího *Koncepčního rámce* není omezen na účetní závěrku pro všeobecné použití.
- BC8. Respondenti ke Zveřejněnému návrhu byli v případě této problematiky rozděleni, s nepatrně převažující většinou, která dávala přednost tomu, aby se materiál nestal IPSAS standardem. Většina z těch, kteří nebyli pro vydání standardu IPSAS, vyjádřila jasný názor, že by to mělo být vydáno jako postup podobný RPG *Vykazování informací o dlouhodobé udržitelnosti financí účetní jednotky*.
- BC9. Závazný předpis týkající se diskuze a analýzy účetní závěrky, jako dobře zavedená oblast GPFR, by pomohl účetním jednotkám splnit cíl finančního výkaznictví skládání účtů, protože by umožnil uživatelům získat poznatky o činnostech účetní jednotky z pohledu samotné účetní jednotky. Diskuze a analýza účetní jednotky je vysvětlením účetní závěrky, avšak není součástí

účetní závěrky, a není proto nezbytná pro splnění požadavku na věrné zobrazení účetní závěrky.

BC10. Po zralé úvaze se IPSASB rozhodla, že ED by měl být zpracován do RPG. IPSASB je toho názoru, že tento RPG poskytuje užitečné vodítko účetním jednotkám a z jeho flexibilní aplikace by mohly mít prospěch účetní jednotky v jurisdikcích, které mají lokální požadavky a předpisy. Podpoří také srovnatelnost mezi účetními jednotkami, které zveřejňují diskuzi a analýzu účetní závěrky. IPSASB je dále toho názoru, že RPG může podnítit účetní jednotky, které nejsou zvyklé zveřejňovat diskuzi a analýzu účetní závěrky, aby uživatelům tyto informace poskytly.

BC11. Vzhledem k tomu, že diskuze a analýza účetní závěrky přispívá k splnění cíle finančního výkaznictví skládání účtů, IPSASB se rozhodla, že v budoucnosti zváží závaznost tohoto postupu pro předložení diskuze a analýzy účetní závěrky.

### **Informace o vyhlídkách do budoucna**

BC12. IPSASB zvážila, zda by měly doporučit, aby účetní jednotka zveřejnila informace o vyhlídkách do budoucna, jako výhledy. IPSASB vzala na vědomí obavy, že v některých jurisdikcích může být poskytování informací o výhledech do budoucna považováno za náznak politické vůle nebo příslibu účetní jednotky veřejného sektoru k určitým budoucím činnostem. Navíc to, zda informace o vyhlídkách do budoucna mohou být zahrnuty do diskuze a analýzy účetní závěrky, se bude lišit v závislosti na prostředí regulačního a rozpočtového výkaznictví, ve kterém účetní jednotka působí. Někteří členové byli toho názoru, že nezahrnutí informací o vyhlídkách do budoucna může mít dopad na schopnost diskuze a analýzy účetní závěrky podporovat rozhodování uživatelů, a proto by jejich zahrnutí mělo být doporučeno. IPSASB se po zralé úvaze rozhodla nedoporučovat účetním jednotkám, aby zveřejnily informace o vyhlídkách do budoucna, i když takové informace mohou být poskytnuty, pokud se tak účetní jednotka rozhodne.

### **Prováděcí pokyny a vzorové příklady**

BC13. ED 47 zahrnoval Prováděcí pokyny týkající se kvalitativních charakteristik a vzorových příkladů informací o účetní závěrce účetní jednotky a odchylek a trendů. IPSASB se rozhodla vypustit prováděcí pokyny a vzorové příklady vzhledem k tomu, že účetní jednotky, které sestavují diskuzi a analýzu účetní závěrky, by se měly zaměřit na pokyny v RPG. Kromě toho IPSASB upozornila na to, že příklady nejlepší praxe jsou k dispozici z jiných zdrojů.

# **RPG 3 – VYKAZOVÁNÍ INFORMACÍ O VÝKONNOSTI SLUŽEB**

## **Historie RPG**

RPG 3 *Vykazování informací o výkonnosti služeb* byl vydán v březnu 2015.

# VYKAZOVÁNÍ INFORMACÍ O VÝKONNOSTI SLUŽEB

## OBSAH

	Odstavec
Cíle .....	1
Stav a rozsah působnosti .....	2–7
Definice.....	8–26
Účelnost.....	10
Efektivnost.....	11–12
Vstupy.....	13–14
Výstupy.....	15–16
Výsledky .....	17–19
Ukazatele výkonnosti.....	20–22
Výkonnostní cíle služeb.....	23–26
Rozsah výkaznictví .....	27–28
Roční vykazování a vykazované období.....	29–31
Zásady pro zveřejňování informací o výkonnosti služeb .....	32–37
Výběr informací o výkonnosti služeb .....	38–71
Informace k zobrazení .....	38–57
Informace k zveřejnění .....	58–71
Umístění informací o výkonnosti služeb.....	72–75
Uspořádání informací o výkonnosti služeb.....	76–82
Zdůvodnění závěrů	
Ilustrativní příklady	

## Cíle

1. Tento Doporučený praktický postup (RPG) poskytuje vodítko k vykazování informací o výkonnosti služeb ve finančním výkaznictví pro všeobecné použití (GPFR). Informace o výkonnosti služeb jsou informace o službách, které účetní jednotka poskytuje, o výkonnostních cílech služeb účetní jednotky a o míře dosažení těchto cílů. Informace o výkonnosti služeb pomáhají uživatelům GPFR (dále “uživatelé”) při posouzení efektivnosti a účelnosti služeb účetní jednoty.

## Stav a rozsah působnosti

2. Vykazovaná informací v souladu s tímto praktickým postupem představuje dobrou praxi. Účetní jednotka vykazující informace o výkonnosti služeb by měla usilovat o naplnění zásad tohoto praktického postupu. Soulad s tímto praktickým postupem není nezbytný pro to, aby účetní jednotka mohla prohlásit, že sestavila účetní závěrku v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor (IPSAS).
3. Tento RPG používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy (PVS). Ačkoli se tento praktický postup nevztahuje přímo na PVS, služby poskytnuté podniky veřejné správy, které jsou kontrolované vykazující jednotkou, spadají do působnosti tohoto praktického postupu.
4. Informace o výkonnosti služeb se neoznačí jako souladné s tímto praktickým postupem, pokud nesplňují plně a ve všech ohledech zásady tohoto praktického postupu.
5. Tento RPG nastiňuje informace, které mají být zveřejněny. Účetní jednotka může zveřejnit doplňující informace, pokud jsou tyto informace užitečné při plnění cílů účetního výkaznictví a splňují kvalitativní vlastnosti účetního výkaznictví.
6. V některých jurisdikcích je zveřejnění informací o výkonnosti služeb legislativním nebo regulačním požadavkem. Účetním jednotkám se doporučuje zveřejnit informace o dopadu takových požadavků na soulad s tímto RPG.
7. Jurisdikce může mít stanovené požadavky na vykazování výkonnosti služeb, které jdou nad rámec zásad v tomto RPG. Ty mohou například zahrnovat větší specifikaci požadovaného uspořádání informací, požadavky na rozsáhlejší soubor informací k zobrazení nebo zveřejnění a/nebo specifické ukazatele výkonnosti nebo specifické typy výkonnosti, jejichž zveřejnění je požadováno. V tomto případě je účetní jednotce doporučeno, aby zveřejnila informace požadované těmito zásadami, tak příslušnou jurisdikcí.

## Definice

8. Následující termíny jsou použity v tomto praktickém postupu v těchto specifických významech:

Účelnost je vztah mezi skutečnými výsledky a výkonnostními cíli služeb.

Efektivnost je vztah mezi (a) vstupy a výstupy nebo (b) vstupy a výsledky.

Vstupy jsou prostředky použité účetní jednotkou k poskytnutí výstupů.

Výstupy jsou služby poskytnuté účetní jednotkou příjemcům mimo účetní jednotku.

Výsledky jsou dopady na společnost, které nastanou jako důsledek výstupů účetní jednotky, nebo které jim mohou být přiměřeně přiřazeny.

Ukazatele výkonnosti jsou kvantitativní proměnné, kvalitativní proměnné a/nebo kvalitativní popisy povahy a rozsahu, v jakém účetní jednotka používá zdroje, poskytuje služby a dosahuje svých výkonnostních cílů služeb.

Výkonnostní cíl služeb je popis plánovaného(-ých) výsledku(-ů), kterého(-ých) chce účetní jednotka dosáhnout vyjádřeného(-ých) jako vstupy, výstupy, výsledky nebo efektivnost.

9. Výše definované termíny ilustrují příklady implementace, které jsou připojeny k RPG 3.

## Účelnost

10. Při vykazování účelnosti účetní jednotka vykáže, do jaké míry dosáhla jednoho nebo více výkonnostních cílů služby. Čím účelněji účetní jednotka působí jako poskytovatel služeb, tím lepší budou její skutečné výsledky v porovnání s plánovanými.

## Efektivnost

11. Ukazatel efektivnosti může být použit k zobrazení, zda je služba poskytována s větší (či menší) efektivností v porovnání s odkazem na:
- předchozí vykazované období,
  - očekávání,
  - srovnatelní poskytovatelé služeb, nebo
  - srovnatelné služby.
12. Pokud může být stejné množství výstupů ve stejné kvalitě vyrobeno s nižšími náklady než dříve, potom se efektivnost výroby zlepšila a ukazatel efektivnosti navržený k vykazování přírůstku efektivnosti tohoto typu vykáže zlepšení. Obdobně, pokud se kvalita služby zlepší natolik, že dosažené výsledky jsou lepší než ty dosažené dříve, zatímco ostatní proměnné jako je kvantita (výstupy)

a náklady zůstávají konstantní, potom toto představuje zvýšení efektivity a ukazatel efektivity navržený k vykazování přírůstku efektivity tohoto typu vykáže zlepšení. Naopak – kvalita klesá, takže výsledky jsou horší, zatímco ostatní proměnné jako je kvantita (výstupy) a náklady zůstávají konstantní – by ukazovalo na méně účelné poskytování služeb.

### Vstupy

13. Zdroje použité k výrobě výstupů mohou zahrnovat:
  - (a) lidské zdroje nebo práci,
  - (b) kapitálová aktiva jako pozemky, budovy a vozidla,
  - (c) hotovost a další finanční aktiva, a
  - (d) nehmotný majetek jako je duševní vlastnictví.
14. Vstupy mohou být vykázány jako vynaložené náklady nebo množství použitá k výrobě výstupů.

### Výstupy

15. Služby poskytnuté účetní jednotkou vnějším příjemcům zahrnují:
  - (a) služby poskytované jednotlivcům a institucím přímo – např. služby týkající se zdraví a vzdělání nebo poskytování zboží jako potraviny nebo knihy,
  - (b) služby poskytované jednotlivcům nebo institucím nepřímo – např. služby, jejichž cílem je rozvíjet, podporovat, chránit nebo bránit společnost, instituci, zemi nebo společenské hodnoty a práva,
  - (c) transfery jednotlivcům nebo institucím – např. hotovostní transfery a poskytování ekonomických pobídek, jako jsou daňové pobídky,
  - (d) politiky, nařízení nebo právní předpisy k dosažení cílů veřejné politiky, které zahrnují např. právní předpisy týkající se výnosů a jejich prosazování, a
  - (e) výběr daní a jiné výnosy.
16. Přijetí služeb příjemci mimo účetní jednotku je rozhodujícím faktorem při rozhodování, zda jsou služby spíše výstupy, než službami spotřebovanými interně v rámci produkce výstupů účetní jednotkou.

### Výsledky

17. Výsledky účetní jednotky mohou představovat dopady ovlivňující společnost jako celek nebo dopady na určité skupiny nebo instituce v rámci společnosti. Výsledky by mohly představovat relativně přímé dopady na příjemce služeb poskytovaných účetní jednotkou. Mohly by také představovat dopady na ostatní, kteří nejsou příjemci služeb poskytovaných účetní jednotkou, ale nepřímo z těchto služeb profitují.

18. Výsledky mohou zahrnovat např. změny v úrovni dosaženého vzdělání ve společnosti, změny v úrovni chudoby a kriminality nebo změny ve zdraví u různých skupin společnosti.
19. Může existovat silné, přímé příčinné propojení mezi činnostmi účetní jednotky a jejími výsledky, vždy tomu tak však být nemusí. Faktory mimo kontrolu účetní jednotky mohou buď ztížit, nebo podpořit dosažení výsledků účetní jednotkou.

### **Ukazatele výkonnosti**

20. Vstupy, výstupy, výsledky, efektivnost a účelnost jsou typy ukazatelů výkonnosti.
21. Ukazateli výkonnosti mohou být kvantitativní proměnné – např. počet vyrobených výstupů, náklady na služby, čas potřebný k poskytnutí služby nebo numerický cíl pro výsledek. Ukazateli výkonnosti mohou být kvalitativní proměnné – např. deskriptory jako špatný/dobry/výborný nebo uspokojivý/neuspokojivý, které mohou zahrnovat hodnocení kvality služby příjemci služby, občany nebo odborníky. Použití kvantitativních a kvalitativních proměnných může uživateli pomoci s:
  - (a) posouzením, zda bylo dosaženo výkonnostních cílů služeb, a
  - (b) porovnáním výkonnosti služeb mezi obdobími a účetními jednotkami.
22. Ukazatel výkonnosti může mít také podobu kvalitativního popisu. Kvalitativní popis může být nezbytný pro poskytnutí relevantních a srozumitelných informací o výkonnosti služeb uživateli tam, kde určitá služba zahrnuje vysokou míru komplexnosti a úsudku.

### **Výkonnostní cíle služeb**

23. Výkonnostní cíle služeb mohou být vyjádřeny za použití ukazatelů výkonnosti vstupů, výstupů, výsledků nebo efektivnosti nebo kombinací jednoho nebo více z těchto čtyř ukazatelů výkonnosti. Výkonnostní cíl služeb může být také vyjádřen s použitím slovního popisu o požadovaném budoucím stavu vyplývajícím z poskytování služeb.
24. Výkonnostní cíle služeb budou většinou konkrétní, měřitelné, dosažitelné, realistické a časově vymezené.
25. Výkonnostní cíle služeb účetní jednotky mohou být vyjádřeny všechny stejným typem ukazatele výkonnosti, např. výsledky. Také mohou být vyjádřeny různými typy ukazatelů výkonnosti, např. některé z výkonnostních cílů služeb mohou být vyjádřeny výsledky, zatímco jiné výstupy a/nebo vstupy.
26. Jediná služba může přispět k dosažení jednoho nebo více výkonnostních cílů služeb. Několik služeb může přispět stejnému výkonnostnímu cíli služeb.



## Rozsah výkaznictví

27. Pro vykazování informací o výkonnosti služeb by měl být použitý stejný rozsah výkaznictví jako pro účetní závěrku.
28. Zveřejněné ukazatele výkonnosti budou relevantní pro vlastní výkonnostní cíle služeb ovládající jednotky. Na rozdíl od konsolidované účetní závěrky, která kombinuje finance ovládaných účetních jednotek, informace o výkonnosti služeb vykázané ovládající jednotkou obvykle nebudou kombinovány se službami vykázaných jejími ovládanými jednotkami.

## Roční vykazování a vykazované období

29. Informace o výkonnosti služeb by měly vykazány alespoň jednou ročně.
30. Informace o výkonnosti služeb by měly pokrýt stejné účetní období jako období pokryté účetní závěrkou. Nicméně zohlednění potřeb uživatelů a posouzení nákladů a přínosů může vyvolat potřebu, aby vykazované období bylo odlišné od období pokrytého účetní závěrkou účetní jednotky. K tomu může dojít, například pokud jsou informace o výkonnosti služeb vykázané ovládající jednotkou založeny na informacích o výkonnosti služeb vykázaných ovládanými jednotkami, které mají jiné účetní období.
31. Výkonnostní cíle služeb mohou pro své splnění vyžadovat období delší než jeden rok. U těchto víceletých výkonnostních cílů služeb budou uživatelé potřebovat informace o pokroku. Odstavec 53 řeší typ informací o výkonnosti služeb, které mohou být zveřejněny, aby ukázaly roční pokrok při plnění víceletých výkonnostních cílů služeb.

## Zásady pro zveřejňování informací o výkonnosti služeb

32. Účetní jednotka by měla zveřejnit informace o výkonnosti služeb, které jsou pro účely posouzení skládání účtů a rozhodování pro uživatele užitečné. Zveřejnění by mělo uživatelům umožnit posouzení rozsahu, efektivnosti a účelnosti výkonnosti služeb účetní jednotky. Mělo by být přiměřené vzhledem k výkonnostním cílům služeb účetní jednotky a mělo by ujasnit souvislost mezi výkonnostními cíli služeb účetní jednotky a jejich plněním.
33. Při použití v kombinaci s informacemi z účetní závěrky účetní jednotky by informace o výkonnosti služeb měly uživatelům umožnit posouzení financí účetní jednotky v souvislosti s tím, zda dosáhla výkonnostních cílů služeb a naopak.
34. Zveřejněné informace o výkonnosti by měly zohlednit konkrétní okolnosti účetní jednotky, jako:
  - (a) služby, které účetní jednotka poskytuje,
  - (b) povahu účetní jednotky, a
  - (c) právní prostředí, ve kterém účetní jednotka působí.

35. Zveřejnění informací o výkonnosti služeb by mělo splňovat kvalitativní vlastnosti účetního výkaznictví za použití nevyhnutelných omezení informací v GPFR (*Koncepční rámec finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití* („Koncepční rámec“) popisuje kvalitativní vlastnosti a nevyhnutelná omezení).
36. Agregace nebo disagregace informací o výkonnosti služeb by měla být na úrovni, která zprostředkuje smysluplné pochopení dosažené výkonnosti služeb účetní jednotky. Úroveň agregace by neměla být tak vysoká, aby zakryla výkonost nebo ji učinila nesrozumitelnou, naproti tomu by míra disagregace neměla být tak velká, aby vedla k detailnímu výčtu, který také zastírá výkonnost a snižuje srozumitelnost. Zveřejněné informace by měly být pro uživatele dostatečně konkrétní, aby umožnily účetní jednotce složit účty za vlastní výkonnost služeb, zejména její výkonnost vzhledem k výkonnostním cílům služeb.
37. Dosažení srovnatelnosti s jinými účetními jednotkami v oblasti informací o výkonnosti služeb může být obtížné, protože jsou poskytovány rozdílné služby. Dokonce poskytují-li dvě jednotky naprosto shodné služby, mohou mít různé výkonnostní cíle služeb, což vede k vykázání různých, neporovnatelných ukazatelů výkonnosti. Kritérium srovnatelnosti mezi účetními jednotkami musí být porovnáno vůči kritériu relevance tak, aby byly zvoleny výkonnostní cíle služeb a související ukazatele výkonnosti, které jsou relevantní pro danou situaci výkonnosti služeb účetní jednotky. Alternativně mohou potřeby uživatelů naznačovat, že ukazatele výkonnosti, které jsou srovnatelné s cíli jiných účetních jednotek poskytujícími stejné služby, jsou relevantní pro účetní jednotku a obě kvalitativní vlastnosti – srovnatelnost a relevance – jsou vyrovnány.

## Výběr informací o výkonnosti služeb

### Informace k vykázání

38. Vykázány by měly být tyto informace:
- (a) výkonnostní cíle služeb,
  - (b) ukazatele výkonnosti, a
  - (c) celkové náklady na služby.
39. V souvislosti s ukazateli výkonnosti a celkovými náklady na služby by účetní jednotka měla vykázat:
- (a) plánované a skutečné informace za vykazované období, a
  - (b) skutečné informace za předchozí vykazované období.

40. Tam, kde informace o výkonnosti služeb zahrnují informace, které jsou také v účetní závěrce, by měly být zveřejněny odkazy na účetní závěrku, aby uživatelé mohli posoudit informace v kontextu finančních informací vykázaných v účetní závěrce.
41. Informace nalezené v právních a plánovacích dokumentech účetní jednotky (rozpočet, prohlášení o poslání, strategický plán, mechanismy financování, korporátní plán, atd.) obvykle napomáhají při identifikaci výkonnostních cílů služeb a ukazatelů výkonnosti relevantních pro účetní jednotku.

#### *Výkonnostní cíle služeb*

42. Změní-li se výkonnostní cíle služeb účetní jednotky, zveřejněné informace by měly tuto změnu odrážet. Účetní jednotka může například nejprve mít výkonnostní cíle služeb související s nárůstem vstupů a výstupů vztahujících se k jejím službám a později se může přeorientovat na zlepšení efektivnosti nebo účelnosti služeb. Tato změna by měla být zohledněna v informacích o výkonnosti služeb, které účetní jednotka zveřejňuje.

#### *Ukazatele výkonnosti*

43. Při stanovení nejvhodnějšího souboru ukazatelů výkonnosti k vykázaní je nutné použít úsudek. Hlavním pravidlem je, že ukazatele by měly být vybírány dle důležitosti pro uživatele a užitečnosti při vyhodnocování míry dosažení výkonnostních cílů služeb účetní jednotky. Aby byly ukazatele výkonnosti relevantní, měly by přímo vázat na jeden nebo více výkonnostních cílů služeb účetní jednotky. Soulad mezi různými zveřejněnými ukazateli – např. mezi ukazateli výkonosti týkající se vstupů, výstupů a/nebo výsledků – a výkonnostními cíli služeb umožňuje uživatelům posouzení vztahu mezi zdroji a výsledky a tím posoudit, jak může dostupnost zdrojů ovlivnit dosažení výkonnostních cílů služeb.
44. Zveřejněné ukazatele výkonnosti by měly umožnit uživatelům posouzení, jak účelně a efektivně použila účetní jednotka své zdroje k poskytnutí služeb a dosažení výkonnostních cílů služeb.
45. Pokud účetní jednotka zveřejnila plánované ukazatele výkonnosti, skutečné ukazatele výkonnosti budou obvykle konzistentní s těmi dříve zveřejněnými. Účetní jednotky, které zveřejňují informace o svých rozpočtech, a které používají IPSAS 24, *Předkládání rozpočtových informací v účetní závěrce*, by měly zohlednit vztah mezi těmito informacemi a informacemi o výkonnosti služeb, které vykazují.
46. Účetní jednotce se doporučuje, aby zobrazila informace o svých zamýšlených výsledcích a dosaženého pokroku s ohledem na tyto výsledky.
47. K výkonnostním cílům služeb účetní jednotky může existovat velké množství zveřejnitelných ukazatelů výkonnosti. Pro zajištění srozumitelnosti informací a zabránění zahlcení uživatelů musí účetní jednotka identifikovat pouze těch

pár klíčových ukazatelů výkonosti, které nejlépe vyhoví potřebám uživatelů po informacích splňujících cíle finančního výkaznictví.

48. Ukazatele výkonosti zahrnující kvantifikaci by měly být spolehlivě měřitelné. Pokud mohou být ukazatele výkonosti generovány systémem pro zpracování transakcí, bude použití takového systému podporovat ověřitelnost a včasnost vykazovaných informací.
49. Při výběru ukazatelů výkonosti by měly účetní jednotky zajistit, že zveřejněné ukazatele poskytnou reprezentativně důvěryhodný popis dosažených výkonostních cílů služeb. Mezi různými aspekty výkonosti služeb mohou existovat kompromisy, kdy se jeden aspekt zlepšší, zatímco jiný se zhorší. Zveřejněné informace by měly být neutrální. Účetní jednotky by měly zamezit jakýmkoliv tendencím ke zveřejnění ukazatelů výkonosti, které jsou zkrácené směrem k vykázání pozitivního výsledku. To pomáhá zajistit, že kvalitativní vlastnosti jsou splněny, a uživatelé si mohou být jistí, že ukazatele výkonosti důvěryhodně prezentují výkonost služeb účetní jednotky.
50. Při výběru ukazatelů výkonosti bude pravděpodobně zohledněna snadnost měření, ale to by mělo následovat až po zohlednění potřeb uživatelů. Zveřejněné ukazatele výkonosti by neměly přehnaně zdůrazňovat snadno měřitelné dimenze.
51. V některých situacích by měl být zveřejněn jako ukazatel výkonosti kvalitativní popis (nazývaný také popisné informace). K tomu může dojít, pokud dosažení ukazatelů výkonosti není možné snížit na malý soubor kvantitativních nebo kvalitativních proměnných, protože služba:
  - (a) je komplexní,
  - (b) zahrnuje vzájemně související faktory, a
  - (c) zahrnuje velké množství různých možných ukazatelů úspěšnosti nebo pokroku, z nichž u všech je nutné použití úsudku při posouzení jejich relativní důležitosti.
52. Vykázané informace o jakékoliv konkrétní službě mohou zahrnovat jeden nebo více různých typů ukazatelů výkonosti; kvantitativní proměnné, kvalitativní proměnné a/nebo kvalitativní popis.

*Víceleté výkonostní cíle služeb a ukazatele výkonosti*

53. Dlouhé období víceletých výkonostních cílů služeb by nemělo odrazovat od vykazování víceletých cílů a zveřejnění pokroku v jejich dosažení, přestože způsoby vykazování pokroku nákladově účelným způsobem bude nutné teprve vyvinout. V krátkodobém horizontu, dokud nebude dostupná informace o dosažení víceletého výkonostního cíle služeb, mohou být zveřejněny alternativní nebo náhradní proměnné ukazující pokrok v dosažení výkonostních cílů služeb. Například pokud účetní jednotka vytváří pro jednu

nebo více oblastí služeb jak roční výstupy, tak i dlouhodobější výsledky za víceleté období, může existovat prostor pro použití ročního výkaznictví o výstupech jako ukázky pokroku v dosažení výsledků, a skutečné výsledky vykazovat méně často.

*Celkové náklady na služby a disagregované informace o nákladech*

54. Kromě zobrazení celkových nákladů na služby může účetní jednotky také zveřejnit disagregované informace o nákladech. Disagregované informace o nákladech mohou být například náklady vztahující se k jednotlivým cílům výkonnosti služeb, výsledkům, oblastem služeb, jednotlivým službám, nákladům na výstupy nebo nákladům vztahujícím se k jednotlivým vstupům. Posouzení efektivnosti uživateli může být podpořeno poskytnutím nákladů vztahujících se buď k výstupům, nebo výsledkům.

*Plánovaná a skutečná výkonnost služeb*

55. Informace o plánované a skutečné výkonnosti služeb by měly být vykazovány konzistentně, aby bylo uživatelům usnadněno hodnocení efektivnosti. Kdykoliv je to možné, měly by účetní jednotky vykazovat stejné ukazatele výkonnosti s použitím stejné metodiky a stejných parametrů při jejich výpočtu, jako ty, které byly stanoveny před začátkem sledovaného období. To umožní uživatelům porovnat skutečnou výkonnost s plánovanou výkonností na konci vykazovaného období.
56. Konzistence ukazatelů výkonosti po několik let přispívá k dlouhodobé analýze trendů. Tato konzistence by však neměla být prosazovaná na úkor:
- (a) zlepšení kvality ukazatelů výkonosti, nebo
  - (b) sladění ukazatelů se změněným očekáváním zainteresovaných stran.
57. Účetní jednotka se bude muset zabývat otázkou, jak vykázat změny plánovaných ukazatelů výkonosti, které nastaly v průběhu vykazovaného období. Tato situace může například nastat, když zainteresované strany přehodnotí svá očekávání výkonosti v průběhu vykazovaného období, což povede k úpravě výkonnostních cílů služeb. Výkonnostní cíle služeb se také mohou změnit v důsledku kombinací veřejného sektoru, kdy je odpovědnost za služby převedena z jedné účetní jednotky na druhou, nebo jsou předmětem výkaznictví služby, které byly dříve poskytovány dvěma různými účetními jednotkami a nyní jsou poskytovány sloučenou účetní jednotkou. V těchto situacích je možné, aby účetní jednotka vykazovala na základě původních i zrevidovaných výkonnostních cílů služeb. Důvod a dopad těchto změn může být vysvětlen ve slovním rozboru a analýze, aby uživatelé měli informace potřebné k pochopení důvodů pro rozdíly mezi výkonnostními cíli služeb na počátku vykazovaného období a skutečně dosaženými cíli, a k pochopení míry skutečného úspěchu vůči aktuálnějším, zrevidovaným výkonnostním cílům služeb.

## Informace ke zveřejnění

58. Pro rozhodnutí, jaké informace mají být zveřejněny, aby uživatelé:
- (a) pochopili podstatu zobrazených informací o výkonnosti služeb, a
  - (b) obdrželi stručný přehled o výkonnosti služeb účetní jednotky, který zdůrazní hlavní problémy relevantní pro jejich vyhodnocení výkonnosti služeb
- je nezbytný úsudek.

### *Východiska vykázaných informací o výkonnosti služeb*

59. Účetní jednotka by měla zveřejnit dostatečné informace o východiscích vykázaných informací o výkonnosti služeb, aby umožnila uživatelům posoudit, zda informace o výkonnostních cílech služeb, ukazatelích výkonnosti a celkových nákladech splňují kvalitativní vlastnosti finančního výkaznictví.
60. Účetní jednotka by měla zveřejnit informace o zdrojích vykázaných informací o výkonnosti služeb.
61. Zveřejněny by měly být tyto informace:
- (a) vysvětlení vykázaných výkonnostních cílů služeb, které popíše, jak byly stanoveny, potřebu jejich dosažení a vztahy mezi výkonnostními cíli služeb a:
    - (i) zobrazenými ukazateli výkonnosti, a
    - (ii) celkovými cíli účetní jednotky.
  - (b) vysvětlení vztahů mezi propojenými ukazateli výkonnosti. (Např. informace o rozsahu souladu mezi ukazateli vstupů, výstupů a/nebo výsledků, kde vstupy a výstupy přispívají k dosažení konkrétního výsledku.)
  - (c) vysvětlení východisek pro agregaci (nebo disagregaci) informací, které se zabývají mírou vykázaného detailu.

### Disagregované informace o nákladech

62. Pokud se účetní jednotka rozhodne zveřejnit disagregované informace o nákladech, pak by měla zveřejnit východiska pro určení nákladů.
63. Informace o určení nákladů zahrnují informace jako např.:
- (a) politiky alokace nákladů,
  - (b) určení přímých a nepřímých nákladů související se službami, a/nebo
  - (c) odsouhlasení nebo porovnání zveřejněných nákladů na služby a celkových nákladů.

Zveřejnění učiněné ovládající jednotkou

64. Pokud ovládající jednotka vykazuje služby poskytnuté jí ovládanými jednotkami, měla by zveřejnit informace vysvětlující příslušné role a odpovědnost za výkonnost služeb v rámci celé ekonomické jednotky.

Zveřejnění v případě odlišného vykazovaného období

65. Pokrývají-li informace o výkonnosti služeb vykazované období, které je odlišné od účetního období účetní jednotky, měly by být zveřejněny následující informace:

- (a) skutečnost, že vykazované období není stejné jako období účetní závěrky,
- (b) důvody pro tento rozdíl, a,
- (c) zahrnuje-li zpráva o výkonnosti služeb finanční informace, pak buď:
  - (i) vykazované období účetní závěrky, ze které byly informace odvozeny, včetně informací usnadňující přístup k této účetní závěrce, nebo
  - (ii) zdroj vykázaných finančních informací, pokud informace nebyly odvozeny z účetní závěrky účetní jednotky, včetně informací usnadňující přístup k tomuto zdroji.

66. Liší-li se vykazované období pro informace o některých službách od vykazovaného období zprávy o výkonnosti služeb účetní jednotky, mělo by být zváženo zveřejnění následujících informací:

- (a) ovlivněné služby,
- (b) příslušné(-á) vykazované(-á) období, a
- (c) vysvětlení rozdílu(-ů).

Zveřejnění při vykázání mimo účetní závěrku

67. Odstavce 72–75 níže řeší umístění informací o výkonnosti služeb v GPFR. Jsou-li informace o výkonnosti služeb zveřejněny odděleně od GPFR, které obsahuje účetní závěrku, měly by být zveřejněny následující informace:

- (a) název účetní jednotky,
- (b) popis skupiny ovládaných jednotek vykazující jednotky, je-li účetní jednotka ovládající jednotkou,
- (c) identifikaci ovládající jednotky, je-li účetní jednotka ovládanou účetní jednotkou,
- (d) datum vykázání a vykazované období, které informacemi o výkonnosti služeb pokrývají,

- (e) účetní závěrka, ke které se informace o výkonnosti služeb vztahují a dostatečné informace nezbytné pro to, aby uživatelé mohli lokalizovat účetní závěrku,
  - (f) měna vykazování, jak je definovaná v IPSAS 4, *Dopady změn měnových kurzů cizích měn*, a
  - (g) míra použitého zaokrouhlení.
68. Jsou-li informace o výkonnosti služeb zveřejněny v GPFR zahrnujícím účetní závěrku, příslušné standardy IPSAS stanoví, že tato informace má být zveřejněna.

#### *Rozbor a analýza*

69. Účetní jednotka by měla zveřejnit rozbor a analýzu informací o výkonnosti služeb. Rozbor a analýza doplňuje zobrazené informace o výkonnosti služeb tím, že umožňuje uživatelům získat detailnější informace od účetní jednotky o:
- (a) aspektech výkonnosti služeb, u kterých se účetní jednotka domnívá, že by měly být zdůrazněny, a
  - (b) faktorech, které ovlivnily dosažení výkonnosti služeb během vykazovaného období.
70. Rozbor a analýza by měly poskytnout stručný přehled výkonnosti služeb účetní jednotky, který:
- (a) popíše, do jaké míry byly splněny výkonnostní cíle služeb,
  - (b) poskytne vyvážené vysvětlení zobrazených informací, které pokrývá pozitivní i negativní aspekty výkonnosti služeb účetní jednotky, a
  - (c) usnadní vyhodnocení efektivnosti a účelnosti výkonnosti služeb účetní jednotky uživatelí.
71. Příklady implementace, které doplňují RPG 3, ilustrují typy informací, které mohou být zahrnuty do rozboru a analýzy.

### **Umístění informací o výkonnosti služeb**

72. Účetní jednotka může zveřejnit informace o výkonnosti služeb:
- (a) jako součást GPFR zahrnující účetní závěrku, nebo
  - (b) v samostatně vydaném GPFR.
73. Při rozhodování je třeba zvážit následující faktory:
- (a) rozsah, v němž je třeba informace o výkonnosti služeb přezkoumat v kontextu informací uvedených v účetní závěrece, včetně informací o porovnání rozpočtu vůči skutečnosti,



- (b) zda dojde ke zlepšení potřeb uživatelů a kvalitativních vlastností, budou-li informace o výkonnosti služeb zahrnuty ve stejném GPFR jako účetní závěrka nebo v samostatném GPFR,
  - (c) existenci zásadních informačních omezení, včetně toho, zda výhody zahrnutí informací do stejného GPFR jako účetní závěrka ospravedlňují případné dodatečné náklady, a
  - (d) požadavky specifické pro danou jurisdikci, které by mohly stanovit, zda mají být informace o výkonnosti služeb umístěny ve stejném GPFR jako účetní závěrka nebo v samostatném GPFR.
74. Pokud jde o písmeno (a) odstavce 73 výše, důležitým faktorem v tomto rozhodnutí pravděpodobně bude, zda primárním cílem poskytování informací o výkonnosti služeb je:
- (a) informovat o posouzení rozhodnutí o alokaci zdrojů na poskytované služby, přičemž je pravděpodobné, že přiřazení vykazování informací o výkonnosti služeb k účetní závěrce porovnané s rozpočtovými přiděly poskytne přidanou hodnotu, nebo
  - (b) informovat o vyhodnocení politik nebo strategických rozhodnutí, přičemž je pravděpodobné, že přiřazení vykazování informací o výkonnosti služeb k informacím o politikách nebo strategii poskytne přidanou hodnotu.
75. Pokud se účetní jednotka rozhodne zveřejnit informace o výkonnosti služeb v samostatném GPFR odděleném od účetní závěrky, měl by být samostatný GPFR vydán včas, což bude obvykle zajištěno vydáním současně s účetní závěrkou, nebo pokud ne současně, pak velmi brzy po vydání účetní závěrky.

### **Uspořádání informací o výkonnosti služeb**

76. Uspořádání informací o výkonnosti služeb v GPFR by mělo uživatelům umožnit:
- (a) pochopení výkonnosti služeb účetní jednotky, včetně dosažení výkonnostních cílů služeb,
  - (b) zhodnocení efektivnosti a účelnosti služeb účetní jednotky, a
  - (c) použití informací o výkonnosti služeb pro účely složení účtů a rozhodování.
77. Informace o výkonnosti služeb by měly být uspořádány tak, aby bylo jasné propojení mezi zobrazenými informacemi a:
- (a) zveřejněním na základě vykázaných informací, a
  - (b) rozbohem a analýzou.

78. Jeden ze způsobů uspořádání informací o výkonnosti služeb je „výkaz o výkonnosti služeb“, který zahrnuje uspořádání informací do tabulky nebo výkazu. Výkaz o výkonnosti služeb může podpořit srozumitelnost a srovnatelnost, jsou-li zveřejněné ukazatele výkonnosti kvantitativními nebo kvalitativními proměnnými vykázanými pro několik služeb.
79. Tabulkový přístup nebude vhodný, pokud budou informace o výkonnosti služeb zveřejněny ve formě popisu nebo případových studií. V některých případech bude vhodná kombinace případových studií a jedné nebo více tabulek nebo výkazů.
80. Účetní jednotky mohou používat několik úrovní vykazování pro dosažení rovnováhy mezi:
- (a) dostatečnou stručností za účelem srozumitelnosti, a
  - (b) poskytnutím dostatečné úrovně detailu týkající se více aspektů souvisejících s jednotlivými výkonnostními cíli služeb.
81. Použití několika úrovní vykazování umožní poskytnutí stručného výkaznictví na vyšších úrovních a vykazování či zveřejnění detailnějšího pokrytí na nižších úrovních, kde by například oblasti služeb mohly být disgregovány na dvě nebo více jednotlivých služeb.
82. Na identifikaci segmentů účetní jednotky se vztahuje IPSAS 18, *Vykazování podle segmentů*. Popisuje segmenty služeb a identifikuje faktory, které by měly být zváženy při seskupování služeb do segmentů pro účely finančního výkaznictví.

## Zdůvodnění závěrů

*Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí RPG 3, ale nejsou jeho součástí.*

### Východiska

*Zahájení projektu, konzultační dokument a rozhodnutí o vypracování postupů*

BC1. Projekt IPSASB o vykazování informací o výkonnosti služeb začal s revizí národních standardů, postupů a regulačních požadavků na vykazování výkonnosti služeb (nebo jejich ekvivalentů) od vybraných národních jurisdikcí, Organizace spojených národů a Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj na vykazování výkonnosti služeb (nebo jejich ekvivalentů). Žádné dvě jurisdikce nemají totožné rámce pro vykazování výkonnosti služeb, ale existují podobnosti v informacích o výkonnosti služeb, které jsou vykazovány. Zvážení těchto podobností a běžně používaných termínů se stalo východiskem pro Konzultační dokument (CP), vykazování informací o výkonnosti služeb, vydaný v roce 2011. Konzultační dokument navrhl rámec pro vykazování informací o výkonnosti služeb založený na zásadách a standardní terminologii.

*Vývoj doporučených praktických postupů*

BC2. V roce 2013 se IPSASB rozhodla, že informace dodatečné k těm, které jsou zahrnuty v účetní závěrce, by měly být v současné době řešeny prostřednictvím vypracování Doporučeného praktického postupu (RPG). Proto byl vypracován návrh RPG pro vykazování informací o výkonnosti služeb, ED 54, Vykazování informací o výkonnosti služeb. Tento RPG je založen na rámci pro vykazování výkonnosti služeb vyvinutém pro Konzultační dokument, zrevidovaném pro rozhodnutí IPSASB během přezkumu odpovědí na Konzultační dokument a následném přezkoumání reakcí na ED 54. Tento RPG se opírá o *Koncepční rámec finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití („Koncepční rámec“)*.

### Celkový přístup RPG - Pokyny pro rozhodnutí a minimální vlastnosti

BC3. Při vývoji tohoto RPG, IPSASB zvažovala, zda by jeho celkový přístup měl směřovat k:

- (a) stanovení minimálních vlastností informací o výkonnosti služeb v souladu s rolí RPG poskytovat postupy pro dobrou praxi a požadavky, nebo
- (b) poskytnutí rámce, který identifikuje rozhodnutí, která musí sestavovatelé učinit a pokyny k těmto rozhodnutím, v souladu s rámcovým přístupem v Konzultačním dokumentu a s rolí RPG jako doporučení.

BC4. Vzhledem k rozmanitosti služeb a kontextu vykazování IPSASB rozhodla, že RPG by neměl usilovat o standardizaci vykazování výkonnosti služeb, ale měl by se zaměřit na dosažení zásad. A zároveň na základní typ informací

o výkonnosti služeb, který by měl být zveřejněn. O tomto přístupu bylo rozhodnuto na základě toho, že je zapotřebí vodítko k tomu, jaký typ informací by měl být zveřejněn, a je možné identifikovat široké kategorie informací, které se vztahují na všechny účetní jednotky vykazující informace o efektivnosti služeb – např. informace o výkonnostních cílech služeb.

- BC5. Při tvorbě RPG pro vykazování informací o výkonnosti služeb, IPSASB akceptovala výzvu při tvorbě postupů, které by byly užitečné při použití na různé služby, různé výkonnostní cíle služeb a různé skládání účtů a rozhodování celosvětových souvislostech. Kvalita vykazování výkonnosti služeb pravděpodobně částečně závisí na tom, do jaké míry splňuje konkrétní informační potřeby vyplývající z poskytnutých služeb a kontextu jejich poskytování. Například zpráva, která informuje o faktorech ovlivňujících pokrok směrem ke kritickým cílům, se může zásadně lišit od zprávy, která podává přehled o službách poskytnutých z obdržených prostředků. IPSASB zvážila tyto záležitosti a zastávala ten názor, že nejužitečnější by bylo vytvoření RPG, který spíše identifikuje rozhodnutí, která budou muset sestavovatelé učinit, a dále poskytuje návod, jak by taková rozhodnutí měla být učiněna, než aby RPG stanovil minimální standardy.
- BC6. IPSASB je toho názoru, že zásady týkající se vykazování informací o výkonnosti služeb poskytují užitečné pokyny, aniž by se pokoušely stanovit globální požadavky, které nemusí být vhodné pro řadu různých služeb a různé kontexty poskytování služeb existujících globálně. Informace o výkonnosti služeb jsou rozvíjející se oblastí, což znamená, že RPG by neměl být příliš normativní.
- BC7. Někteří respondenti k ED byli znepokojeni zdánlivým rozporem mezi RPG jako prohlášením, které nestanoví požadavky a odstavcem 5 ED, který uvedl, že soulad s RPG vyžaduje soulad se všemi jeho požadavky. IPSASB rozhodla, aby fráze „soulad s požadavky“ v tomto odstavci byla nahrazena spojením, „soulad s principy“. Existují pro to dva důvody. Za prvé, RPG stanoví zásady, které účetní jednotky dále používají jako vodítko při rozhodování o tom, jaké informace o výkonnosti služeb vykáží. Za druhé, zatímco odstavec stále používá myšlenku „souladu“, IPSASB to považuje za konsistentní s rolí RPG jako doporučeného postupu. Povaha RPG jako postupu je prokázána umožněním účetním jednotkám nenásledovat konkrétní RPG – v plném rozsahu – aniž by to mělo negativní dopad na soulad účetní jednotky se standardy IPSAS. Sestavovatelé (nebo jurisdikce) se také mohou rozhodnout použít část RPG a např. postupně přejít k plnému souladu, a v takovém okamžiku může být soulad potvrzen. Nicméně konkrétní obsah RPG zahrnuje soubor zásad, které zavádějí dobrou praxi. V závislosti na řešených tématech může RPG také zahrnout větší flexibilitu při implementaci, než je tomu v případě standardů IPSAS. Tak je tomu i u tohoto RPG, který zahrnuje možnosti týkající se zveřejnění a využívá principů napomáhajících při rozhodnutí sestavovatelů o tom, jaké informace mají zveřejnit.

**Rozsah působnosti**

- BC8. IPSASB zvážila, zda by se RPG měl vztahovat na podniky veřejné správy (PVS). Přestože uznává, že PVS poskytují služby a mohou vykázat informace o výkonnosti těchto služeb, IPSASB rozhodla, že tento RPG by se měl vztahovat na všechny účetní jednotky veřejného sektoru kromě PVS. To je v souladu s Předmluvou k Účetním standardům veřejného sektoru, která uvádí, že IPSASB vytváří účetní standardy a další publikace k použití účetními jednotkami veřejného sektoru, s výjimkou PVS. Toto vyloučení z oblasti působnosti by nemělo být chápáno tak, že znamená, že postupy nemohou být používány PVS, nebo že existuje nějaká překážka pro použití těchto postupů PVS.
- BC9. Při dosažení tohoto závěru IPSASB uvedla, že ovládající jednotka vykazující informace o výkonnosti služeb v souladu s doporučeními v tomto RPG, může poskytnout informace o službách poskytovaných jednou nebo více ovládanými PVS. Ačkoli vlastní vykazování PVS není v rozsahu působnosti tohoto RPG, IPSASB rozhodla, že informace vykázané ovládající jednotkou – o službách PVS – musí dodržovat požadavky RPG, pokud ovládající jednotka uplatní soulad s RPG.
- BC10. IPSASB zvážila, zda by tento RPG měly uplatňovat účetní jednotky v národních jurisdikcích, které již mají rozsáhlé požadavky na vykazování informací o výkonnosti služeb pro své účetní jednotky veřejného sektoru – požadavky, které mohou přesahovat přístup k informacím založený na zásadách, jak je stanoven v RPG. IPSASB je toho názoru, že za takových okolností bude účetní jednotka muset zajistit splnění právních požadavků. Zatímco RPG nestanoví podrobné komplexní a specifické požadavky, neznamená to výzvu vykazovat méně, než již bylo vykázáno v souladu s národními nebo jinými požadavky, ani to není vnímáno jako rozpor s extensivnějším vykazováním. Odstavce 6-7 RPG se zabývají vztahem mezi RPG a požadavky jurisdikce na informace o výkonnosti služeb, a vysvětlují, že RPG nebrání zveřejnění doplňujících informací a k postupům RPG by se navíc uplatnily rozsáhlejší požadavky jurisdikcí. IPSASB dospěla k závěru, že RPG dostatečně řeší tuto problematiku a pro účetních jednotky v jurisdikcích, kde již existují extensivní požadavky na vykazování informací o výkonnosti služeb, by mělo být možné aplikovat tento RPG.

**Definice pojmů**

- BC11. Při dospění ke svému názoru na potřebu standardizované terminologie výkonnosti služeb IPSASB zaznamenala, že ačkoliv účetní jednotky používají některou terminologii konzistentně, mnohé z těchto účetních jednotek nedefinovaly některé nebo všechny termíny, které používají. Kromě toho, stejné termíny občas mívají různé významy v různých jurisdikcích. Na základě toho IPSASB dospěla k závěru, že standardizovaná terminologie výkonnosti služeb je nezbytná k podpoření srozumitelnosti a srovnatelnosti informací o výkonnosti služeb vykázaných účetními jednotkami v GPFR.

- BC12. IPSASB vytvořila definované termíny v RPG tak, že jsou do maximální možné míry založeny na termínech, které jsou již používané v jurisdikcích s dobře promyšleným a jednoznačným přístupem a rozsáhlými zkušenostmi s vykazováním výkonnosti služeb.
- BC13. Během přezkumu reakcí na Konzultační dokument a ED a následně při vypracování RPG, IPSASB přepracovala definici ukazatelů efektivity. Definice použitá v Konzultačním dokumentu byla: „Ukazatele efektivity jsou proměnné vztahu mezi výstupy a výsledky“. To naznačuje, že vztah mezi výstupy a výsledky je relativně snadno měřitelný. Po dalším zvážení IPSASB usoudila, že vztah mezi výstupy a výsledky bude pravděpodobně v mnoha situacích spíše složitější než jednoduchý vztah vyplývající z původní definice. Kromě toho IPSASB usoudila, že efektivity lze lépe chápat jako míru úspěšnosti při dosahování výkonnostních cílů služeb účetní jednotkou. Na základě toho IPSASB rozhodla, že ukazatele efektivity ukazují míry dosažení výkonnostních cílů služeb účetní jednotkou.
- BC14. Během vypracování Konzultačního dokumentu a ED 54 a následném přezkoumání reakcí na ED 54, IPSASB zvažovala, zda zahrnout „ukazatele hospodárnosti“ do množiny definovaných pojmů v RPG. Členové IPSASB rozhodli o vyloučení ukazatelů hospodárnosti, protože tento termín je jak matoucí tak i zbytečný s ohledem na další termíny definované v RPG. „Ukazatele hospodárnosti“ nepředstavují nic dodatečného k myšlenkám vycházejících ze vstupů nebo efektivity, pro které RPG stanoví jasné definice. IPSASB poznamenala, že přístup RPG k výběru informací o výkonnosti služeb umožňuje jurisdikcím posoudit „hospodárnost“, bez ohledu na význam, který tomuto slovu konkrétní národní jurisdikce přiřazuje. RPG například podporuje zveřejnění informací o nákladech, jiných vstupech a efektivity.
- BC15. Hospodárnost je běžně používaný termín v kontextu vykazování výkonnosti služeb. Různé jurisdikce mají však pro hospodárnost různé významy. Pro některé jurisdikce znamená hospodárnost nižší náklady na poskytnutí služeb bez ohledu na dopad na množství a/nebo kvalitu poskytnutých služeb. Jiné jurisdikce se domnívají, že tento první pohled není ve skutečnosti hospodárnost a že použití termínu „hospodárnost“ k popisu situace, kde jsou náklady sniženy, ale množství a/nebo kvalita služeb jsou negativně ovlivněny, by mohlo být zavádějící pro uživatele GPFR. Druhý pohled na hospodárnost je takový, že může být dosažena pouze, je-li zachováno nebo zvyšuje-li poskytování služeb, zatímco náklady nebo jiné vstupy jsou sníženy. Tento druhý pohled na hospodárnost odpovídá definici „efektivity“ v RPG. Ve skutečnosti existuje třetí skupina národních jurisdikcí, která nepoužívá termín „hospodárnost“ z důvodu, že může být matoucí a překrývá se s efektivitami. Proto RPG nedefinuje „ukazatele hospodárnosti“ a nepoužívá termín „hospodárnost“.

**Vykazující jednotka**

- BC16. Informace o výkonnosti služeb by měly podpořit uživatele GPFR, kteří činí účetní jednotku zodpovědnou za poskytování vlastních služeb a používání zdrojů a přijímání rozhodnutí, která tuto účetní jednotku ovlivňují. Na tomto základě většina IPSASB usoudila, že informace o výkonnosti služeb by měly být sestaveny pro stejnou vykazující jednotku, která sestavuje účetní závěrku. Aby byl dodržen soulad s rozsahem v RPG 1 a 2 (viz odstavec 14 RPG 1 a odstavec 4 RPG 2), zaměřuje se text RPG 3 spíše na „rozsah výkaznictví“ než na vykazující jednotku. Při dospění k tomuto závěru IPSASB, upozornila na to, že zaměření RPG na skládání účtů a rozhodování není navrženo tak, aby se vztahovalo na dodavatelské řetězce, sítě nebo jiné kombinace jednotlivých účetních jednotek, které se mohou navzájem ovlivňovat, ale nemají schopnost ovládat.
- BC17. Několik respondentů k ED navrhlo, že RPG by také měl poskytnout zásady pro vykazování programů a politik, které zahrnují skupinu účetních jednotek, které nejsou pod společnou kontrolou, tzv. výkaznictví kombinovaných celků. IPSASB uznala, že existují výhody a nevýhody při vykazování výkonnosti služeb, které používá stejný rozsah vykazujících účetních jednotek jako pro účetní závěrku, a flexibilními rozsahy, které poskytují rozsah působnosti pro výkaznictví kombinovaných celků. Výhodou orientace na stejnou vykazující jednotku jako v případě účetní závěrky je sledování linie ovládaní a podpora skládání účtů zaměřené na organizaci a zároveň usnadnění shromažďování informací o výkonnosti služeb a integraci těchto informací s finančními informacemi v účetní závěrce vykazující jednotky. Existují však případy, kdy žádná účetní jednotka není odpovědná za program nebo politiku a vyžadování vykazování kombinovaného celku sladěného s programem nebo politikou by poskytlo informace, které lépe vysvětlí výkonnost služeb souvisejících s tímto programem nebo politikou. IPSASB zvažovala rozšíření rozsahu působnosti RPG o zásady vykazování kombinovaných celků o „programech“ nebo „souborech činnosti přispívajících ke stejnému(-ým) výsledku(-ům)“. IPSASB rozhodla, že RPG by měl zůstat zaměřen na vykazování stejnou účetní jednotkou jako pro účetní závěrku. To nebrání národním jurisdikcím, aby přizpůsobily zásady a postupy dle RPG k použití pro výkaznictví kombinovaných celků.
- BC18. IPSASB zvážila obavy vyjádřené respondenty ke Konzultačnímu dokumentu a ED týkající se povinností ovládajících jednotek vykazovat veškeré služby poskytované jimi ovládanými účetními jednotkami. To by mohlo mít za následek, že se informace stanou příliš podrobnými a zdlouhavými na to, aby splňovaly kvalitativní vlastnosti a podporovaly hodnocení uživatelů týkající se skládání účtů a rozhodování. IPSASB rozhodla o zahrnutí dalších vysvětlení do RPG jako reakci na tyto obavy. Na základě toho RPG uvádí, že ovládající účetní jednotka by měla vykazovat plnění svých vlastních

výkonnostních cílů služeb, nikoliv se pokoušet agregovat všechny služby poskytované ovládanými účetními jednotkami.

### **Roční vykazování a vykazované období**

BC19. IPSASB uvážila, zda by informace o výkonnosti služeb měly být vykázány jednou ročně, zatímco výkonnostní cíle služeb, ať vyjádřené ve výsledcích, výstupech nebo vstupech, mohou pro dosažení vyžadovat období, které je delší než jeden rok. Většina členů IPSASB usoudila, že informace o výkonnosti služeb by měly být vykázány jednou ročně, neboť je to důležité k zajištění toho, aby uživatelé měli informace, které potřebují pro účely skládání účtů a rozhodování. V reakci na existenci víceletých výkonnostních cílů služeb IPSASB rozhodla, že RPG by mohl podporovat účetní jednotky při zveřejňování informací o jejich pokroku při víceletých výkonnostních cílech služeb. IPSASB upozornila na to, že reakce na ED naznačují všeobecně silnou podporu ročního vykazování. IPSASB potvrdila, že informace o výkonnosti služeb by měly být zveřejněny jednou ročně a použít stejné vykazované období jako účetní závěrku, ledaže potřeby uživatelů vyžadují jiné období.

#### *Prostor pro častější vykazování*

BC20. Někteří respondenti k ED byli znepokojeni, že neumožňuje účetním jednotkám častější vykazování než jednou ročně. IPSASB souhlasila s respondenty, kteří argumentovali ve prospěch prostoru pro častější vykazování s tím, že to zvýší transparentnost a skládání účtů. Jak jeden z respondentů uvedl, častější vykazování může také podpořit „dialog managementu mezi všemi, kteří se účastnili hodnocené mise veřejné politiky a zlepšit řídicí proces zvýšením skládání účtů manažera ve veřejném sektoru“. IPSASB se rozhodla používat frázi „mělo by být vykázáno alespoň jednou ročně“, která umožňuje častější vykazování a je to stejná fráze, jaká je použita v IPSAS 1, *Předkládání účetní závěrky*, který řeší frekvenci vykazování.

#### *Vykazování na základě víceletých výkonnostních cílů*

BC21. IPSASB zvážila obavy vyjádřené některými respondenty k ED, že roční vykazování by mohlo mít negativní důsledky na vykazování výsledků, včetně možnosti, že roční vykazování by mohlo mít neúmyslný efekt snížení rozsahu vykazování výsledků účetními jednotkami. IPSASB uvedla, že pro některé výsledky je roční měření velmi nákladné a měřitelná změna ukazující pokrok směrem k dosažení výsledku se neobjeví dříve než po dvou nebo více letech. Jeden respondent uvedl, že roční vykazování může být v takových případech dokonce zavádějící. Tento problém není omezen na cíle vykazování služeb zaměřených na výsledky, může se však také objevit u vykazování výstupů a vstupů. Aby reagoval na tyto obavy, RPG obsahuje explicitní pokrytí používání náhradních proměnných a poskytuje účetním jednotkám prostor vykazovat výstupy nebo vstupy jako ukazatele pokroku k dosažení výsledku nebo jiných typů víceletých výkonnostních cílů služeb.



*Informace o výkonnosti služeb vydané ve stejnou dobu jako účetní závěrka*

BC22. IPSASB zvážila, zda by RPG měl uvést, že informace o výkonnosti služeb by měly být vydané ve stejnou dobu jako účetní závěrka. IPSASB uvedla, že vydání ve stejnou dobu jako účetní závěrka podporuje včasnost, ale může být pro některé účetní jednotky obtížně dosažitelné. IPSASB rozhodla, že i když uznává, že je žádoucí, aby výkonnost služeb byla vykázána ve stejnou dobu jako účetní závěrka, RPG by nemělo uvádět, že je to nutné.

*Ovládající jednotka a ovládané jednotky s jiným vykazovaným obdobím*

BC23. IPSASB zvážila situace, ve kterých ovládající jednotka zahrnuje informace o službách, které jsou poskytovány ovládanými jednotkami s jiným vykazovaným obdobím než má ovládající jednotka. Ideálně by všechny vykázané informace o výkonnosti služeb měly pokrýt stejné vykazované období. Existují však situace, kdy přínosy sladění informací s vykazovaným obdobím ovládající jednotky nepřevýší vynaložené náklady. Například některé účetní jednotky veřejného sektoru poskytují zprávy o výkonnosti služeb dárcům, kteří vyžadují jiné vykazované období než má účetní závěrka jednotky. Dodatečné náklady na přípravu zpráv o výkonnosti služeb za každé vykazované období (dárců i účetní závěrky) by nemusely ospravedlnit přínosy. Na základě toho IPSASB rozhodla, že RPG by měl připustit, že některé z vykázanych informací o výkonnosti služeb mohou být za jiné účetní období a zohlednit to prostřednictvím dodatečných zveřejnění.

**Dva přístupy k vykazování informací o výkonnosti služeb**

BC24. Při vypracování tohoto RPG IPSASB uznala, že existují různé přístupy k vykazování informací o výkonnosti služeb, včetně přístupů, které jsou více zaměřené na výstupy a přístupů, které jsou více zaměřené na výsledky. Přístup více zaměřený na výstupy poskytuje informace o poskytnutých službách. Tento typ informací je zaměřen na poskytovatele zdrojů a primárně má za cíl vykázat obdržené služby za poskytnuté zdroje, a zda byly zdroje efektivně využity, ačkoli existuje prostor pro rozšíření zaměření na informace o výsledcích. Přístup více zaměřený na výsledky sděluje příběh výkonnosti, který obvykle informuje o dosažení výsledků, ačkoli existuje prostor k propojení tohoto příběhu o výkonnosti s náklady na služby. Vykázané informace vysvětlují, jak dobře si účetní jednotka vede při plnění svých cílů, kdy cíle jsou popsány jako výsledky.

BC25. IPSASB zvážila, zda by RPG měl obsahovat postupy specificky přizpůsobené pro každý přístup, ale rozhodla se proti tomu na základě toho, že zaměření RPG na dosažení cílů je možné použít pro každý z přístupů. Umožnit účetním jednotkám přizpůsobit vykazování jejich cílům znamená, že účetní jednotky ani jurisdikce nemusí přizpůsobovat svůj individuální přístup přístupu zaměřenému na výstupy, nebo přístupu zaměřenému na výsledky, aby mohly použít RPG. To znamená, že obsah RPG bude užitečný pro celou řadu účetních

jednotek uplatňujících rozdílné přístupy. Výkonnostní cíle služeb účetních jednotek se mohou dokonce vztahovat k vstupům, je-li jejich vykazování informací o výkonosti služeb v rané fázi. Nicméně ideál, o který by účetní jednotky měly časem usilovat, je vykazování informací o výkonosti služeb, které podrobně vykáže jak výsledky, tak výstupy, spolu s informacemi umožňujícími uživatelům posoudit efektivnost a účelnost výsledků i výstupů. To je v souladu s názorem IPSASB diskutovaným dále, že vykázané ukazatele výkonosti by měly tvořit holistický systém tak, aby poskytly souvislý, ucelený pohled na výkonost služeb účetní jednotky.

### **Zásady pro zveřejnění informací o výkonosti služeb**

BC26. RPG stanoví zásady pro zveřejnění informací o výkonosti služeb, které zahrnují zásady pro rozhodování o výběru, umístění a organizaci informací. RPG určuje faktory, které je třeba zvážit při rozhodování o zveřejnění a obecně navrhuje informace, jejichž zveřejnění by mělo být zváženo v souladu s těmito zásadami, než aby předepisoval rozsáhlý seznam požadavků. Tento přístup založený na zásadách je v souladu s rozhodnutím IPSASB o celkovém přístupu RPG, který byl vytvořen během konzultační fáze a dále byl posouzen při tvorbě ED a při revizi reakcí na ED IPSASB. Přestože RPG určuje typy informací, které by měly všechny účetní jednotky zveřejnit, nestanoví rozsáhlý soubor informací. IPSASB zachovala přístup založený na zásadách, který byl navržen v Konzultačním dokumentu a poté exponován v ED, za předpokladu, že přístup založený na zásadách:

- (a) umožní účetním jednotkám flexibilitu, kterou potřebují při vykazování informací o výkonosti služeb, které jsou relevantní a odpovídající jejím výkonostním cílům služeb a splní potřeby uživatelů informací,
- (b) sníží riziko „zahlcení zveřejněnými informacemi“, což podkopává rozsah, v němž zpráva o výkonu služeb uspokojuje potřeby uživatelů a nedosahuje ani kvalitativních vlastností ani neposkytuje přínosy převyšující náklady, a
- (c) vyžaduje od účetních jednotek použití zásad vedoucích ke zveřejnění informací o výkonosti služeb, které uživatelé potřebují pro účely skládání účtů a rozhodování.

BC27. IPSASB stanovila, že hlavní zásady pro vykazování informací o výkonosti služeb by měly být založeny na potřebách uživatelů, které by tyto informace měly splňovat, jak bylo stanoveno konzultacemi a s odkazem na zkušenosti různých jurisdikcí. Tyto zásady jsou v souladu s koncepčním rámcem a zahrnují použití Koncepčního rámce k vykazování informací o výkonosti služeb.

## Zveřejnění informací o výkonnosti služeb

*Dimenze a komponenty informací o výkonnosti služeb dle Konzultačního dokumentu*

BC28. Konzultační dokument vysvětlil, že existují čtyři dimenze výkonnosti služeb, o nichž by měly být zveřejněny informace. Čtyři dimenze účetní jednotky – proč, co, jak a kdy – se vztahují k:

- (a) výkonnostním cílům služeb,
- (b) ukazatelům výkonnosti,
- (c) srovnání plánované a skutečné výkonnosti, a
- (d) časovým řadám umožňujícím uživatelům vyhodnocení změn v poskytování služeb v čase nebo pokroku směrem k víceletému cíli.

BC29. Pokrytí výběru informací tímto RPG řeší tyto čtyři dimenze, tím, že stanoví, že účetní jednotka by měla vykazat:

- (a) informace o výkonnostních cílech služeb účetní jednotky, včetně potřeby nebo požadavku, aby těchto cílů bylo dosaženo (dimenze „proč“),
- (b) ukazatele výkonosti ukazující úspěch vůči výkonnostním cílům služeb (dimenze „co“),
- (c) srovnání skutečných a plánovaných (nebo cílených) výsledků výkonnosti, včetně informací o faktorech, které ovlivňují výsledek (dimenze „jak“), a
- (d) každoroční informace o výkonnosti služeb, zveřejňující skutečné informace o současném a předchozím vykazovaném období (dimenze „kdy“).

BC30. Konzultační dokument také stanovil komponenty informací o výkonnosti služeb, které souvisí s těmito čtyřmi dimenzemi. Pokrytí výběru informací tímto RPG řeší komponenty dle Konzultačního dokumentu, kterými jsou:

- (a) rozbor dosažení cílů,
- (b) informace o „parametrech“ vykázaných informací o výkonnosti služeb (nazývané „základ“ v RPG), a
- (c) informace o výkonnostních cílech služeb účetní jednotky a plnění těchto výkonnostních cílů služeb.

*Principy spíše než specifické požadavky*

BC31. IPSASB uznala, že zveřejnění informací o výkonnosti služeb účetních jednotek se bude lišit v závislosti na:

- (a) službách, které účetní jednotka poskytuje,
- (b) povaze účetní jednotky, a
- (c) právním prostředím nebo jiném kontextu, v němž účetní jednotka působí.

BC32. Vzhledem k tomu, že poskytované služby, výkonnostní cíle služeb a příslušné ukazatele výkonnosti služeb závisí na těchto různých faktorech, IPSASB rozhodla, že RPG by neměl identifikovat konkrétní ukazatele výkonnosti, které mají být zveřejněny. Namísto toho by měl identifikovat obecné typy informací, které by měly být vykázány a poskytnout postupy pro dosažení kvalitativních vlastností při výběru informací o výkonnosti služeb.

BC33. RPG identifikuje různé typy ukazatelů výkonnosti, které mohou být zveřejněny, ale nevyžaduje, aby byly zveřejněny konkrétní ukazatele výkonnosti. Zatímco ukazatele efektivnosti a účelnosti řeší přímo tyto aspekty výkonnosti, cíl RPG poskytnout uživatelům informace k hodnocení efektivnosti a účelnosti neznámá, že tyto dva druhy ukazatelů výkonnosti musí být zveřejněny. Například efektivnost lze vypočítat pomocí informací o výstupech a jejich nákladech. Účelnost může být posouzena pomocí informací o výkonnostních cílech služeb a dosažených výsledcích v porovnání s těmito výkonnostními cíli služeb.

*Informace, které poskytují koherentní, integrovaný pohled na výkonnost služeb účetní jednotky*

BC34. IPSASB usoudila, že přístup zaměřený na zásady je vhodný, protože umožňuje účetním jednotkám v raném stádiu vykazování výkonnosti služeb být v souladu s postupy RPG a vykázat informace o výkonnosti služeb v souladu s jejich stávajícími kapacitami výkaznictví. Nicméně IPSASB je toho názoru, že je třeba vykázat kvalitní informace o výkonnosti služeb, aby mohli uživatelé vyhodnotit výkonnost služeb účetní jednotky, včetně dosažení cílů a do jaké míry byly zdroje využity účelně a efektivně pro dodání výstupů a dosažení výsledků. V ideálním případě by měl zveřejněný soubor ukazatelů výkonnosti tvořit holistický systém, tak, aby podával koherentní, integrovaný pohled na výkonnost služeb účetní jednotky.

*Výběr ukazatelů výkonnosti*

BC35. IPSASB zvážila, zda by RPG mělo po účetních jednotkách požadovat, aby u služeb, které poskytují, vykázaly všech pět druhů ukazatelů výkonnosti – vstupy, výstupy, výsledky, efektivnost a účelnost. To by mělo za následek úplné pokrytí výkonnosti služeb účetní jednotky, nemuselo by však odrážet skutečné zaměření výkonnosti služeb účetní jednotky. Je pravděpodobné, že v praxi

se výkonnostní cíle služeb účetní jednotky budou měnit v čase. Například výkonnostní cíle služeb se mohou nejprve zaměřit na vstupy, potom na výstupy a efektivnost, a pak na výsledky. Je-li účetní jednotka schopna přizpůsobit své ukazatele výkonnosti tak, aby byly v souladu s jejími výkonnostními cíli služeb, budou pravděpodobně zveřejněné informace pro uživatele užitečnější a splní kvalitativní charakteristiky, přičemž podpoří dosažení cílů finančního výkaznictví. Na základě toho IPSASB rozhodla, že by RPG neměl požadovat vykazání všech pěti druhů ukazatelů, místo toho by však měl poskytnout postupy, jak by měla účetní jednotka vybrat typy ukazatelů výkonnosti, které vykáže.

BC36. IPSASB také zvážila, zda by RPG měl po účetních jednotkách požadovat, aby vykázaly ukazatele výsledků. Informace o výsledcích je pro uživatele důležitá, protože se zaměřují na hlavní důvod poskytování služeb, což je dopad, který má služba na společnost. Poskytnutí informací o výsledcích může být však pro účetní jednotky velmi složité, zejména pokud jsou v raném stádiu vykazování výkonnosti služeb nebo v situacích, kdy je vykazující jednotka jednou z mnoha jednotek, které přispívají k stejnému výsledku. Na základě toho IPSASB rozhodla, že RPG by měl podporovat, ale ne vyžadovat, aby účetní jednotky vykázaly informace o výsledcích.

#### *Celkové náklady na služby*

BC37. IPSASB zvážila poskytnutí pokynů, které náklady by měly být zahrnuty do celkových nákladů na služby. Stanovení nákladů na služby zahrnuje aspekty manažerského účetnictví. Význam celkových nákladů na služby může být specifický pro danou jurisdikci a/nebo účetní jednotku. Účetní jednotky mohou vykazovat celkové náklady na služby, které odpovídají celkovým nákladům, které vykázaly v účetní závěrce. Alternativně mohou účetní jednotky vyloučit některé náklady, například režijní náklady nebo některé druhy výdajů, například výpůjční náklady, což způsobí, že se celkové náklady na služby budou lišit od celkových výdajů zveřejněných v účetní závěrce. Na základě toho se IPSASB rozhodla nestanovit, co se rozumí pod pojmem celkových nákladů na služby.

#### *Umístění informací o výkonnosti služeb*

BC38. IPSASB zvážila, zda by informace o výkonnosti služeb měly být uvedeny ve stejné zprávě jako účetní závěrka nebo v samostatném GPFR. Uvedla, že zatímco mnoho jurisdikcí považuje informace o výkonnosti služeb za informace odlišné povahy, a proto by nejlépe měly být oddělené od informací uvedených v účetní závěrce, existují také jurisdikce, které integrují informace o výkonnosti služeb do stejné zprávy jako je účetní závěrka a považují tyto dva soubory informací za vzájemně se doplňující. Oba přístupy mají své výhody. Aby dala prostor rozdílům mezi jurisdikcemi, IPSASB rozhodla, že by RPG měl umožnit účetním jednotkám vykazat informace o výkonnosti služeb buď ve stejné zprávě jako je účetní závěrka nebo v samostatné zprávě.

*Uspořádání informací o výkonnosti služeb*

BC39. IPSASB posoudila, zda má RPG:

- (a) navrhnout jeden způsob, kterým by informace o výkonnosti služeb měly být uspořádány a jako hlavní metoda by měla být použita forma tabulky, označena jako „výkaz výkonnosti služeb“, nebo
- (b) poskytnout zásady, které by měly být použity pro vedení jurisdikcí a/nebo sestavovatelů při výběru mezi různými možnými přístupy k uspořádání informací.

BC40. IPSASB vzala na vědomí, že v některých jurisdikcích existují požadavky na vykazování informací o výkonnosti služeb ve „výkazu výkonnosti služeb“. V jiných jurisdikcích uplatňují sestavovatelé zásady pro určení, jak nejlépe uspořádat informace s odkazem na jednotlivé typy služeb, požadovaných výsledků nebo plánovaných úspěchů, o kterých mají být informace vykazány. Uspořádání informací ve formě tabulky nebo výkazu podpoří srozumitelnost a srovnatelnost při vykazování početních nebo „souhrnně popisných“ ukazatelů výkonnosti (např. „uspokojivý nebo neuspokojivý“) u více služeb. Úspěchy služeb však mohou být zkreslené nebo špatně popsány, je-li formát výkazu jedinou dovolenou formou zveřejnění.

BC41. IPSASB rozhodla, že RPG by se měl zaměřit na zásady použitelné pro toto rozhodnutí. Zaměřením se na zásady, spíše než na stanovení standardní struktury vykazování, umožňuje RPG, aby se volba uspořádání informací přizpůsobila:

- (a) povaze služeb, o kterých je zveřejněna informace o výkonnosti,
- (b) potřebám uživatelů tak, aby podporovaly dosažení cílů a kvalitativních vlastností finančního výkaznictví, a
- (c) kontextu regulace, včetně právního prostředí, ve kterém účetní jednotka působí.

BC42. Přestože by to mohlo mít za následek nižší stupeň standardizace a sníženou srovnatelnost mezi účetními jednotkami, informace o výkonnosti služeb se odlišují od informací v účetní závěrce díky rozmanitosti vykazovaných služeb. Pokud nejsou samotné ukazatele výkonosti srovnatelné, jediný formát zveřejnění neposkytuje výhody vzájemné srovnatelnosti účetních jednotek, ale obětuje výhody, které mají být získány z umožnění uspořádání informací přizpůsobených výkonnostním cílům služeb účetní jednotky a poskytnutým službám, tak aby to splňovalo potřeby uživatelů.

## Ilustrativní příklady

*Tyto příklady doplňují RPG 3, avšak nejsou jeho součástí.*

- IE1. Příklady v této příloze zobrazují hypotetické situace. Ačkoliv některé aspekty příkladů mohou být přítomny ve skutečných situacích, všechny skutečnosti a okolnosti konkrétní situace budou muset být vyhodnoceny při použití RPG 3. Pokud je stanoven náklad, částka je vyjádřena v „měnových jednotkách“ (MJ).
- IE2. První část této přílohy uvádí příklady pojmů definovaných v RPG. Nemá za cíl poskytnout vyčerpávající výčet příkladů pro všechny definované termíny. Příklady ilustrují význam různých termínů obvykle odkazem na účetní jednotku poskytující zdravotní služby. Příklady se zaměřují na jednu službu – poskytování preventivního očkování kojencům proti spalničkám. Účetní jednotka používá řadu vstupů k produkci svých výstupů (očkování proti spalničkám). Očekává se, že tyto výstupy způsobí (přímo nebo nepřímo) požadovaný(-é) výsledek(-y).
- IE3. Druhá část této přílohy poskytuje ilustrativní seznam informací, které by mohly být zahrnuty do analýzy a rozboru o výkonnosti služeb účetní jednotky.

### Část 1: Příklady definovaných pojmů

- **Výkonnostní cíle služeb (SPO):**

RPG 3 uvádí, že výkonnostní cíle služeb mohou být vyjádřeny pomocí ukazatelů výkonnosti vstupů, výstupů, výsledků nebo efektivnosti nebo kombinací jednoho nebo více z těchto čtyř ukazatelů výkonnosti. Následující jsou příklady výkonnostních cílů služeb, které mají tyto různé formy vyjádření. Prvním příkladem je výkonnostní cíl služeb, který se zaměřuje na vstupy, druhý se zaměřuje na výstupy, třetí se zaměřuje na výsledky a poslední příklad se zaměřuje na efektivnost.

- Použití 1 200 pracovních dní zdravotnického personálu, přepočtených na plný pracovní úvazek, na vakcinační služby.
  - Poskytnutí 20 000 očkování kojencům.
  - Pokles procenta kojenců, kteří se ročně nakazí spalničkami z 65% na 2%, během pěti let, tj. do konce roku 20XX.
  - Pokles celkových nákladů na očkování z CU5 na CU4.
- **Vstup:** počet pracovních dní použitých na poskytnutí očkování proti spalničkám přepočtený na plný pracovní úvazek.
  - **Výstupy:** počet kojenců očkových proti spalničkám.
  - **Výsledek:** pokles počtu kojenců, kteří se nakazí spalničkami. (Snížení může být vyjádřeno v absolutních hodnotách (o 5 000 méně případů spalniček) nebo jako procentuální snížení (35% pokles v počtu kojenců nakažených spalničkami).

RPG 3 uvádí, že výsledkem mohou být dopady ovlivňující společnost jako celek nebo dopady na jednotlivé skupiny nebo instituce v rámci společnosti. Výsledkem mohou být relativně přímé dopady na příjemce služeb účetní jednotky. Mohou také představovat dopady na ostatní, kteří nejsou příjemci služeb účetní jednotky, avšak nepřímo z těchto služeb profitují. RPG 3 také uvádí, že zabránit nebo podpořit dosažení výsledků účetní jednotky mohou faktory mimo kontrolu účetní jednotky. První příklad ilustruje výsledek, který ovlivní určitou skupinu v rámci společnosti. Druhý a třetí příklad ilustruje přímý dopad na příjemce služeb a nepřímý dopad na ty, co nejsou příjemci. Čtvrtý příklad ilustruje situaci, kdy faktory mimo kontrolu účetní jednotky přispívají k dosažení výsledků účetní jednotky.

- 35%-ní pokles výskytu spalniček u kojenců v nejnižším sociálně-ekonomickém decilu.
- Pokles počtu případů spalniček u příjemců očkování proti spalničkám poskytnutým účetní jednotkou je příkladem přímého dopadu na příjemce služeb účetní jednotky.
- Děti navštěvující stejné školy jako očkované děti budou také nepřímo ovlivněny očkovacími službami účetní jednotky, protože jejich riziko nakažení spalničkami se snížilo.
- Epidemie spalniček v nedaleké oblasti vede k extenzivní medializaci zdravotních rizik souvisejících se spalničkami a zvýšení míry očkování v této nedaleké oblasti pokryté jiným poskytovatelem zdravotních služeb. Tyto faktory podporují dosažení výsledku účetní jednotky, kterým je snížení výskytu spalniček ve vlastní oblasti. Faktory patrné v jiné oblasti (epidemie spalniček, medializace a nárůst míry očkování) jsou mimo kontrolu účetní jednotky.

- **Efektivnost:**

RPG 3 uvádí, že efektivnost je vztah mezi (a) vstupy a výstupy, nebo (b) vstupy a výsledky. Dva příklady v prvním bodě níže ilustrují efektivnost vyjádřenou jako vztah mezi vstupy a výstupy. Příklad v druhém bodě ilustruje efektivnost vyjádřenou vstupy a výsledky.

- „Náklad na očkovaného kojence“ je příkladem ukazatele efektivnosti, který váže výstupy (očkování) na vstup (náklad). Efektivnost může být také vyjádřena ostatními vstupy, jako je například počet zaměstnanců nebo času zaměstnanců. Například 1 000 očkování ročně na kvalifikovaného člena zdravotnického personálu.
- „Náklad na snížení počtu kojenců nakažených spalničkami“ je příkladem ukazatele efektivnosti, který váže výsledek (pokles počtu dětí nakažených spalničkami) na vstupy (náklad).



- **Účelnost:**

RPG 3 uvádí, že účelnost je vztahem mezi skutečnými výsledky a výkonnostními cíli služeb. Proto posouzení účelnosti závisí na druhu výkonnostních cílů služeb, které účetní jednotka zveřejnila. Účelnost pro různé výkonnostní cíle služeb ukazují tři příklady uvedené níže. První příklad ilustruje účelnost, kde byl výkonnostní cíl služeb vyjádřen vstupy, druhý výstupy a třetí výsledkem.

- Výkonnostním cílem služeb bylo věnovat 20 000 hodin času zdravotnického personálu na poskytnutí očkování proti spalničkám během roku končícího 31. března 20XX. Skutečně dosaženým výsledkem bylo 18 000 hodin času zdravotnického personálu. Z toho důvodu byla účelnost účetní jednotky v této oblasti 90%.
- Výkonnostním cílem služeb bylo poskytnutí 100 000 očkovaní proti spalničkám kojencům během roku končícího 31. března 20XX. Skutečně dosaženým výsledkem bylo 99 000 očkovaní. Z toho důvodu byla účelnost účetní jednotky v této oblasti 99%.
- Výkonnostním cílem služeb bylo snížení počtu kojenců nakažených spalničkami o 3 000 v porovnání s předchozím rokem. Skutečně dosaženým výsledkem byl pokles počtu kojenců nakažených spalničkami o 3 000. Z toho důvodu byla účelnost účetní jednotky v této oblasti 100%.

- **Ukazatel výkonnosti — kvalitativní popis:**

RPG 3 uvádí, že ukazatele výkonnosti jsou kvantitativní proměnné, kvalitativní proměnné a/nebo kvalitativní popis povahy a rozsahu, v jakém účetní jednotka využívá zdroje, poskytuje služby a dosahuje svých výkonnostních cílů služeb. Příklad níže ilustruje ukazatele výkonnosti vyjádřené jako kvalitativní popis:

*Orgán státní správy (ministerstvo) zodpovědný za podporu vládních vztahů s jinými národy, včetně obchodních vztahů, používá jako jeden ze svých ukazatelů výkonnosti následující kvalitativní popis:*

Očekává se, že spolupráce s latinskou Amerikou v tomto roce přinese několik úspěšných obchodních misí do národních vlád vedených ministerstvem a zapojení ministerstva do dvou regionálních fór. Ministerstvo poskytne hostitelskou a jinou podporu návštěvám na úrovni ministrů z několika zemí v regionu a provede bilaterální konzultace zahraniční politiky. Konzultace budou zahrnovat obhajobu dohod o volném obchodu. Diplomatická síť v několika latinskoamerických zemích bude rozšířena prostřednictvím dalších konzulátů a honorárních konzulů.

**Část 2: Rozbor a analýza – typy informací**

Následující seznam poskytuje příklady různých typů informací, které mohou být zahrnuty do rozboru a analýzy, aby pomohly uživatelům při posouzení výkonnosti služeb účetní jednotky:

- (a) Jednotlivé úspěchy, nedostatky a problémy výkonnosti služeb.
- (b) Identifikace a rozbor faktorů, které mohly mít vliv na plnění (nebo neplnění) výkonnostních cílů služeb.
- (c) Ukazatele účelnosti.
- (d) Diskuze o rozdílech mezi plánovanými a skutečnými úspěchy.
- (e) Porovnání ukazatelů:
  - (i) v čase,
  - (ii) vůči milníkům, a/nebo
  - (iii) mezi skutečnými a plánovanými výsledky.
- (f) Důvody změny (změn), pokud se zveřejněné výkonnostní cíle služeb a ukazatele výkonnosti změnil v porovnání s těmi, které byly zveřejněny za předchozí rok.
- (g) Pokud má účetní jednotka víceleté výkonnostní cíle služeb, popis postupu k jejich dosažení.
- (h) Pokud jsou vykázány výsledky, informace o tom, do jaké míry lze výsledky přičíst aktivitám účetní jednotky.
- (j) Významné poznatky získané v průběhu vykazovaného období o výkonnosti služeb účetní jednotky, včetně případných plánů na řešení problémů ovlivňujících výkonnost služeb a oblasti vyžadující další posouzení.
- (k) Identifikace a diskuze rizik spojených s poskytováním služeb, a bylo-li provedeno posouzení rizik u služeb, informace o tom, jak jsou taková rozhodnutí o kompromisních řešeních rizik oznámena a řízena.
- (l) Identifikace a diskuze následků poskytovaných služeb – zamýšlených a nezamýšlených, přímých a nepřímých.

Pokud účetní jednotka poskytuje rozbor rozdílů mezi plánovanými a skutečnými úspěchy, může tento rozbor zahrnovat například:

- (a) určení velikosti rozdílů, a
- (b) faktory přispívající k rozdílům (např. vnější faktory, efektivnost nebo neefektivnost vnitřních procesů, dostupnost zdrojů nebo rozhodnutí vlády o poskytování služeb).

Dosažení výsledků je často ovlivněno faktory mimo kontrolu účetní jednotky. Pokud účetní jednotka poskytne rozbor a analýzu výsledků, měla by být zveřejnění dostatečná k zajištění toho, že uživatelé nepřecení roli účetní jednotky s ohledem na zlepšení nebo zhoršení výsledků. Pokud jsou informace o výsledku zobrazeny, následující by mohlo být pro uživatele užitečné:

- (a) do jaké míry lze výsledky přičíst aktivitám účetní jednotky, a
- (b) další faktory, které mohou ovlivnit výsledky.

Poskytování veřejných služeb často doprovází posouzení rizik, které zahrnuje jasné parametry tolerance různých typů rizik, včetně rizika falešně pozitivních a falešně negativních výsledků s ohledem na intervenční rozhodnutí. Informace o tom, jak účetní jednotka vyhodnocuje rizika jako součást poskytovaných služeb, může podpořit porozumění uživatelů o výkonnosti služeb účetní jednotky.

## VÝZNAMOVÝ SLOVNÍK TERMÍNŮ

Tento významový slovník obsahuje všechny termíny definované v 38 mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor (IPSAS) založených na akruální bázi vydaných k 31. lednu 2016. Seznam těchto standardů IPSAS je uveden na konci tohoto významového slovníku. Tento seznam neobsahuje termíny definované ve standardu IPSAS založeném na peněžní bázi *Účetní výkaznictví na peněžní bázi účetnictví*. Uživatelé by pro tyto termíny měli využívat standard IPSAS na peněžní bázi.

### Definice

Odkazy na standardy IPSAS založené na akruální bázi jsou vyjádřeny číslem standardu a číslem odstavce. Například 1.7 odkazuje na IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*, odstavec č. 7. Odkazy uvedené v závorce naznačují malé odlišnosti ve stylizaci textu.

Termín	Definice	Umístění
<b>akruální báze</b> ( <i>accrual basis</i> )	Účetní východiska, podle kterých jsou transakce a ostatní události uznány tehdy, kdy nastaly (a ne pouze v případě, kdy byly peníze nebo peněžní ekvivalenty přijaty, či zaplacený). Z uvedeného důvodu jsou transakce a události zobrazeny v účetních knihách a uznány v účetní závěrce za období, ke kterému se vztahují. Položky uznané na základě akruálního principu jsou aktiva, závazky, čistá aktiva/jmění, výnosy a náklady.	1.7
<b>aktiva</b> ( <i>assets</i> )	Prostředky ovládané účetní jednotkou, které vznikly v důsledku minulých událostí a od nichž se očekává, že přinesou účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.	1.7
<b>aktiva držaná dlouhodobým fondem zaměstnaneckých požitků</b> ( <i>assets held by a long-term employee benefit fund</i> )	Aktiva (jiná než nepřevoditelné finanční nástroje vydané vykazující jednotkou), která: (a) jsou držena jednotkou (fondem), která je právně oddělená od vykazující jednotky a existuje pouze za účelem vyplácení nebo financování zaměstnaneckých požitků; a (b) lze jich použít pouze pro výplatu nebo financování zaměstnaneckých požitků, nejsou k dispozici vykazující jednotce pro úhradu vlastních závazků (a to ani v případě konkurzu) a nemohou být vráceny vykazující jednotce s výjimkou:	25.10

Termín	Definice	Umístění
	<ul style="list-style-type: none"> <li>(i) zbývající aktiva fondu jsou dostačující pro pokrytí všech povinností ze zaměstnaneckých požitků, a to jak plánu, tak vykazující jednotky; nebo</li> <li>(ii) tato aktiva se vracejí vykazující jednotce jako náhrada za již vyplacené zaměstnanecké požitky.</li> </ul>	
<b>aktiva plánu</b> <i>(plan assets)</i>	<p>Obsahují:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) aktiva držená dlouhodobým fondem zaměstnaneckých požitků; a</li> <li>(b) oprávněné pojistné smlouvy.</li> </ul>	25.10
<b>aktiva segmentu</b> <i>(segment assets)</i>	<p>Provozní aktiva, která jsou segmentem využívána k provozní činnosti a která jsou tomuto segmentu buď přímo přiřaditelná, nebo mohou být tomuto segmentu přiřazena na racionálním základě.</p> <p>Jestliže výnos segmentu zahrnuje výnos z úroků či dividend, pak jeho aktiva segmentu zahrnují související pohledávky, půjčky, investice nebo jiná aktiva přinášející výnos.</p> <p>Aktiva segmentu nezahrnují aktiva vyplývající z daně ze zisku nebo z ekvivalentů daně ze zisku, která jsou uznána v souladu s účetními standardy zabývajícími se zachycením povinnosti zaplatit daň z příjmu či její ekvivalent.</p> <p>Aktiva segmentu zahrnují investice zachycené ekvivalenční metodou pouze tehdy, je-li čistý přebytek (schodek) z těchto investic zahrnut do výnosu segmentu. Aktiva segmentu zahrnují podíl spoluovládajícího na provozních aktivech spoluovládané jednotky, která je zachycena metodou poměrné konsolidace podle standardu IPSAS 8 <i>Vykazování účasti na společném podnikání</i>.</p> <p>Aktiva segmentu jsou stanovena po odečtení příslušných korekcí, které jsou vykázány jako přímé kompenzace ve výkazu finanční situace dané účetní jednotky.</p>	18.27

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>aktivní trh</b> <i>(active market)</i>	Trh, na kterém jsou splněny všechny následující podmínky: a) položky, se kterými se na trhu obchoduje, jsou stejnorodé; b) obvykle je možné kdykoliv najít ochotné kupující a prodávající a c) ceny jsou veřejně dostupné.	21.14
<b>aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb</b> <i>(service concession asset)</i>	Aktivum používané k poskytování veřejných služeb na základě ujednání o poskytování koncesovaných služeb, které: (a) je poskytnuté provozovatelem a: (i) provozovatel jej zhotoví, vyvine nebo získá od třetí strany; nebo (ii) se jedná o již existující aktivum provozovatele; nebo (b) je poskytnuté zadavatelem a: (i) je existujícím aktivem zadavatele; nebo (ii) je technickým zhodnocením již existujícího aktiva zadavatele.	32.8
<b>běžné reprodukční náklady</b> <i>(current replacement cost)</i>	Náklady, které by účetní jednotka k datu vykazání vynaložila na nabytí aktiva.	12.9
<b>biologická přeměna</b> <i>(biological transformation)</i>	Zahrnuje procesy růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, které způsobují kvalitativní nebo kvantitativní změny v biologickém aktivu.	27.9
<b>biologické aktivum</b> <i>(biological asset)</i>	Živé zvíře nebo rostlina.	27.9
<b>blízcí členové rodiny jednotlivce</b> <i>(close members of the family of an individual)</i>	Blízcí příbuzní jednotlivce nebo nejbližší členové rodinného kruhu jednotlivce, u nichž lze předpokládat, že budou tohoto jednotlivce ovlivňovat nebo budou ovlivňováni tímto jednotlivcem ve svých vztazích s jednotkou.	20.4

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>břemena na převedených aktivech</b> <i>(restrictions on transferred assets)</i>	Ustanovení, která sice omezují nebo uvádějí účely, pro které převáděné aktivum lze užívat, ale nespécifikují, že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál musí být vráceny převádějícímu, pokud nebudou použity dle stanoveného účelu.	23.7
<b>čistá aktiva/jmění</b> <i>(net assets/equity)</i>	Zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků.	1.7
<b>čistá investice do leasingu</b> <i>(net investment in the lease)</i>	Hrubá investice do leasingu diskontovaná implicitní úrokovou mírou leasingu.	13.8
<b>čistá investice v zahraniční jednotce</b> <i>(net investment in a foreign operation)</i>	Velikost podílu vykazující jednotky na čistých aktivech/jmění dané zahraniční jednotky.	4.10
<b>čistá realizovatelná hodnota</b> <i>(net realizable value)</i>	Odhadnutá prodejní cena při běžné činnosti snižená o odhadnuté náklady na dokončení a odhadované náklady nutné k uskutečnění prodeje, směny nebo distribuce.	12.9
<b>cizí měna</b> <i>(foreign currency)</i>	Jiná měna než funkční měna účetní jednotky	4.10
<b>daně</b> <i>(taxes)</i>	Ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál povinně placené nebo splatné v souladu se zákony a předpisy účetním jednotkám veřejného sektoru za účelem poskytnutí výnosů vládě. Daně neobsahují pokuty nebo penále uvalené při porušení zákona.	23.7
<b>daňové úlevy</b> <i>(tax expenditures)</i>	Zvýhodňující ustanovení daňového práva, která poskytují určitým daňovým poplatníkům úlevy, které nejsou k dispozici jiným.	23.7

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>datum přijetí standardů IPSAS</b> <i>(date of adoption of IPSASs)</i>	Datum, ke kterému účetní jednotka poprvé přijímá IPSAS na aktuální bázi a které je začátkem účetního období, kdy prvopředkladatel poprvé přijímá IPSAS na aktuální bázi a za které předkládá svou první přechodovou účetní závěrku dle IPSAS nebo první účetní závěrku dle IPSAS.	33.9
<b>datum vykazání</b> <i>(reporting date)</i>	Datum posledního dne účetního období, ke kterému se účetní závěrka vztahuje.	2.8
<b>derivát</b> <i>(derivative)</i>	Finanční nástroj nebo jiná smlouva spadající do působnosti IPSAS 29 (viz odstavce 2-6) vyznačující se těmito třemi znaky: (a) jeho hodnota se mění v závislosti na změně úrokové míry, ceny finančního nástroje, ceny komodity, měnového kurzu, cenového nebo úrokového indexu, úvěrového ratingu či úvěrového indexu nebo jiné proměnné (tzv. „podkladová proměnná“). Pokud tato proměnná nemá finanční charakter, nesmí být specifická pro některou ze smluvních stran; (b) nevyžaduje žádnou počáteční investici nebo vyžaduje počáteční investici nižší, než jaká by byla požadována u ostatních typů smluv, u kterých by bylo možné očekávat podobnou reakci na změny tržních podmínek, a (c) bude vypořádán v budoucnosti.	29.10
<b>doba leasingu</b> <i>(lease term)</i>	Nevypověditelná doba, na kterou má nájemce dohodnut leasing aktiva spolu s jinými lhůtami, po které má nájemce opci na pokračování v leasingu aktiva, s dalšími platbami nebo bez nich, přičemž je při vzniku leasingu dostatečně jisté, že nájemce opci využije.	13.8
<b>doba použitelnosti</b> <i>(leasingu)</i> <i>(useful life)</i> <i>(of a lease)</i>	Odhadnuté zbývající období od zahájení leasingu bez omezení doby trvání leasingu, během kterého lze očekávat využití ekonomického prospěchu a využitelného potenciálu daného aktiva účetní jednotkou.	13.8



<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>doba použitelnosti (nepenězotvorného aktiva)</b> <i>(useful life (of a non-cash-generating asset))</i>	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.	21.14
<b>doba použitelnosti (pozemků, budov a zařízení nebo nehmotných aktiv)</b> <i>(useful life (of property, plant, and equipment or an intangible asset))</i>	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.	17.13
<b>dohled/dozor</b> <i>(oversight)</i>	Dohled nad činnostmi jednotky, s pravomocí a odpovědností ovládat finanční a provozní rozhodnutí dané účetní jednotky nebo mít na ně podstatný vliv.	20.4
<b>domnělé pořizovací náklady</b> <i>(deemed cost)</i>	Částka použitá jako náhrada za akviziční náklady nebo za zůstatkovou hodnotu k určitému datu.	33.9
<b>ekonomická jednotka</b> <i>(economic entity)</i>	Ovládající jednotka a její ovládané jednotky.	1.7, 35.14
<b>ekonomická životnost</b> <i>(economic life)</i>	Buď: (a) období, během kterého se očekává, že aktivum přinese ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál jednomu nebo více uživatelům; nebo (b) objem výrobků nebo podobných jednotek, který bude podle předpokladu z aktiva získán jedním nebo více uživateli.	13.8

Termín	Definice	Umístění
<p><b>ekvivalenční metoda (týkající se investic do přidružených jednotek)</b>  použitelné pro období začínající  31. prosince 2016  anebo před tímto datem  <i>(equity method (relating to investments in associates))</i></p>	<p>Účetní metoda, pomocí níž je investice prvotně uznána v pořizovacích nákladech a poté upravena o poakviziční změny investorova podílu na čistých aktivech/jmění účetní jednotky, do níž bylo investováno. Přebytek nebo schodek investora obsahuje investorův podíl na přebytku nebo schodku účetní jednotky, do níž bylo investováno.</p>	7.7
<p><b>ekvivalenční metoda (týkající se účasti na společném podnikání)</b>  použitelné pro období začínající  31. prosince 2016  anebo před tímto datem  <i>(equity method (relating to interests in joint ventures))</i></p>	<p>Účetní metoda, pomocí níž je účast na spoluovládané jednotce prvotně oceněna v pořizovacích nákladech a poté upravena o poakviziční změnu podílu spoluovládajícího na čistých aktivech/jmění spoluovládané jednotky. Přebytek nebo schodek spoluovládajícího obsahuje podíl spoluovládajícího na přebytku nebo schodku společně ovládané jednotky.</p>	8.6
<p><b>ekvivalenční metoda (týkající se účasti v jiných jednotkách)</b>  použitelné pro období začínající  1. ledna 2017 anebo po tomto datu  <i>(equity method (relating to interests in other entities))</i></p>	<p>Účetní metoda, pomocí níž je investice prvotně uznána v pořizovacích nákladech a poté upravena o poakviziční změny stavu investorova podílu na čistých aktivech/jmění přidružené jednotky či společného podnikání. Přebytek nebo schodek investora obsahuje investorův podíl na přebytku nebo schodku účetní jednotky, do níž bylo investováno, a investorova čistá aktiva/jmění zahrnují jeho podíl na změnách čistých aktiv/jmění účetní jednotky, do níž bylo investováno, které tato účetní jednotka neuznala jako svůj přebytek či schodek.</p>	36.8

Termín	Definice	Umístění
<b>finanční aktivum</b> ( <i>financial asset</i> )	Finančním aktivem jsou: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) peněžní prostředky;</li> <li>(b) kapitálový nástroj jiné účetní jednotky;</li> <li>(c) smluvní právo:               <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) přijmout peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum od jiné účetní jednotky, nebo</li> <li>(ii) směniti finanční aktiva nebo závazky s jinou účetní jednotkou za podmínek, které jsou pro účetní jednotku potenciálně výhodné, nebo</li> </ul> </li> <li>(d) smlouva, která bude nebo může být vypořádána vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky a která je:               <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) nederivátem, za který účetní jednotka je nebo může být povinna přijmout proměnný počet vlastních kapitálových nástrojů, nebo</li> <li>(ii) derivátem, který bude nebo může být vypořádán jinak než směnou pevné částky peněžních prostředků nebo jiných finančních aktiv za pevný počet vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky. Za tímto účelem vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky nezahrnují finanční nástroje s prodejní opcí, které jsou zatříděny jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 15 a 16, nástroje, které ukládají účetní jednotce povinnost dodat jiné jednotce poměrný podíl na čistých aktivech jednotky pouze při likvidaci a jsou zatříděny jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 17 a 18, nebo nástroje, které jsou samy smlouvami o budoucím přijetí nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky.</li> </ul> </li> </ul>	28.9

Termín	Definice	Umístění
<p><b>finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku</b> <i>(financial asset or financial liability at fair value through surplus or deficit)</i></p>	<p>Je finančním aktivem nebo finančním závazkem splňující jednu z následujících podmínek:</p> <p>(a) je klasifikován jako určený k obchodování. Finanční aktivum nebo finanční závazek jsou klasifikovány jako určené k obchodování, jestliže:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) byly pořízeny nebo vznikly v zásadě za účelem prodeje nebo zpětné koupě v blízké budoucnosti,</li> <li>(ii) jsou od prvotního uznání součástí portfolia finančních nástrojů, které jsou společně řízeny a u kterých je v poslední době doloženo obchodování realizované pro krátkodobý zisk, nebo</li> <li>(iii) jsou derivátem (kromě derivátu, který je smlouvou o finanční záruce nebo plní funkci účinného zajišťovacího nástroje);</li> </ul> <p>(b) účetní jednotka jej při prvotním uznání označí jako nástroj v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku. Účetní jednotka může takto rozhodnout, pouze pokud to umožňuje odstavec 13 nebo pokud toto rozhodnutí vede k větší spolehlivosti informací, protože:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) vylučuje nebo významně omezuje nejednotnost při oceňování nebo uznávání (někdy označovanou jako „účetní neshoda“), která by mohla jinak vzniknout při oceňování aktiv nebo závazků nebo zachycení příslušných přínosů a újem na jiném základě, nebo</li> <li>(ii) skupina finančních aktiv, finančních závazků nebo obou je řízena a její výkonnost je hodnocena v souladu se</li> </ul>	29.10

**Termín****Definice****Umístění**

zdokumentovanou strategií řízení nebo investiční strategií na základě reálné hodnoty a informace o této skupině jsou na tomto základě interně předávány klíčovým řídicím pracovníkům (podle definice v IPSAS 20 Zveřejnění spřízněných stran), například představenstvu společnosti a generálnímu řediteli.

**finanční investice  
držené do  
splatnosti  
(held-to-maturity  
investments)**

Nederivátová finanční aktiva s pevně stanovenými nebo určitelnými platbami a pevnou splatností, jež účetní jednotka hodlá a je schopna držet až do splatnosti (viz IPSAS 29 dodatek A odstavce AG29–AG38), jiná než:

29.10

- (a) ta, která účetní jednotka při prvotním uznání označí jako nástroje oceňované v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku;
- (b) ta, která účetní jednotka označí jako realizovatelná finanční aktiva, a
- (c) ta, která naplňují definici úvěrů a jiných pohledávek.

Účetní jednotka nezařadí žádné finanční aktivum jako držené do splatnosti, jestliže v běžném účetním období nebo ve dvou předchozích před splatností prodala nebo překlasifikovala větší než nevýznamný objem investic držných do splatnosti (větší než nevýznamný objem z hlediska celkového objemu investic držných do splatnosti). Toto ustanovení se nevztahuje na prodeje nebo reklasifikace, které:

- (a) jsou tak blízko datu splatnosti nebo možného uplatnění finančního aktiva (například méně než tři měsíce před splatností), že změny tržní úrokové sazby by neměly významný vliv na reálnou hodnotu finančního aktiva,

Termín	Definice	Umístění
	<p>(b) byly realizovány až poté, co účetní jednotka inkasovala na základě splátkového kalendáře nebo předčasného splacení prakticky celou původní jistinu daného finančního aktiva, nebo</p> <p>(c) byly realizovány kvůli ojedinělé události, která je mimo kontrolu účetní jednotky, je zcela výjimečná a nemohla být účetní jednotkou přiměřeně předpokládána.</p>	
<b>finanční leasing</b> <i>(finance lease)</i>	Leasing, který převádí všechna podstatná rizika a přínosy spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může, ale nemusí být na konci vztahu převedeno.	13.8
<b>finanční nástroj</b> <i>(financial instrument)</i>	Jakákoli smlouva, kterou vzniká finanční aktivum jedné účetní jednotky a zároveň finanční závazek nebo kapitálový nástroj jiné účetní jednotky.	28.9

Termín	Definice	Umístění
<b>finanční závazek</b> ( <i>financial liability</i> )	<p>Jakýkoliv závazek, kterým je:</p> <p>(a) smluvní povinnost:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) dodat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum jiné účetní jednotce, nebo</li> <li>(ii) směnit finanční aktiva nebo závazky s jinou jednotkou za podmínek, které jsou pro účetní jednotku potenciálně nevýhodné, nebo</li> </ul> <p>(b) smlouva, která bude nebo může být vypořádána vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky a která je:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) nederivátem, za který účetní jednotka je nebo může být povinna dodat proměnný počet vlastních kapitálových nástrojů, nebo</li> <li>(ii) derivátem, který bude nebo může být vypořádán jinak než směnou pevné částky peněžních prostředků nebo jiných finančních aktiv za pevný počet vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky. Za tímto účelem vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky nezahrnují finanční nástroje s prodejní opcí, které jsou zatříděny jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 15 a 16, nástroje, které ukládají účetní jednotce povinnost dodat jiné jednotce poměrný podíl na čistých aktivech jednotky pouze při likvidaci a jsou zatříděny jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 17 a 18, nebo nástroje, které jsou samy smlouvami o budoucím přijetí nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky.</li> </ul> <p>Výjimkou je, že nástroj, který splňuje definici finančního závazku, se zatřídí jako kapitálový nástroj, jestliže má všechny znaky, které splňují podmínky uvedené v odstavcích 15 a 16 anebo v odstavcích 17 a 18.</p>	28.9

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>financování</b> <i>(financing activities)</i>	Činnosti, které vedou ke změnám v rozsahu a skladbě vloženého kapitálu a výpůjček účetní jednotky.	2.8
<b>funkční měna</b> <i>(functional currency)</i>	Měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka provádí svoji činnost.	4.10
<b>hodnota z užívání nepenězotvorného aktiva</b> <i>(value in use of a non-cash-generating asset)</i>	Současná hodnota zbývajících využitelného potenciálu aktiva.	21.14
<b>hodnota z užívání penězotvorného aktiva</b> <i>(value in use of a cash-generating asset)</i>	Současná hodnota očekávaných budoucích peněžních toků vzniklých z nepřetržitého užívání aktiva a jeho pozbytí na konci doby jeho použitelnosti.	26.31
<b>hrubá investice do leasingu</b> <i>(gross investment in the lease)</i>	Je souhrn: (a) minimálních leasingových plateb, které obdrží pronajímatel z finančního leasingu, a (b) jakékoliv nezaručené zbytkové hodnoty připadající na pronajímatele.	13.8



Termín	Definice	Umístění
<b>chyby minulých období</b> <i>(prior period errors)</i>	<p>Opomenutí nebo chybná uvedení položek v účetních závěrkách účetní jednotky za jedno nebo několik předchozích období, které vznikly v důsledku nepoužití nebo chybného použití spolehlivých informací, které:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) byly k dispozici v době, kdy byly účetní závěrky za zmíněná období schvalovány k vydání, a</li> <li>(b) u kterých bylo možné oprávněně očekávat, že byly získány a zvažovány při sestavení a předložení těchto účetních závěrek.</li> </ul> <p>Takové chyby mohou být důsledkem matematických chyb, chyb při aplikaci účetních pravidel, chybné interpretace skutečností, podvodu nebo přehlédnutí.</p>	3.7
<b>implicitní úroková míra leasingu</b> <i>(interest rate implicit in the lease)</i>	<p>Diskontní sazba, která se stanoví při vzniku leasingu tak, aby se souhrn současné hodnoty:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) minimálních leasingových plateb a</li> <li>(b) nezaručené zbytkové hodnoty</li> </ul> <p>rovnal souhrnu (i) reálné hodnoty pronajímaného aktiva a d (ii) počátečních přímých nákladů pronajímatele.</p>	13.8
<b>investice do nemovitosti</b> <i>(investment property)</i>	<p>Nemovitost (pozemek nebo budova – nebo část budovy – případně obojí) držená za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo za účelem zhodnocení či obojího, a to spíše než za účelem:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) používání ve výrobě nebo dodávkách zboží, výrobků či služeb, případně pro administrativní účely; nebo</li> <li>(b) prodeje v rámci běžné činnosti.</li> </ul>	16.7
<b>investiční činnost</b> <i>(investing activities)</i>	<p>Nabývání a pozbývání dlouhodobých aktiv a jiných investic nezahrnutých do peněžních ekvivalentů.</p>	2.8

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>investiční jednotka</b> ( <i>investment entity</i> )	Jednotka, která: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) získává finanční prostředky od jednoho či více investorů s cílem poskytnout tomuto investorovi/těmto investorům služby spojené s řízením investic;</li> <li>(b) má za cíl investovat finanční prostředky pouze kvůli návratnosti v podobě zhodnocení investice, výnosu z investice či obojího; a</li> <li>(c) oceňuje a vyhodnocuje výkonnost v podstatě všech svých investic na základě reálné hodnoty.</li> </ul>	35.14
<b>jinak než právně závazná povinnost</b> ( <i>constructive obligation</i> )	Povinnost, která vzniká z takových aktivit účetní jednotky, kde: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) účetní jednotka dává zavedeným způsobem chování v minulosti, zveřejněnými pravidly nebo dostatečně konkrétním a veřejným oznámením třetím stranám najevo, že uzná své konkrétní povinnosti; a</li> <li>(b) v důsledku toho vytvořila účetní jednotka u části těchto třetích stran reálné očekávání, že takové povinnosti budou splněny.</li> </ul>	19.18
<b>jiné cenové riziko</b> ( <i>other price risk</i> )	Riziko, že se reálná hodnota nebo budoucí peněžní toky z finančního nástroje 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.	30.8
<b>kapitálový nástroj</b> ( <i>equity instrument</i> )	Smlouva dokládající zbytkový podíl na aktivech jednotky po odečtení všech jejích závazků.	28.9

Termín	Definice	Umístění
<b>klíčová řídicí pracovníci</b> <i>(key management personnel)</i>	<p>(a) všichni ředitelé či členové řídicího orgánu účetní jednotky; a</p> <p>(b) jiné osoby, které mají pravomoc a odpovědnost za plánování, řízení a kontrolu činností vykazující jednotky. Tam, kde jiné osoby splňují tyto požadavky, pojem klíčová řídicí pracovníci zahrnuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) tam, kde existuje člen řídicího orgánu jiné jednotky stejné vládní úrovně, který má pravomoc a odpovědnost za plánování, řízení a kontrolu činností vykazující jednotky, tohoto člena;</li> <li>(ii) jakékoliv klíčové poradce tohoto člena; a</li> <li>(iii) pokud již není zahrnuto pod bodem (a), vrcholové vedení vykazující jednotky, včetně vrcholového výkonného pracovníka či stálého vedoucího vykazující jednotky.</li> </ul>	20.4
<b>komentář</b> <i>(notes)</i>	<p>Obsahuje doplňkové informace k údajům předkládaným ve výkazu finanční situace, výkazu finanční výkonnosti, ve výkazu změn čistých aktiv/jmění a výkazu peněžních toků. Komentář poskytuje popis nebo podrobnější členění položek zveřejněných v těchto výkazech a informace o položkách, které nesplňují podmínky pro uznání v těchto výkazech.</p>	1.7
<b>konečný rozpočet</b> <i>(final budget)</i>	<p>Původní rozpočet upravený o všechny rezervy, převody, transfery, dotace, dodatečná rozpočtová určení a jakékoliv další úpravy rozpočtu, schválené legislativním nebo podobným orgánem a provedené v rozpočtovém období.</p>	24.7

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>konsolidovaná účetní závěrka</b> použitelné pro období začínající 31. prosince 2016 nebo před tímto datem <i>(consolidated financial statements)</i>	Účetní závěrka za ekonomickou jednotku předkládaná jako účetní závěrka jediné účetní jednotky.	6.7
<b>konsolidovaná účetní závěrka</b> použitelné pro období začínající 1. ledna 2017 anebo po tomto datu <i>(consolidated financial statements)</i>	Účetní závěrka za ekonomickou jednotku, v níž jsou aktiva, závazky, čistá aktiva/jmění, výnosy, náklady a peněžní toky ovládající jednotky a jejich ovládaných jednotek předkládány jako aktiva, závazky, čistá aktiva/jmění, výnosy, náklady a peněžní toky jedné ekonomické jednotky.	34.6
<b>koupě nebo prodej s obvyklým termínem dodání</b> <i>(regular way purchase or sale)</i>	Koupě nebo prodej finančního aktiva podle smlouvy, jejíž podmínky vyžadují dodání aktiva ve lhůtě stanovené v obecné rovině zákonem nebo konvencemi daného trhu.	29.10
<b>krátkodobé zaměstnanecké požitky</b> <i>(short-term employee benefits)</i>	Zaměstnanecké požitky (jiné než požitky při předčasném ukončení pracovního poměru), které jsou splatné do dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanci poskytnou účetní jednotce příslušné služby.	25.10
<b>kurzový rozdíl</b> <i>(exchange difference)</i>	Rozdíl, který je výsledkem převodu určitého počtu jednotek jedné měny do jiné měny při různých měnových kurzech.	4.10
<b>leasing</b> <i>(lease)</i>	Smlouva, ve které pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb.	13.8

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>měna vykazování</b> ( <i>presentation currency</i> )	Měna používaná při předkládání účetní závěrky.	4.10
<b>měnové riziko</b> ( <i>currency risk</i> )	Riziko, že se reálná hodnota nebo budoucí peněžní toky z finančního nástroje budou měnit v důsledku změn měnových kurzů.	30.8
<b>měnový kurz</b> ( <i>exchange rate</i> )	Směnný poměr dvou měn.	4.10
<b>menšinový podíl</b> ( <i>minority interest</i> )	Taková část přebytku nebo schodku a podílu na čistých aktivech/jmění ovládané jednotky, která připadá podílům na čistých aktivech/jmění, jež nejsou vlastněny ovládající jednotkou ani přímo, ani nepřímo prostřednictvím ovládaných jednotek.	6.7
<b>metoda efektivní úrokové míry</b> ( <i>effective interest method</i> )	Metoda výpočtu naběhlé hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku (nebo skupiny finančních aktiv nebo finančních závazků) a alokace úrokového výnosu nebo úrokového nákladu za dané období. Efektivní úroková míra je úroková míra, která přesně diskontuje odhadované budoucí peněžní platby nebo příjmy po očekávanou dobu trvání finančního nástroje nebo případně po kratší období na čistou účetní hodnotu finančního aktiva nebo finančního závazku. Při výpočtu efektivní úrokové míry musí účetní jednotka odhadnout peněžní toky s uvažováním všech smluvních podmínek finančního nástroje (například opce předčasného splacení, kupní a podobné opce), ale nesmí brát v úvahu budoucí úvěrové ztráty. Výpočet zahrnuje všechny poplatky a úroky, které jsou placeny nebo přijaty mezi smluvními stranami a které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry (viz IPSAS 9 <i>Výnosy ze směnných transakcí</i> ), transakční náklady a všechny ostatní prémie a diskonty. Předpokládá se, že peněžní toky a očekávanou délku trvání skupiny podobných finančních nástrojů lze spolehlivě odhadnout. Avšak ve výjimečných případech, kdy není	29.10

Termín	Definice	Umístění
<b>metoda ocenění investic pořizovacími náklady</b> <i>(cost method)</i>	<p>možné peněžní toky nebo očekávanou dobu trvání finančního nástroje (nebo skupiny finančních nástrojů) spolehlivě odhadnout, musí účetní jednotka použít smluvní peněžní toky po celé smluvní trvání finančního nástroje (nebo skupiny finančních nástrojů).</p> <p>Účetní metoda pro investice, pomocí níž je investice uznána v pořizovacích nákladech. Investor uznává výnosy z investice jen v rozsahu, ve kterém je oprávněn získat část z kumulovaných přebytků jednotky, do níž bylo investováno, které vznikly po datu akvizice. Nároky přiznané nebo již uhrazené a převyšující tyto přebytky jsou považovány za zpětnou úhradu investice a jsou uznány jako snížení pořizovacích nákladů investice.</p>	6.7
<b>minimální leasingové platby</b> <i>(minimum lease payments)</i>	<p>Platby po dobu trvání leasingu, jejichž úhrada je nebo může být na nájemci požadována, s výjimkou podmíněného nájemného, nákladů na služby, případných daní, které mají být placeny pronajímatelem či mu být refundovány, společně s:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) částkami pro nájemce jím zaručenými nebo zaručenými stranou s ním spřízněnou; nebo</li> <li>(b) zbytkovou hodnotou pro pronajímatele zaručenou pronajímateli buď: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) nájemcem;</li> <li>(ii) stranou spřízněnou s nájemcem; nebo</li> <li>(iii) nezávislou třetí stranou, která je finančně schopna zprostit se povinností ze záruky.</li> </ul> </li> </ul> <p>Pokud má nájemce opci na koupi aktiva za cenu, o které lze předpokládat, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu využití této opce, takže je při vzniku leasingu dostatečně jisté, že tato opce bude využita, budou minimální leasingové platby zahrnovat minimální platby vyžadované po dobu leasingu a platby vyžadované za využití této kupní opce.</p>	13.8

Termín	Definice	Umístění
<b>moc</b> ( <i>power</i> )	Moc zahrnuje stávající práva aktuálně umožňující řídit relevantní činnosti jiné jednotky.	35.14
<b>naběhlá hodnota finančního aktiva nebo finančního závazku</b> ( <i>amortized cost of a financial asset or financial liability</i> )	Částka, již jsou finanční aktiva nebo finanční závazky oceněny při prvotním uznání, snížená o splátky jistiny a zvýšená nebo snížená – s použitím metody efektivní úrokové míry – o amortizaci prémie či diskontu, tj. rozdílu mezi počáteční hodnotou a hodnotou při splatnosti, a dále snížená (přímo nebo prostřednictvím opravné položky) o částku, o kterou poklesla hodnota aktiva či závazku kvůli znehodnocení či kvůli jejich nedobytnosti.	29.10
<b>náklad segmentu</b> ( <i>segment expense</i> )	<p>Náklad vynaložený na provozní činnost, který je segmentu přímo přiřaditelný, a relevantní část nákladu, která může být na segment rozvržena na racionálním základě, včetně nákladů souvisejících s poskytováním zboží, výrobků a služeb externím odběratelům a nákladů souvisejících s transakcemi s jinými segmenty téže jednotky. Náklady segmentu nezahrnují:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) úroky, včetně úroků vzniklých z půjček a úvěrů od jiných segmentů, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy;</li> <li>(b) újmy z prodeje investic nebo újmy ze zániku závazků, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy;</li> <li>(c) podíl jednotky na čistém schodku nebo újmách přidružených jednotek, společném podnikání nebo podíl na jiných investicích zachycených ekvivalenční metodou;</li> <li>(d) daň ze zisku nebo ekvivalent tohoto nákladu, který je uznán v souladu s účetními standardy zabývajícími se zachycením povinnosti zaplatit daň ze zisku nebo ekvivalent daně ze zisku daňových dopadů; nebo</li> </ul>	18.27

Termín	Definice	Umístění
	<p>(e) všeobecné správní náklady vedení a jiné náklady vynaložené na úrovni účetní jednotky a vztahují se k celé účetní jednotce. Nicméně, náklady jsou někdy vynakládány na úrovni účetní jednotky v zájmu segmentu. Takové náklady jsou náklady segmentu, jestliže se vztahují k provozní činnosti segmentu a mohou být přímo přiřazeny nebo na segment rozvrženy na racionálním základě.</p> <p>Náklady segmentu zahrnují podíl spoluovládajícího na nákladech spoluovládané jednotky konsolidované poměrnou metodou v souladu s IPSAS 8 Vykazování účasti na společném podnikání. Pokud jde o činnosti segmentu, které mají primárně finanční charakter, úrokové výnosy a úrokové náklady mohou být pro účely vykazování segmentu vykázány jako jediná netto částka pouze v případě, že jsou tyto položky v konsolidované účetní závěrce či účetní závěrce účetní jednotky vykázány netto částkou.</p>	
<p><b>náklady</b> (<i>expenses</i>)</p>	<p>Snížení ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu za účetní období, k němuž došlo úbytkem či spotřebou aktiv případně vznikem závazků, a které vedou k takovému snížení čistých aktiv/jmění, jež není rozdělením vlastníkům.</p>	1.7
<p><b>náklady na běžné služby</b> (<i>current service cost</i>)</p>	<p>Nárůst současné hodnoty povinnosti z definovaných požitků vyplývající ze služeb zaměstnanců poskytnutých v běžném období.</p>	25.10



<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>náklady na minulé služby</b> ( <i>past service cost</i> )	Změna současné hodnoty povinnosti z definovaných požitků souvisejících se službami poskytnutými v předchozích obdobích, které vyplývají v současném období ze zavedení nebo změny požitků po skončení pracovního poměru nebo jiných dlouhodobých zaměstnaneckých požitků. Náklady na minulé služby mohou být buď kladné (pokud jsou požitky nově zavedeny nebo změněny, aby se zvýšila současná hodnota povinnosti z definovaných požitků), nebo záporné (pokud jsou stávající požitky změněny, aby se snížila současná hodnota povinnosti z definovaných požitků).	25.10
<b>náklady pozbytí</b> ( <i>costs of disposal</i> )	Přírůstkové náklady přímo přiřaditelné k pozbytí aktiva, s výjimkou finančních nákladů a nákladů na daň ze zisku.	21.14
<b>nástroj s prodejní opcí</b> ( <i>puttable instrument</i> )	Nástroj s prodejní opcí je finanční nástroj, který držitele opravňuje k tomu, aby nástroj prodal zpět emitentovi za peněžní prostředky 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.	28.9
<b>nehmotné aktivum</b> ( <i>intangible asset</i> )	Identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty.	31.16
<b>nenaplněné smlouvy</b> ( <i>executory contracts</i> )	Smlouvy, z nichž žádná ze smluvních stran nenaplnila své povinnosti nebo obě strany naplnily své povinnosti pouze částečně a ve stejném rozsahu.	19.18
<b>neovládací podíl</b> ( <i>non-controlling interest</i> )	Čistá aktiva/jmění ovládané jednotky, které nejsou přímo nebo nepřímo přiřaditelné ovládající jednotce.	35.14

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>nepeněžní položky</b> <i>(non-monetary items)</i>	Položky, které nejsou peněžními položkami.	10.7
<b>nepeněžotvorná aktiva</b> <i>(non-cash-generating assets)</i>	Jiná aktiva než ta, která vytváří peněžní prostředky.	21.14
<b>nepodmíněné zaměstnanecké požitky</b> <i>(vested employee benefits)</i>	Zaměstnanecké požitky, které nejsou podmíněny trváním pracovního poměru v budoucnosti.	25.10
<b>neproveditelný (1)</b> <i>(impracticable (1))</i>	Aplikace požadavku je neproveditelná, pokud ho účetní jednotka nemůže aplikovat ani po vynaložení veškerého přiměřeného úsilí.	1.7
<b>neproveditelný (2)</b> <i>(impracticable (2))</i>	Aplikace požadavku je neproveditelná, pokud ho účetní jednotka nemůže aplikovat ani po vynaložení veškerého přiměřeného úsilí. U konkrétního předchozího období je neproveditelné provést změnu v účetních pravidlech zpětně nebo provést retrospektivní úpravu k nápravě chyb za následujících podmínek: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) dopady retrospektivní aplikace nebo retrospektivní úpravy nelze stanovit;</li> <li>(b) retrospektivní aplikace nebo retrospektivní úprava vyžadují předpoklady o tom, co bylo v daném období záměrem vedení účetní jednotky, nebo</li> <li>(c) retrospektivní aplikace nebo retrospektivní úprava vyžadují podstatné odhady částek a je nemožné objektivně od dalších informací rozlišit informace o těchto odhadech, které: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) poskytují důkaz o okolnostech, které existovaly k datu, kdy byly tyto částky uznány, oceněny nebo zveřejněny, a</li> </ul> </li> </ul>	3.7

Termín	Definice	Umístění
<b>nerealizovaný finanční výnos</b> <i>(unearned finance revenue)</i>	(ii) měly být k dispozici v době, kdy byla účetní závěrka za zmíněné období schvalována k vydání, od dalších informací.  Rozdíl mezi: (a) hrubou investicí do leasingu a (b) čistou investicí do leasingu.	13.8
<b>nesměnné transakce</b> <i>(non-exchange transactions)</i>	Transakce, které nejsou směnné. V transakci, která není směnná, jednotka buď získá hodnotu od jiné jednotky bez toho, aniž by jí směnou poskytla přibližně stejnou hodnotu, nebo poskytuje hodnotu jiné jednotce, aniž by přímo obdržela přibližně stejnou hodnotu.	9.11
<b>nevýhodná smlouva</b> <i>(onerous contract)</i>	Taková smlouva o směně aktiv nebo služeb, u které nevyhnutelné náklady spojené se splněním smluvních povinností převyšují ekonomický prospěch či využitelný potenciál, jehož získání se na základě smlouvy očekává.	19.18
<b>nevypověditelný leasing</b> <i>(non-cancelable lease)</i>	Leasing, který lze vypovědět pouze: (a) pokud je výpověď podmíněna událostí, která pravděpodobně nikdy nenastane; (b) se souhlasem pronajímatele; (c) pokud nájemce vstoupí do nového leasingu na stejné nebo podobné aktivum a se stejným pronajímatelem, nebo (d) pokud by nájemce musel zaplatit tak vysoké odstupné, že je již při vzniku leasingu zřejmé, že pokračování leasingu je přiměřeně jisté.	13.8
<b>nezaručená zbytková hodnota</b> <i>(unguaranteed residual value)</i>	Ta část zbytkové hodnoty najatého aktiva, jejíž realizace není pronajímateli zaručena nebo je zaručena pouze stranou spřízněnou s pronajímatelem.	13.8

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>očekávaná transakce</b> <i>(forecast transaction)</i>	Nezávazná, ale očekávaná budoucí transakce.	29.10
<b>ochranná práva</b> <i>(protective rights)</i>	Práva, jejichž účelem je chránit podíl strany, která tato práva drží, aniž by tato strana získala moc nad jednotkou, ke které se tato práva vztahují.	35.14
<b>odepsatelná částka</b> <i>(depreciable amount)</i>	Požizovací náklady aktiva nebo jiná částka, která je nahrazuje, snižená o jeho zbytkovou hodnotu.	17.13
<b>odměňování řídicích pracovníků</b> <i>(remuneration of key management personnel)</i>	Jakákoliv protihodnota nebo prospěch získaný přímo či nepřímo klíčovými řídicími pracovníky z vykazující jednotky za služby poskytnuté na pozici členů řídicího orgánu nebo coby zaměstnanců vykazující jednotky.	20.4
<b>odpis</b> <i>(depreciation)</i>	Systematické rozpouštění odepsatelné částky aktiva po celou jeho dobu použitelnosti.	17.13
<b>odpisování</b> <i>(amortization)</i>	Systematické rozpouštění odepsatelné částky nehmotného aktiva během doby jeho použitelnosti	31.16
<b>oduznání</b> <i>(derecognition)</i>	Oduznání je vynětí dříve uznaného finančního aktiva nebo finančního závazku z výkazu finanční situace účetní jednotky.	29.10
<b>okamžitý (spotový) měnový kurz</b> <i>(spot exchange rate)</i>	Měnový kurz k okamžité realizaci.	4.10
<b>operativní leasing</b> <i>(operating lease)</i>	Jiný leasing než finanční leasing.	13.8

Termín	Definice	Umístění
<b>oprávněná pojistná smlouva</b> <i>(qualifying insurance policy)</i>	Pojistná smlouva <sup>1</sup> vystavená pojišťovatelem, který není spřízněnou stranou vykazující jednotky (jak je definováno v IPSAS 20, pokud plnění z pojistné smlouvy: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) může být použito pouze pro výplatu nebo financování zaměstnaneckých požitků podle plánu definovaných požitků a</li> <li>(b) nejsou k dispozici vykazující jednotce pro úhradu vlastních závazků (a to ani v případě konkurzu) a nemůže být vyplaceno vykazující jednotce, s výjimkou kdy:               <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) plnění představuje přebytek aktiv, který není nutný pro pokrytí všech souvisejících povinností ze zaměstnaneckých požitků, nebo</li> <li>(ii) plnění se vrací vykazující jednotce jako náhrada za již vyplacené zaměstnanecké požitky.</li> </ul> </li> </ul>	25.10
<b>ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky</b> <i>(other long-term employee benefits)</i>	Zaměstnanecké požitky (jiné než požitky po skončení pracovního poměru, požitky při předčasném ukončení pracovního poměru), které nejsou zcela splatné do dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanci poskytli příslušné služby.	25.10
<b>ovládající jednotka</b> použitelné pro období začínající 31. prosince 2016 anebo před tímto datem <i>(controlling entity)</i>	Účetní jednotka, která má jednu nebo více ovládaných jednotek.	6.7

<sup>1</sup> Oprávněná pojistná smlouva nemusí být nezbytně pojistná smlouva, (viz příslušný mezinárodní nebo národní standard zabývající se pojistnými smlouvami.)

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>ovládající jednotka</b> použitelné pro období začínající 1. ledna 2017 anebo po tomto datu ( <i>controlling entity</i> )	Účetní jednotka, která ovládá jednu či více jednotek.	35.14
<b>ovládaná jednotka</b> použitelné pro období začínající 31. prosince 2016 anebo před tímto datem ( <i>controlled entity</i> )	Účetní jednotka, včetně účetní jednotky neregistrované, jako je partnerský podnik, která je ovládána jinou účetní jednotkou (označovanou jako ovládající jednotka).	6.7
<b>ovládaná jednotka</b> použitelné pro období začínající 1. ledna 2017 anebo po tomto datu ( <i>controlled entity</i> )	Účetní jednotka, která je ovládána jinou jednotkou.	35.14
<b>ovládání</b> ( <i>control</i> )	Účetní jednotka ovládá jinou jednotku, pokud je vystavena proměnlivému prospěchu ze své angažovanosti v této jednotce nebo má na něj právo, a je schopna ovlivnit povahu nebo výši tohoto prospěchu na základě své moci nad touto jinou jednotkou.	2.8
<b>ovládání aktiva</b> ( <i>control of an asset</i> )	Vzniká, když účetní jednotka může užívat nebo mít jiný prospěch z aktiva při provádění svých cílů a může vyloučit nebo jinak regulovat přístup ostatních k tomuto prospěchu.	23.7
<b>peněžní ekvivalenty</b> ( <i>cash equivalents</i> )	Krátkodobé, vysoce likvidní investice, které jsou pohotově směnitelné za známé částky peněžních prostředků a u nichž riziko změny hodnot není významné.	2.8
<b>peněžní položky</b> ( <i>monetary items</i> )	Držené jednotky měny a aktiva a závazky, které mají být přijaty nebo zaplacený v pevném nebo stanovitelném počtu jednotek měny.	4.10

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>peněžní prostředky</b> <i>(cash)</i>	Zahrnují oběživo a vklady na požádání.	2.8
<b>peněžní toky</b> <i>(cash flows)</i>	Přítoky a odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.	2.8
<b>peněžotvorná aktiva</b> <i>(cash-generating assets)</i>	Aktiva držaná především pro tvorbu komerčního výnosu.	21.14
<b>peněžotvorná jednotka</b> <i>(cash-generating unit)</i>	Nejmenší zjiřitelná skupina aktiv držaná s hlavním cílem tvorby komerčního výnosu, která vytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv	26.13
<b>plány definovaných požitků</b> <i>(defined benefit plans)</i>	Plány požitků po skončení pracovního poměru, jiné než plány definovaných příspěvků.	25.10
<b>plány definovaných příspěvků</b> <i>(defined contribution plans)</i>	Plány požitků po skončení pracovního poměru, dle kterých platí účetní jednotka pevně stanovené příspěvky do samostatně spravované jednotky (fondu) a nemá žádnou právně nebo jinak než právně závaznou povinnost platit další příspěvky, pokud fond nemá dostatečná aktiva na výplatu všech zaměstnaneckých požitků souvisejících se službami poskytnutými zaměstnanci v běžném a v předchozích obdobích.	25.10
<b>plány požitků po skončení pracovního poměru</b> <i>(post-employment benefit plans)</i>	Formální nebo neformální programy, dle kterých poskytuje účetní jednotka jednomu nebo více zaměstnancům požitky po skončení pracovního poměru.	25.10
<b>po splatnosti</b> <i>(past due)</i>	Finanční aktivum je po splatnosti, když protistrana neplnila ve smluvně sjednaném termínu splatnosti.	30.8

Termín	Definice	Umístění
<b>počáteční přímé náklady</b> ( <i>initial direct costs</i> )	Přírůstkové náklady, které jsou přímo přiřaditelné k sjednání a uzavření leasingu, s výjimkou takových nákladů, které jsou vynaloženy výrobcí nebo prodejci jako pronajimateli.	13.8
<b>podmíněné aktivum</b> ( <i>contingent asset</i> )	Možné aktivum, které vzniklo jako důsledek událostí v minulosti a jehož existence bude potvrzena pouze tehdy, pokud dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky.	19.18
<b>podmíněné nájemné</b> ( <i>contingent rent</i> )	Ta část leasingových plateb, která není stanovena pevnou částkou, ale je založena na velikosti budoucího faktoru, který se mění z jiných příčin než z prostého plynutí času (např. procenta z budoucího prodeje, rozsah budoucího využití, budoucí cenové indexy, budoucí tržní úroková míra).	13.8
<b>podmíněný závazek</b> ( <i>contingent liability</i> )	<p>(a) možná povinnost, která vznikla jako důsledek událostí v minulosti a jejíž 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</p> <p>(b) existující povinnost, která vznikla jako důsledek událostí v minulosti, avšak není uznána, protože:</p> <p>(i) není pravděpodobné, že ke splnění povinnosti bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál; nebo</p> <p>(ii) hodnota povinnosti nemůže být s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslena.</p>	19.18



Termín	Definice	Umístění
<p><b>podmínky předváděných aktiv</b> (<i>conditions on transferred assets</i>)</p>	<p>Ustanovení, která uvádějí, že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál aktiva mají být spotřebovány příjemcem podle specifikace, jinak že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál musí být vráceny převádějícímu.</p>	23.7
<p><b>podnik veřejné správy</b> (<i>Government Business Enterprise</i>)</p>	<p>Účetní jednotka, která splňuje všechny následující charakteristiky:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) jedná se o účetní jednotku s právem uzavírat smlouvy svým vlastním jménem;</li> <li>(b) byla jí postoupena finanční a provozní pravomoc podnikat;</li> <li>(c) v běžném podnikání prodává zboží, výrobky a služby jiným jednotkám se ziskem nebo s úplným pokrytím nákladů;</li> <li>(d) není závislá na trvalém vládním financování pro dodržení předpokladu trvání (s výjimkou nákupů jejich výkonů za tržních podmínek); a</li> <li>(e) je ovládána účetní jednotkou veřejného sektoru.</li> </ul>	1.7
<p><b>podstatný vliv (týkající se investic do přidružených jednotek)</b> použitelné pro období začínající 31. prosince 2016 anebo před tímto datem (<i>significant influence (relating to interests in associates)</i>)</p>	<p>Moc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách jednotky, do níž bylo investováno, nejde však o jejich ovládání nebo spoluovládání.</p>	7.7

Termín	Definice	Umístění
<p><b>podstatný vliv (týkající se podílu na společném podnikání)</b>  použitelné pro období začínající 31. prosince 2016 anebo před tímto datem  <i>(significant influence (relating to interests in joint ventures))</i></p>	<p>Moc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách, nejde však o jejich ovládání nebo spoluovládání.</p>	8.6
<p><b>podstatný vliv (týkající se transakcí spřízněných stran)</b>  <i>(significant influence (relating to related party transactions))</i></p>	<p>Moc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách jednotky, nejde však o jejich ovládání. Podstatný vliv lze vykonávat různými způsoby, obvykle v představenstvu jednotky nebo v podobném řídicím orgánu, ale také např. účastí na (a) procesu tvorby pravidel, (b) významných transakcích mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky, (c) změně vedení, nebo (d) závislosti na technických informacích. Významný vliv lze získat prostřednictvím vlastnického podílu, statutu nebo na základě dohody. Pokud jde o vlastnický podíl, významným vlivem se rozumí vliv v souladu s definicí uvedenou v IPSAS 7.</p>	20.4
<p><b>podstatný vliv (týkající se účasti v jiných jednotkách)</b>  použitelné pro období začínající 1. ledna 2017 anebo po tomto datu  <i>(significant influence (relating to interests in other entities))</i></p>	<p>Moc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách jiné jednotky, nejde však o jejich ovládání ani spoluovládání.</p>	36.8

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>pokuty a penále</b> ( <i>fines</i> )	Ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál získaný nebo nárokovaný jednotkami veřejného sektoru na základě rozhodnutí soudu nebo jiného soudního orgánu jako důsledek porušení zákonů nebo předpisů.	23.7
<b>poměrná konsolidace</b> ( <i>proportionate consolidation</i> )	Účetní metoda, pomocí níž je podíl spoluovládajícího na každém aktivu, závazku, výnosu a nákladu spoluovládané jednotky slučován řádek po řádku sečtením s obdobnými položkami z účetní závěrky spoluovládajícího nebo jsou vykázány na samostatném řádku v účetní závěrce spoluovládajícího.	8.6
<b>pořizovací náklady</b> ( <i>cost</i> )	Zaplacená částka peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, případně reálná hodnota jiné protihodnoty vydané za účelem nabytí aktiva v době jeho koupě nebo zhotovení.	16.7
<b>pozemky, budovy a zařízení</b> ( <i>property, plant, and equipment</i> )	Jsou hmotné položky aktiv, které: (a) jsou drženy za účelem výroby nebo dodávky zboží, výrobků nebo služeb, za účelem pronájmu třetím stranám, nebo pro administrativní účely, a (b) podle předpokladu budou užívány více než jedno účetní období.	17.13
<b>požitky po skončení pracovního poměru</b> ( <i>post-employment benefits</i> )	Zaměstnanecké požitky (jiné než požitky při předčasném ukončení pracovního poměru), které jsou splatné po skončení pracovního poměru.	25.10
<b>požitky při předčasném ukončení pracovního poměru</b> ( <i>termination benefits</i> )	Zaměstnanecké požitky vyplácené na základě: (a) rozhodnutí účetní jednotky ukončit se zaměstnancem pracovní poměr před dnem řádného odchodu do penze, nebo (b) rozhodnutí zaměstnance dobrovolně ukončit pracovní poměr výměnou za tyto požitky.	25.10

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>práva na zbavení</b> ( <i>removal rights</i> )	Práva zbavit subjekt s rozhodovací pravomocí těchto jeho rozhodovacích pravomocí.	35.14
<b>právně závazná povinnost</b> ( <i>legal obligation</i> )	Povinnost, která vzniká: (a) ze smlouvy (prostřednictvím jejích explicitních nebo implicitních ustanovení); (b) z právních předpisů; nebo (c) z ostatních aplikací zákonů.	19.18
<b>přidružená jednotka</b> ( <i>associate</i> )	Účetní jednotka včetně účetní jednotky neregistrované jako je partnerský podnik, na níž má investor podstatný vliv a která není ani ovládanou jednotkou, ani účastí ve společném podnikání.	7.7
<b>přínosy a újmy z titulu pojistně matematických odhadů</b> ( <i>actuarial gains and losses</i> )	Zahrnují: (a) korekce na základě zkušenosti (vyplývající z rozdílu mezi předchozími odhady a skutečností); a (b) dopady změn pojistně-matematických odhadů.	25.10
<b>přírůstková výpůjční úroková míra u nájemce</b> ( <i>lessee's incremental borrowing rate of interest</i> )	Taková úroková míra, kterou by nájemce zaplatil za podobný leasing, nebo pokud není možné takovou úrokovou míru zjistit, úroková míra stanovená při vzniku leasingu, kterou by musel nájemce přijmout v případě, že by si vypůjčil prostředky nezbytné pro koupi aktiva na stejně dlouhé období a s podobným zajištěním.	13.8
<b>prodejní náklady</b> ( <i>costs to sell</i> )	Přírůstkové náklady přímo související s pozbytím aktiva, s výjimkou finančních nákladů a daní ze zisku. K pozbytí aktiva může dojít v důsledku prodeje nebo v důsledku distribuce zdarma či za symbolický poplatek.	27.9
<b>prospěch</b> ( <i>benefits</i> )	Výhody, které účetní jednotka získává ze své angažovanosti v jiných jednotkách. Prospěch může být finanční nebo nefinanční. Vlastní dopad angažovanosti účetní jednotky v jiné jednotce může být pozitivní či negativní.	35.14

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>prospektivní aplikace</b> ( <i>prospective application</i> )	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 touto změnou.	3.7
<b>provozní činnost</b> ( <i>operating activities</i> )	Činnost účetní jednotky, která není investiční činností nebo financováním.	2.8
<b>provozovatel (v ujednání o poskytování koncesovaných služeb)</b> ( <i>operator (in a service concession arrangement)</i> )	Účetní jednotka používající aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb k poskytování veřejných služeb prostřednictvím aktiva ovládaného zadavatelem.	32.8
<b>první účetní závěrka dle standardů IPSAS</b> ( <i>first IPSAS financial statements</i> )	První roční účetní závěrka, která je v souladu s IPSAS na akruální bázi a o které může účetní jednotka přímo a bez výhrad prohlásit, že je ve shodě s těmito IPSAS, protože přijala jednu nebo více přechodných výjimek uvedených v tomto standardu, které neovlivní věrné zobrazení v účetní závěrce a způsobilost účetní jednotky prohlásit shodu s akruálními IPSAS.	33.9
<b>prvopřekladatel</b> ( <i>first-time adopter</i> )	Účetní jednotka, která poprvé přijímá IPSAS na akruální bázi a předkládá svoji první přechodovou účetní závěrku dle IPSAS či svoji první účetní závěrku dle IPSAS.	33.9
<b>původní rozpočet</b> ( <i>original budget</i> )	Původně schválený rozpočet pro rozpočtové období.	24.7

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>realizovatelná finanční aktiva</b> ( <i>available-for-sale financial assets</i> )	Ta nederivátová finanční aktiva, která jsou určena k prodeji, resp. která nejsou zařazena do kategorie a) úvěry a jiné pohledávky, b) investice držené do splatnosti ani do kategorie c) finanční aktiva oceněná v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku.	29.10
<b>reálná hodnota</b> ( <i>fair value</i> )	Částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum nebo vyrovnán závazek.	9.11
<b>reálná hodnota snižená o prodejní náklady</b> ( <i>fair value less costs to sell</i> )	Částka, kterou lze získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek, mezi znalými, ochotnými stranami, snižená o náklady pozbytí.	21.14
<b>relevantní činnosti</b> ( <i>relevant rights</i> )	Činnosti potenciálně ovládané jednotky, které významně ovlivňují povahu a míru prospěchu, který účetní jednotka obdrží ze své angažovanosti v této jiné jednotce.	35.14
<b>restrukturalizace</b> ( <i>restructuring</i> )	Program, který je plánován a řízen vedením účetní jednotky a významně mění buď: (a) předmět činností účetní jednotky; nebo (b) způsob, kterým jsou tyto činnosti prováděny.	19.18
<b>retrospektivní aplikace</b> ( <i>retrospective application</i> )	Aplikace nového účetního pravidla na transakce, jiné události a podmínky tak, jako kdyby toto pravidlo bylo aplikováno vždy.	3.7
<b>retrospektivní úprava</b> ( <i>retrospective restatement</i> )	Oprava uznání, ocenění a zveřejnění částek prvků účetní závěrky tak, jako by k chybě v předchozím období nikdy nedošlo.	3.7
<b>rezerva</b> ( <i>provision</i> )	Závazek s nejistým časovým rozvrhem nebo výší.	19.18

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>riziko likvidity</b> ( <i>liquidity risk</i> )	Riziko, že účetní jednotka bude mít problémy splnit své povinnosti související s finančními závazky, které se hradí poskytnutím peněžních prostředků nebo jiného finančního aktiva.	30.8
<b>roční rozpočet</b> ( <i>annual budget</i> )	Schválený rozpočet na jeden rok. Neobsahuje dopředu zveřejňované odhady nebo projekce na období následující po tomto rozpočtovém období.	24.7
<b>rozdělení vlastníkům</b> ( <i>distributions to owners</i> )	Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál rozdělený účetní jednotkou všem nebo některým z vlastníků buď v podobě výnosu z investice nebo výběru původní investice.	1.7
<b>rozpočtová báze</b> ( <i>budgetary basis</i> )	Akruální, peněžní nebo jiná účetní báze přijatá pro sestavování rozpočtu, která byla schválena legislativním orgánem.	24.7
<b>rozpočtové určení</b> ( <i>appropriation</i> )	Pravomoc k rozdělení prostředků na účely stanovené legislativním nebo podobným orgánem.	24.7
<b>samostatná účetní závěrka</b> použitelné pro období začínající 31. prosince 2016 anebo před tímto datem ( <i>separate financial statements</i> )	Účetní závěrka předkládaná ovládající jednotkou, investorem do přidružené jednotky nebo spoluovládajícím ve společně ovládané jednotce, ve které jsou investice zachycovány spíše na základě přímého podílu na čistých aktivech/jmění než na základě vykazovaných výsledků a čistých aktiv jednotky, do které bylo investováno.	6.7
<b>samostatná účetní závěrka</b> použitelné pro období začínající 1. ledna 2017 anebo po tomto datu ( <i>separate financial statements</i> )	Účetní závěrka předkládaná účetní jednotkou, v níž si účetní jednotka mohla zvolit, s výhradou požadavků tohoto standardu, účetně zachytit investice do ovládaných účetních jednotek, společných podnikání a přidružených jednotek buďto v pořizovacích nákladech, v souladu s IPSAS 29 <i>Finanční nástroje: uznávání a oceňování</i> , nebo za použití ekvivalenční metody, jak je popsána v IPSAS 36 <i>Investice do přidružených jednotek a společných podnikání</i> .	34.6

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>samostatný subjekt</b> <i>(separate vehicle)</i>	Samostatně identifikovatelná finanční struktura, například samostatné právnické osoby nebo účetní jednotky uznané podle právních předpisů, bez ohledu na to, zda mají právní subjektivitu.	37.7
<b>schválený rozpočet</b> <i>(approved budget)</i>	Pravomoc, odvozená od zákonů, rozpočtového určení, vládních nařízení a ostatních rozhodnutí, uskutečňovat výdaje vztahující se k očekávaným výnosům nebo příjmům rozpočtového období.	24.7
<b>sdrúžené programy sociálního zabezpečení</b> <i>(composite social security programs)</i>	Programy zřízené zákony; (a) fungují jako sdrúžené zaměstnavatelské plány, které poskytují požitky po skončení pracovního poměru, jakož i (b) poskytují požitky, které nejsou protihodnotou za služby přijaté od zaměstnanců.	25.10
<b>sdrúžené zaměstnavatelské plány</b> <i>(multi-employer plans)</i>	Plány definovaných příspěvků (jiné než státní plány a složené programy sociálního zabezpečení) nebo plány definovaných požitků (jiné než státní plány), které: (a) sdrúžují aktiva přispívaná různými účetními jednotkami, které nejsou spoluovládány, 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.	25.10
<b>segment</b> <i>(segment)</i>	Odlišitelná činnost nebo skupina činností účetní jednotky, za kterou je vhodné samostatně vykazovat účetní informace pro účely (a) vyhodnocení minulé výkonnosti účetní jednotky při dosahování jejích cílů a (b) pro rozhodování o budoucí alokaci prostředků.	18.9



<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>sektor vládních institucí</b> ( <i>general government sector</i> )	Zahrnuje všechny organizační jednotky vládních institucí, jak jsou vymezeny ve finančním výkaznictví založeném na statistickém základě.	22.15
<b>sklizeň</b> ( <i>harvest</i> )	Oddělení produktu od biologického aktiva nebo přerušení životních procesů biologického aktiva.	27.9
<b>skupina biologických aktiv</b> ( <i>group of biological assets</i> )	Agregace podobných žijících zvířat nebo rostlin.	27.9
<b>směnné transakce</b> ( <i>exchange transactions</i> )	Transakce, při kterých jedna jednotka získá aktiva nebo služby, nebo jí zanikají závazky, za což poskytuje výměnou přibližně stejnou protihodnotu (primárně formou peněžní, zboží, služeb nebo užíváním aktiv) jiné jednotce.	9.11
<b>smlouva o finanční záruce</b> ( <i>financial guarantee contract</i> )	Je smlouva, na jejímž základě je výstavce povinen provést určité platby, aby odškodnil držitele za újmu, kterou utrpí selháním určitého dlužníka s platbou splatnou v řádné nebo upravené lhůtě splatnosti dluhového nástroje.	29.10
<b>smlouva o zhotovení</b> ( <i>construction contract</i> )	Smlouva nebo podobné závazné ujednání, sjednaná za účelem zhotovení aktiva nebo takového souboru aktiv, která jsou vzájemně propojena nebo vzájemně závislá z hlediska návrhu, technologie a funkce či jeho konečného účelu nebo použití.	11.4
<b>smlouva s pevnými náklady nebo náklady s přírůžkou</b> ( <i>cost plus or cost-based contract</i> )	Smlouva o zhotovení, podle níž jsou zhotoviteli uhrazeny dohodnuté nebo jinak definované náklady, a v případě komerční smlouvy navíc zvýšené o procento těchto nákladů, nebo pevný poplatek (jsou-li stanoveny).	11.4

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>smlouva za pevnou cenu</b> <i>(fixed price contract)</i>	Smlouva o zhotovení, ve které zhotovitel souhlasí s pevnou smluvní cenou nebo pevnou sazbou za jednotku výkonu, což v některých případech podléhá ustanovením o možném zvýšení nákladů.	11.4
<b>současná hodnota povinností z definovaných požitků</b> <i>(present value of a defined benefit obligation)</i>	Současná hodnota předpokládaných budoucích výplat nezbytných k uspokojení povinností vyplývajících ze služeb poskytnutých zaměstnanci v běžném a v předchozím období, bez odečtení aktiv plánu.	25.10
<b>specifická hodnota</b> <i>(entity-specific value)</i>	Současná hodnota peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že vzniknou z nepřetržitého užívání aktiva a z jeho pozbytí na konci jeho doby použitelnosti, nebo které očekává, že vynaloží na úhradu závazku.	17.13
<b>společná činnost</b> <i>(joint operation)</i>	Společné ujednání, kdy strany spoluovládající toto ujednání mají práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se tohoto ujednání.	37.7
<b>společné podnikání</b> použitelné pro období začínající 1. ledna 2017 anebo po tomto datu <i>(joint venture)</i>	Společné ujednání, v němž mají spoluovládající strany práva na čistá aktiva tohoto ujednání.	36.8
<b>společné podnikání</b> použitelné pro období začínající 31. prosince 2016 anebo před tímto datem <i>(joint venture)</i>	Závazné ujednání, kterým jsou dvě nebo více stran vázány provádět činnost, která je předmětem spoluovládání.	8.6
<b>společné ujednání</b> <i>(joint arrangement)</i>	Ujednání, které spoluovládají dvě nebo více stran.	36.8

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>spoluovládající</b> <i>(joint venturer)</i>	Strana společného podnikání, která toto společné podnikání spoluovládá.	36.8
<b>spoluovládající</b> <i>(venturer)</i>	Taková strana společného podnikání, která spoluovládá toto společné podnikání.	8.6
<b>spoluovládání</b> použitelné pro období začínající 31. prosince 2016 anebo před tímto datem <i>(joint control)</i>	Smluvně dohodnuté podílení se na ovládání činnosti na základě závazného ujednání.	8.6
<b>spoluovládání</b> použitelné pro období začínající 1. ledna 2017 anebo po tomto datu <i>(joint control)</i>	Smluvně dohodnutý podíl na ovládání určitého ujednání ve formě závazného ujednání, jež existuje pouze tehdy, když rozhodnutí o relevantních činnostech vyžadují jednomyslný souhlas stran podílejících se na ovládání.	36.8
<b>spolupřevoditel</b> <i>(joint operator)</i>	Strana účastníci se společné činnosti, která tuto společnou činnost spoluovládá.	37.7

Termín	Definice	Umístění
<b>spřízněné strany</b> ( <i>related party</i> )	<p>Strany se pokládají za spřízněné, jestliže jedna strana je schopna a) ovládat druhou stranou anebo b) má na ní podstatný vliv při přijímání finančních a provozních rozhodnutí nebo jestliže jsou spřízněná jednotka a další jednotka spoluovládány. Spřízněné strany zahrnují:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) jednotky, které přímo či nepřímo prostřednictvím jednoho nebo více prostředníků ovládají účetní jednotku anebo jsou ovládány vykazující jednotkou;</li> <li>(b) přidružené jednotky (viz IPSAS 36 <i>Investice do přidružených jednotek a společných podnikání</i>);</li> <li>(c) jednotlivce přímo nebo nepřímo vlastníci podíl ve vykazující jednotce, který jim zajišťuje podstatný vliv na jednotku, a blízké členy rodiny těchto jednotlivců;</li> <li>(d) klíčové řídicí pracovníky a blízké členy rodiny klíčových řídicích pracovníků; a</li> <li>(e) jednotky, v nichž je podstatný vlastnický podíl přímo či nepřímo držen jakoukoliv osobou popsanou v bodech (c) nebo (d), nebo na něž má taková osoba podstatný vliv.</li> </ul>	20.4
<b>srovnatelná báze</b> ( <i>comparable basis</i> )	<p>Skutečné částky plnění rozpočtu předkládané na stejné účetní bázi, při stejné klasifikaci, pro stejné jednotky a stejné období jako schválený rozpočet.</p>	24.7
<b>státní plány</b> ( <i>state plans</i> )	<p>Plány jiné než sružené programy sociálního zabezpečení, zřízené na základě zákona, které fungují tak, jako by byly sruženými zaměstnavatelskými plány a vztahují se na všechny jednotky spadající pod určité ekonomické kategorie uvedené v zákoně.</p>	25.10
<b>strana společného ujednání</b> ( <i>party to a joint arrangement</i> )	<p>Účetní jednotka, která se podílí na společném ujednání, bez ohledu na to, zda toto ujednání spoluovládá.</p>	37.7

Termín	Definice	Umístění
<b>strukturovaná jednotka</b> <i>(structured entity)</i>	Strukturovanou jednotkou je: (a) V případě jednotek, kde administrativní ujednání nebo právní předpisy obvykle představují dominantní faktor při rozhodování o tom, kdo danou jednotku ovládá, taková jednotka, která je vytvořená tak, aby administrativní ujednání nebo právní předpisy nehrály dominantní roli při rozhodování, kdo danou jednotku ovládá, např. když jsou závazná ujednání významná pro určení, kdo jednotku ovládá a relevantní činnosti jsou řízeny prostřednictvím závazných ujednání; nebo (b) v případě jednotek, kde hlasovací a podobná práva jsou obvykle dominantním faktorem při rozhodování, kdo danou jednotku ovládá, taková účetní jednotka, která je vytvořená tak, aby hlasovací nebo podobná práva nepředstavovala dominantní faktor při rozhodování, kdo danou jednotku ovládá, například když se hlasovací práva vztahují pouze na administrativní úkoly a relevantní činnosti jsou řízeny prostřednictvím závazných ujednání.	38.7
<b>subjekt s rozhodovací pravomocí</b> <i>(decision maker)</i>	Jednotka s rozhodovacími právy, která jedná sama za sebe – je tedy principálem nebo je agentem jiných stran.	35.14
<b>transakce mezi spřízněnými stranami</b> <i>(related party transaction)</i>	Převod prostředků nebo povinností mezi spřízněnými stranami, bez ohledu na to, zda je účtována cena. Transakce mezi spřízněnými stranami nezahrnují transakce s jakoukoliv jinou jednotkou, která je spřízněnou stranou jenom z titulu ekonomické závislosti na vykazující jednotce nebo na vládě, jejíž je součástí.	20.4

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>transakční náklady</b> ( <i>transaction costs</i> )	Přírůstkové náklady, které přímo souvisejí s nabytím, vydáním nebo pozbytím finančního aktiva nebo závazku (viz IPSAS 29, dodatek A odstavec AG26). Přírůstkový náklad je takový, který by nevznikl, pokud by účetní jednotka finanční nástroj nenabyla, nevydala ani nepozbyla.	29.10
<b>transfery</b> ( <i>transfers</i> )	Přítoky budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu z nesměnných transakcí, s výjimkou daní.	23.7
<b>třída pozemků, budov a zařízení</b> ( <i>class of property, plant, and equipment</i> )	Seskupení aktiv, která se podobají svojí podstatou a funkcí v činnosti účetní jednotky a která jsou pro potřeby zveřejnění vykazována v účetní závěrce jako jedna položka.	17.13
<b>tržní riziko</b> ( <i>market risk</i> )	Riziko, že se reálná hodnota nebo budoucí peněžní toky z finančního nástroje budou měnit v důsledku změn tržních cen. Tržní riziko zahrnuje tři druhy rizik: měnové riziko, úrokové riziko a jiné cenové riziko.	30.8
<b>účast v jiné jednotce</b> ( <i>interest in another entity</i> )	Vztahuje se na účast jednotky danou závazným ujednáním nebo jiným způsobem, který vystavuje jednotku rozličným přínosům z činnosti této jiné jednotky. Účast v jiné jednotce je možné mimo jiné prokázat prostřednictvím držení 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 účast v jiné jednotce výhradně na základě typického vztahu poskytovatel – příjemce, nebo zákazník-dodavatel.	38.7

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>účetní báze</b> <i>(accounting basis)</i>	Akruální nebo peněžní báze účetnictví, jež jsou definovány v akruálně založených standardech IPSAS a ve standardu IPSAS založeném na peněžní bázi.	24.7
<b>účetní hodnota</b> <b>(investice do nemovitosti)</b> <i>(carrying amount of investment property)</i>	Částka, ve které je aktivum uznáno ve výkazu finanční situace.	16.7
<b>účetní hodnota</b> <b>(nehmotného aktiva)</b> <i>(carrying amount of an intangible asset)</i>	Částka, ve které je aktivum uznáno po odečtení jakýchkoli kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát ze znehodnocení aktiva.	31.16
<b>účetní hodnota</b> <b>(pozemků, budov a zařízení)</b> <i>(carrying amount of property, plant, and equipment)</i>	Částka, ve které je aktivum uznáno po odečtení všech opravek a kumulovaných ztrát ze znehodnocení.	17.13
<b>účetní hodnota aktiva</b> <i>(carrying amount of an asset)</i>	Částka, ve které je aktivum uznáno ve výkazu finanční situace po odečtení všech opravek a kumulovaných ztrát ze znehodnocení.	10.7
<b>účetní hodnota závazku</b> <i>(carrying amount of a liability)</i>	Částka, ve které je závazek uznán ve výkazu finanční situace.	10.7
<b>účetní pravidla</b> <i>(accounting policies)</i>	Konkrétní pravidla, východiska, konvence, zásady a postupy aplikované účetní jednotkou při sestavování a předkládání účetní závěrky.	3.7

Termín	Definice	Umístění
<b>účetní pravidla segmentu</b> ( <i>segment accounting policies</i> )	Účetní pravidla přijatá pro sestavování a předkládání účetních závěrek za konsolidovanou skupinu nebo za účetní jednotku, stejně jako účetní pravidla, která se vztahují výhradně k vykazování podle segmentů.	18.27
<b>účinnost zajištění</b> ( <i>hedge effectiveness</i> )	Stupeň, ve kterém jsou změny reálné hodnoty nebo peněžních toků plynoucích ze zajištěné položky započteny se změnami reálné hodnoty nebo peněžních toků plynoucích ze zajišťovacího nástroje (viz IPSAS 29 dodatek A odstavce AG145-AG156).	29.10
<b>událost zakládající povinnost</b> ( <i>obligating event</i> )	Taková událost, která zakládá právně nebo jinak než právně závaznou povinnost, jejímž důsledkem je skutečnost, že účetní jednotka nemá žádnou reálnou alternativu, než tuto povinnost splnit.	19.18
<b>události po datu vykazání</b> ( <i>events after the reporting date</i> )	<p>Události po rozvahovém dni jsou jak příznivé, tak i nepříznivé události, k nimž dojde v období mezi datem vykazání a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění. Je možno identifikovat dva typy takových událostí:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) události prokazující okolnosti, které existovaly již k datu vykazání (události po datu vykazání upravující účetní závěrku), a</li> <li>(b) události naznačující okolnosti, které vznikly nově až po datu vykazání (události po datu vykazání neupravující účetní závěrku).</li> </ul>	14.5



<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>ujednání o poskytování koncesovaných služeb</b> <i>(service concession arrangement)</i>	Závazné ujednání mezi zadavatelem a provozovatelem, podle kterého: (a) provozovatel používá aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb za účelem poskytování veřejné služby jménem zadavatele po určitou dobu; a (b) provozovatel dostane za své služby po dobu platnosti ujednání o poskytování koncesovaných služeb náhradu	32.8
<b>úrokové riziko</b> <i>(interest rate risk)</i>	Riziko, že se reálná hodnota nebo budoucí peněžní toky z finančního nástroje budou měnit v důsledku změn tržních úrokových sazeb.	30.8
<b>úrokový náklad</b> <i>(interest cost)</i>	Nárůst současné hodnoty povinnosti z definovaných požitků mezi obdobími vyplývající ze skutečnosti, že se o jedno období přiblížil výplatní termín požitků.	25.10
<b>ustanovení pro převáděná aktiva</b> <i>(stipulations on transferred assets)</i>	Požadavky zákonů, předpisů nebo závazných ujednání předepsané pro využití převáděného aktiva jinými jednotkami než je vykazující jednotka.	23.7
<b>úvěrové riziko</b> <i>(credit risk)</i>	Riziko, že jedna strana finančního nástroje způsobí finanční ztrátu druhé straně nesplněním své povinnosti	30.8
<b>úvěrové závazky</b> <i>(loans payable)</i>	Úvěrové závazky jsou finanční závazky s ýjimkou krátkodobých závazků z obchodního styku splatných za obvyklých úvěrových podmínek.	30.8

Termín	Definice	Umístění
<b>úvěry a jiné pohledávky</b> <i>(loans and receivables)</i>	<p>Jsou nederivátová finanční aktiva s pevně stanovenými nebo určitelnými platbami, která nejsou kótována na aktivním trhu, přičemž se nejedná o:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ta, která účetní jednotka hodlá prodat ihned nebo v blízké budoucnosti a která budou klasifikována jako určená k obchodování, ani ta, která účetní jednotka při prvotním uznání zařadí do kategorie nástrojů oceňovaných v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku;</li> <li>(b) ta, která účetní jednotka při prvotním uznání zařadí do kategorie realizovatelných finančních aktiv, nebo</li> <li>(c) ta, u kterých držitel nemusí získat zpět většinu své počáteční investice z jiného důvodu než pro zhoršení bonity úvěru. Tato finanční aktiva musí být klasifikována jako realizovatelná.</li> </ul>	29.10
<b>víceletý rozpočet</b> <i>(multi-year budget)</i>	Schválený rozpočet na více než jeden rok. Neobsahuje předem zveřejněné odhady nebo výhledy na období po rozpočtovém období.	24.7
<b>vklady vlastníků</b> <i>(contributions from owners)</i>	<p>Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál vložený do účetní jednotky stranami mimo tuto jednotku vyjma toho, který vede ke vzniku závazků této účetní jednotky, jimiž se zřizuje finanční účast na čistých aktivech/jmění této účetní jednotky, jež:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) vyjadřuje nárok jak na (i) rozdělení budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu účetní jednotkou během jejího trvání, které je v pravomoci vlastníků nebo jejich zástupců, tak nárok na (ii) přiděly jakéhokoliv přebytku aktiv nad závazky v případě zrušení účetní jednotky; a/nebo</li> <li>(b) může být prodána, směněna, převedena nebo vyplacena.</li> </ul>	1.7

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>vlastníkem užívaná nemovitost</b> <i>(owner-occupied property)</i>	Nemovitost držená (vlastníkem nebo nájemcem na základě finančního leasingu) pro výrobu nebo dodávky výrobků, zboží či služeb, případně pro administrativní účely.	16.7
<b>výdaje financované prostřednictvím daňového systému</b> <i>(expenses paid through the tax system)</i>	Částky, které jsou k dispozici příjemcům bez ohledu na to, zda platí daně či nikoliv.	23.7
<b>výnos</b> <i>(revenue)</i>	Hrubý přírůstek ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu během účetního období, pokud tento přírůstek vede ke zvýšení čistých aktiv/jmění, přičemž nejde o přírůstek vyvolaný vklady vlastníků.	1.7
<b>výnos segmentu</b> <i>(segment revenue)</i>	Výnos vykazovaný ve výkazu finanční výkonnosti účetní jednotky, který je segmentu přímo přiřaditelný, a relevantní část výnosu účetní jednotky, která může být na segment rozvržena na racionálním základě, ať již vyplývá z rozpočtových určení či jim podobných, dotací, transferů, pokut, poplatků nebo z prodejů externím odběratelům nebo z transakcí s jinými segmenty téže účetní jednotky. Výnosy segmentu nezahrnují: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) úrokové výnosy a dividendy, včetně úroku získaného z poskytnutých záloh nebo půjček jiným segmentům, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy; nebo</li> <li>(b) přínosy z prodeje investic či přínosy ze zániku závazku, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy.</li> </ul>	18.27

Termín	Definice	Umístění
<b>výnos ze strukturované jednotky</b> ( <i>revenue from a structured entity</i> )	<p>Výnosy segmentu zahrnují podíl účetní jednotky na čistém přebytku (schodku) přidružených jednotek, společném podnikání nebo podíl na jiných investicích zachycených ekvivalenční metodou pouze tehdy, jestliže jsou tyto položky zahrnuty do konsolidovaných nebo celojednotkových výnosů.</p> <p>Výnos segmentu zahrnuje podíl spoluovládajícího na výnosech spoluovládané jednotky, která je konsolidována poměrnou metodou podle standardu IPSAS 8.</p>	38.7
<b>výnosy z aktiv plánu</b> ( <i>return on plan assets</i> )	<p>Zahrnuje, a to mimo jiné, opakované nebo jednorázové poplatky, úroky, dividendy a jiná rozdělení jmění, přínosy nebo újmy z přecenění nebo oduznání podílů ve strukturovaných jednotkách a přínosy nebo újmy z převodu aktiv a závazků na strukturovanou jednotku.</p> <p>Úroky, dividendy a podobné výnosy k rozdělení a jiné výnosy plynoucí z aktiv plánu společně s realizovanými a nerealizovanými přínosy a újmami plynoucími z aktiv plánu, snížené o správní náklady plánu (kromě těch zahrnutých do pojistně matematických odhadů použitých k ocenění povinnosti z definovaných požitků) a snížené o daně související s plánem samotným.</p>	25.10
<b>výpůjční náklady</b> ( <i>borrowing costs</i> )	<p>Úrok a ostatní náklady, které účetní jednotka vynaložila ve spojení s vypůjčením si finančních prostředků.</p>	5.5
<b>vývoj</b> ( <i>development</i> )	<p>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.</p>	31.16
<b>výzkum</b> ( <i>research</i> )	<p>Původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti.</p>	31.16

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>významný</b> <i>(material)</i>	Neuvedení nebo nesprávné uvedení položek jsou významná, jestliže mohou jednotlivě nebo souhrnně ovlivnit rozhodnutí nebo úsudky uživatelů na základě účetní závěrky. Významnost je závislá na podstatě a velikosti opomenuté nebo chybně vykázané položky posuzované v konkrétních podmínkách. Podstata nebo velikost položky, či kombinace obou může být rozhodujícím faktorem.	1.7
<b>vznik leasingu</b> <i>(inception of the lease)</i>	Je buď datum uzavření leasingové smlouvy, nebo datum vázanosti smluvních stran základními smluvními ustanoveními leasingu, podle okamžiku, který nastane dříve. K tomuto datu: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) se leasing klasifikuje jako operativní nebo finanční leasing</li> <li>(b) v případě finančního leasingu se stanoví částky, které budou uznány při zahájení leasingu</li> </ul>	13.8
<b>zadavatel</b> <b>(v ujednání</b> <b>o poskytování</b> <b>koncesovaných</b> <b>služeb</b> <i>(grantor (in</i> <i>a service concession</i> <i>arrangement))</i>	Účetní jednotka, která poskytuje provozovateli práva používat aktivum související s poskytováním koncesovaných služeb.	32.8
<b>zahájení leasingu</b> <i>(commencement of</i> <i>the lease term)</i>	Datum, od něhož je nájemce oprávněn vykonávat svá užívací práva k najatému aktivu. Je to datum, ke kterému je leasing prvotně uznán (tj. jsou uznána aktiva, závazky, výnosy nebo náklady vyplývající z leasingu).	13.8
<b>zahraniční</b> <b>jednotka</b> <i>(foreign operation)</i>	Jednotka, která je ovládanou jednotkou, přidruženou jednotkou, společným podnikáním nebo organizační složkou vykazující jednotky, jejíž činnosti vycházejí nebo jsou prováděny v jiné zemi nebo v jiné měně, než v měně vykazující jednotky.	4.10

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>zajištěná položka</b> <i>(hedged item)</i>	Aktivum, závazek, závazný příslib, vysoce pravděpodobná očekávaná transakce nebo čistá investice v zahraniční jednotce, 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 87–94 a dodatek A, odstavce AG131–AG141, IPSAS 29)	29.10
<b>zajišťovací nástroj</b> <i>(hedging instrument)</i>	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 81–86 a dodatek A, odstavce AG127–AG130 IPSAS 29).	29.10
<b>zaměstnanecké požitky</b> <i>(employee benefits)</i>	Všechny formy plnění poskytované účetní jednotkou zaměstnancům výměnou za jejich služby.	25.10
<b>zaručená zbytková hodnota</b> <i>(guaranteed residual value)</i>	(a) v případě nájemce ta část zbytkové hodnoty, která je zaručena nájemcem nebo stranou spřízněnou s nájemcem (částka záruky je maximální částkou, která může být v každém případě zaplacená), a (b) v případě pronajímatele ta část zbytkové hodnoty, která je zaručena nájemcem nebo třetí stranou, která není spřízněná s pronajímatelem aktiva a je finančně schopna splnit povinnosti vyplývající ze záruky	13.8

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>zásoby</b> <i>(inventories)</i>	<p>Aktiva:</p> <p>(a) ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu;</p> <p>(b) ve formě materiálu nebo obdobných dodávek určených ke spotřebě nebo distribuci při poskytování služeb;</p> <p>(c) držena za účelem prodeje nebo jejich distribuce v rámci běžné činnosti; nebo</p> <p>(d) ve výrobním procesu, určená k prodeji nebo distribuci.</p>	12.9
<b>závazky</b> <i>(liabilities)</i>	<p>Současné povinnosti účetní jednotky, které vznikly v důsledku minulých událostí, od jejichž splnění se očekává, že vyústí v odtok prostředků představujících ekonomický prospěch či využitelný potenciál.</p>	1.7
<b>závazky segmentu</b> <i>(segment liabilities)</i>	<p>Provozní závazky, které vyplývají z provozní činnosti segmentu, a které jsou buď přímo přiřaditelné tomuto segmentu, nebo mohou být tomuto segmentu přiřazeny na racionálním základě.</p> <p>Jestliže náklady segmentu zahrnují úrokové náklady, pak závazky segmentu zahrnují související úročené závazky. Závazky segmentu zahrnují podíl spoluovládajícího na závazcích spoluovládané jednotky, která je vykazována poměrnou konsolidací podle IPSAS 8.</p> <p>Závazky segmentu nezahrnují závazky vyplývající z daní ze zisku nebo ekvivalentu daně ze zisku, které jsou uznány v souladu s účetními standardy zabývajícími se zachycením povinnosti zaplatit daň ze zisku nebo ekvivalent daně ze zisku.</p>	18.27

<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>závazné ujednání (pro společné ujednání)</b> <i>(binding arrangement (for a joint arrangement))</i>	Ujednání, které přiznává účastníkům vynutitelná práva a povinnosti, jakoby tato ujednání měla podobu smluv. Závazné ujednání zahrnuje smluvní práva či jiná práva vyplývající z právních předpisů.	35.14
<b>závazné ujednání (pro ujednání o poskytování koncesovaných služeb)</b> <i>(binding arrangement (for a service concession arrangement))</i>	Zahrnuje smlouvy či jiná ujednání, která poskytují účastníkům obdobná práva a povinnosti, jakoby tato ujednání měla podobu smluv.	32.8
<b>závazný příslib (firm commitment)</b>	Závazná dohoda o směně konkrétního objemu prostředků za konkrétní cenu ke konkrétnímu budoucímu datu.	29.10
<b>závěrkový kurz (closing rate)</b>	Okamžitý (spotový) měnový kurz k datu vykázání.	4.10
<b>zbytková hodnota (pozemků, staveb, zařízení a nehmotného aktiva)</b> <i>(residual value (of property, plant, and equipment or an intangible asset))</i>	Odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala z pozbytí aktiva po odečtení odhadovaných nákladů na jeho pozbytí, pokud by aktivum již bylo vzhledem ke svému stáří a stavu na očekávaném konci jeho doby použitelnosti.	17.13
<b>zdanitelná událost (taxable event)</b>	Událost, kterou vláda, legislativní nebo jiný orgán určil, že bude předmětem zdanění.	23.7



<b>Termín</b>	<b>Definice</b>	<b>Umístění</b>
<b>zemědělská činnost</b> ( <i>agricultural activity</i> )	Účetní jednotkou řízená biologická přeměna biologických aktiv a jejich sklizeň za účelem: <ul style="list-style-type: none"> <li>• prodeje</li> <li>• distribuce zdarma nebo za symbolický poplatek; nebo</li> <li>• vzniku zemědělského produktu, nebo dalších biologických aktiv k prodeji či distribuci zdarma nebo za symbolický poplatek.</li> </ul>	27.9
<b>zemědělský produkt</b> ( <i>agricultural produce</i> )	Produkt sklizený (získaný) z biologických aktiv účetní jednotky.	27.9
<b>zhotovitel</b> ( <i>contractor</i> )	Účetní jednotka, která provede práci podle smlouvy o zhotovení.	11.4
<b>změna účetního odhadu</b> ( <i>change in accounting estimate</i> )	Úprava účetní hodnoty aktiva nebo závazku nebo částky periodické spotřeby aktiva, která je výsledkem hodnocení stávajícího stavu a očekávaných budoucích prospěchů a povinností spojených s aktivy a závazky. Změny účetních odhadů jsou výsledkem nových informací nebo nového vývoje, a proto nejsou opravami chyb.	3.7
<b>znehodnocení</b> ( <i>impairment</i> )	Ztráta budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu aktiva, která převyšuje systematické uznávání ztráty budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu aktiva prostřednictvím odpisování.	21.14
<b>zpětně získatelná částka (z aktiv či z penězotvorné jednotky)</b> ( <i>recoverable amount (of an asset or a cash-generating unit)</i> )	Reálná hodnota aktiva nebo penězotvorné jednotky snižená o prodejní náklady nebo jeho či její hodnota z užívání, je-li tato vyšší.	26.13

Termín	Definice	Umístění
<b>zpětně získatelná částka (z pozemků, staveb a zařízení)</b> <i>(recoverable amount (of property, plant, and equipment))</i>	Reálná hodnota peněžotvorného aktiva snižená o prodejní náklady nebo jeho hodnota z užívání, je-li tato vyšší.	17.13
<b>zpětně získatelná částka využitelnosti</b> <i>(recoverable service amount)</i>	Reálná hodnota nepeněžotvorného aktiva snižená o prodejní náklady nebo jeho hodnota z užívání, je-li tato vyšší.	21.14
<b>způsobilé aktivum</b> <i>(qualifying asset)</i>	Aktivum, které nezbytně potřebuje značné časové období k tomu, aby bylo připravené pro zamýšlené použití nebo prodej.	5.5
<b>ztráta ze znehodnocení nepeněžotvorného aktiva</b> <i>(impairment loss of a non-cash-generating asset)</i>	Částka, o kterou účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku využitelnosti.	17.13
<b>ztráta ze znehodnocení peněžotvorného aktiva</b> <i>(impairment loss of a cash-generating asset)</i>	Částka, o kterou účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku.	17.13

## Standardy IPSAS na akruální bázi vydané k 31. lednu 2016

### Přehled A: Seznam standardů IPSAS účinných k 1. lednu 2016

Příručka 2016 zahrnuje všechny standardy IPSAS v jejich poslední pozměněné verzi. Pokud standard IPSAS zahrnuje odstavce, které dosud nejsou účinné, jsou tyto odstavce vyjmenovány. Dřívější použití pozměněných odstavců před datem účinnosti je doporučeno.

IPSAS	Vydán	Datum účinnosti k nebo od	Odstavce dosud neúčinné			
			Neúčinný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn	Příručka s ovlivněným odstavcem
IPSAS 1 — Předkládání účetní závěrky (novelizován)	Prosinec 2006	1. leden 2008	4	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			7	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			12	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			88	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			95	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			97	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			103	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			118	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			134	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			135	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			139	Pozměněn	IPSAS 38	2014

IPSAS	Vydán	Datum účinnosti k nebo od	Odstavce dosud neúčinné			
			Neúčinný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn	Příručka s ovlivněným odstavcem
			151	Zrušen	IPSAS 33	2014
			152	Zrušen	IPSAS 33	2014
			153F	Nový	IPSAS 33	2014
			153G	Nový	IPSAS 35 IPSAS 38	2014
			154	Pozměněn	IPSAS 33	2014
IPSAS 2 — Výkaz peněžních toků	Květen 2000	1. leden 2001	8	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			47	Pozměněn	IPSAS 37	2014
			48	Pozměněn	IPSAS 37	2014
			50A	Nový	IPSAS 35	2014
			52A	Nový	IPSAS 35	2014
			52B	Nový	IPSAS 35	2014
			61	Pozměněn	IPSAS 37	2014
			63C	Nový	IPSAS 37	2014
			63D	Nový	IPSAS 37 IPSAS 35	2014

IPSAS	Vydán	Datum účinnosti k nebo od	Odstavce dosud neúčinné			
			Neúčinný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn	Příručka s ovlivněným odstavcem
			64	Pozměněn	IPSAS 33	2014
IPSAS 3 — Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby (novelizován)	Prosinec 2006	1. leden 2008	59B	Nový	IPSAS 33	2014
			60	Pozměněn	IPSAS 33	2014
IPSAS 4 — Dopady změn měnových kurzů cizích měn (novelizován)	Duben 2008	1. leden 2010	3	Pozměněn	IPSAS 37	2014
			10	Pozměněn	IPSAS 37	2014
			13	Pozměněn	IPSAS 37	2014
			21	Pozměněn	IPSAS 37	2014
			22	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			38	Pozměněn	IPSAS 37	2014
			47	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			50	Pozměněn	IPSAS 37	2014

IPSAS	Vydan	Datum účinnosti k nebo od	Odstavce dosud neúčinné			
			Neúčinný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn	Příručka s ovlivněným odstavcem
			51	Pozměněn	IPSAS 37 IPSAS 35	2014
			53	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			55	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			57	Pozměněn	IPSAS 37	2014
			57A	Nový	IPSAS 37	2014
			57B	Nový	IPSAS 37	2014
			57C	Nový	IPSAS 37	2014
			57D	Nový	IPSAS 37	2014
			58	Pozměněn	IPSAS 37	2014
			67	Zrušen	IPSAS 33	2014
			68	Zrušen	IPSAS 33	2014
			69	Zrušen	IPSAS 33	2014
			70	Zrušen	IPSAS 33	2014
			71A	Nový	IPSAS 33	2014

IPSAS	Vydán	Datum účinnosti k nebo od	Odstavce dosud neúčinné			
			Neúčinný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn	Příručka s ovlivněným odstavcem
			71B	Nový	IPSAS 37 IPSAS 35	2014
			72	Pozměněn	IPSAS 33	2014
IPSAS 5 — Výpůjční náklady	Květen 2000	1. leden 2001	41	Zrušen	IPSAS 33	2014
			42B	Nový	IPSAS 33	2014
			43	Pozměněn	IPSAS 33	2014
IPSAS 6 — Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka (novelizován)	Prosinec 2006	1. leden 2008				
IPSAS 7 — Investice do přidružených jednotek (novelizován)	Prosinec 2006	1. leden 2008				

IPSAS	Vydán	Datum účinnosti k nebo od	Odstavce dosud neúčinné			
			Neúčinný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn	Příručka s ovlivněným odstavcem
IPSAS 8 — Účasti na společném podnikání (novelizován)	Prosinec 2006	1. leden 2008				
IPSAS 9 — Výnosy ze směnných transakcí	Červenec 2001	1. červenec 2002	9	Pozměněn	IPSAS 37	2014
			41A	Nový	IPSAS 33	2014
			42B	Nový	IPSAS 37	2014
			42	Pozměněn	IPSAS 33	2014
IPSAS 10 — Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	Červenec 2001	1. červenec 2002	38C	Nový	IPSAS 33	2014
			39	Pozměněn	IPSAS 33	2014



IPSAS	Vydán	Datum účinnosti k nebo od	Odstavce dosud neúčinné			
			Neúčinný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn	Příručka s ovlivněným odstavcem
IPSAS 11 — Smlouvy o zhotovení	Červenec 2001	1. červenec 2002	57A	Nový	IPSAS 33	2014
			58	Pozměněn	IPSAS 33	2014
IPSAS 12 — Zásoby (novelizován)	Prosinec 2006	1. leden 2008	51B	Nový	IPSAS 33	2014
			52	Pozměněn	IPSAS 33	2014
IPSAS 13 — Leasingy (novelizován)	Prosinec 2006	1. leden 2008	79	Zrušen	IPSAS 33	2014
			80	Zrušen	IPSAS 33	2014
			85C	Nový	IPSAS 33	2014
			86	Pozměněn	IPSAS 33	2014

IPSAS	Vydán	Datum účinnosti k nebo od	Odstavce dosud neúčinné			
			Neúčinný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn	Příručka s ovlivněným odstavcem
IPSAS 14 — Události po datu vykázání (novelizován)	Prosinec 2006	1. leden 2008	32B	Nový	IPSAS 33	2014
			33	Pozměněn	IPSAS 33	2014
IPSAS 16 — Investice do nemovitostí (novelizován)	Prosinec 2006	1. leden 2008	91	Zrušen	IPSAS 33	2014
			92	Zrušen	IPSAS 33	2014
			93	Zrušen	IPSAS 33	2014
			94	Zrušen	IPSAS 33	2014
			95	Zrušen	IPSAS 33	2014
			96	Zrušen	IPSAS 33	2014
			98	Zrušen	IPSAS 33	2014
			99	Zrušen	IPSAS 33	2014
			101B	Nový	IPSAS 33	2014
102	Pozměněn	IPSAS 33	2014			

IPSAS	Vydán	Datum účinnosti k nebo od	Odstavce dosud neúčinné			
			Neúčinný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn	Příručka s ovlivněným odstavcem
IPSAS 17 — Pozemky, budovy a zařízení (novelizován)	Prosinec 2006	1. leden 2008	95	Zrušen	IPSAS 33	2014
			96	Zrušen	IPSAS 33	2014
			97	Zrušen	IPSAS 33	2014
			98	Zrušen	IPSAS 33	2014
			99	Zrušen	IPSAS 33	2014
			100	Zrušen	IPSAS 33	2014
			101	Zrušen	IPSAS 33	2014
			102	Zrušen	IPSAS 33	2014
			103	Zrušen	IPSAS 33	2014
			104	Zrušen	IPSAS 33	2014
			107F	Nový	IPSAS 33	2014
			108	Pozměněn	IPSAS 33	2014

IPSAS	Vydan	Datum účinnosti k nebo od	Odstavce dosud neúčinné			
			Neúčinný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn	Příručka s ovlivněným odstavcem
IPSAS 18 — Vykazování podle segmentů	Červen 2002	1. červenec 2003	27	Pozměněn	IPSAS 37	2014
			32	Pozměněn	IPSAS 37	2014
			41	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			76A	Nový	IPSAS 33	2014
			77	Pozměněn	IPSAS 33	2014
IPSAS 19 — Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	Říjen 2002	1. leden 2004	37	Pozměněn	IPSAS 37	2014
			110	Zrušen	IPSAS 33	2014
			111B	Nový	IPSAS 33	2014
			111C	Nový	IPSAS 37	2014
			112	Pozměněn	IPSAS 33	2014
IPSAS 20 — Zveřejňování spřízněných stran	Říjen 2002	1. leden 2004	4	Pozměněn	IPSAS 37	2014
			15	Pozměněn	IPSAS 37	2014
			24	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			33	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			42A	Nový	IPSAS 33	2014

IPSAS	Vydán	Datum účinnosti k nebo od	Odstavce dosud neúčinné			
			Neúčinný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn	Příručka s ovlivněným odstavcem
			42B	Nový	IPSAS 37 IPSAS 35	2014
			43	Pozměněn	IPSAS 33	2014
IPSAS 21 — Znehodnocení nepeněžotvorných aktiv	Prosinec 2004	1. leden 2006	13	Pozměněn	IPSAS 37 IPSAS 35	2014
			80	Zrušen	IPSAS 33	2014
			81	Zrušen	IPSAS 33	2014
			82C	Nový	IPSAS 33	2014
			82D	Nový	IPSAS 37 IPSAS 35	2014
			83	Pozměněn	IPSAS 33	2014

IPSAS	Vydán	Datum účinnosti k nebo od	Odstavce dosud neúčinné			
			Neúčinný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn	Příručka s ovlivněným odstavcem
IPSAS 22 — Zveřejňování finančních informací o sektoru vládních institucí	Prosinec 2006	1. leden 2008	24	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			26	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			27	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			29	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			30	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			41	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			47A	Nový	IPSAS 33	2014
			47B	Nový	IPSAS 35	2014
			48	Pozměněn	IPSAS 33	2014
IPSAS 23 — Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)	Prosinec 2006	30. červen 2008	116	Zrušen	IPSAS 33	2014
			117	Zrušen	IPSAS 33	2014
			118	Zrušen	IPSAS 33	2014
			119	Zrušen	IPSAS 33	2014
			120	Zrušen	IPSAS 33	2014
			121	Zrušen	IPSAS 33	2014

IPSAS	Vydán	Datum účinnosti k nebo od	Odstavce dosud neúčinné			
			Neúčinný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn	Příručka s ovlivněným odstavcem
			122	Zrušen	IPSAS 33	2014
			123	Zrušen	IPSAS 33	2014
			124C	Nový	IPSAS 33	2014
			125	Pozměněn	IPSAS 33	2014
IPSAS 24 — Předkládání rozpočtových informací v účetní závěre	Prosinec 2006	1. leden 2009	54A	Nový	IPSAS 33	2014
			55	Pozměněn	IPSAS 33	2014
IPSAS 25 — Zaměstnanecké požitky	Únor 2008	1. leden 2011	166	Zrušen	IPSAS 33	2014
			167	Zrušen	IPSAS 33	2014
			168	Zrušen	IPSAS 33	2014
			169	Zrušen	IPSAS 33	2014
			170	Zrušen	IPSAS 33	2014
			171	Zrušen	IPSAS 33	2014

IPSAS	Vydán	Datum účinnosti k nebo od	Odstavce dosud neúčinné			
			Neúčinný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn	Příručka s ovlivněným odstavcem
			172	Zrušen	IPSAS 33	2014
			173	Zrušen	IPSAS 33	2014
			174	Zrušen	IPSAS 33	2014
			175	Zrušen	IPSAS 33	2014
			176	Zrušen	IPSAS 33	2014
			177B	Nový	IPSAS 33	2014
			178	Pozměněn	IPSAS 33	2014
IPSAS 26 — Znehodnocení peněžotvorných aktiv	Únor 2008	1. duben 2009	12	Pozměněn	IPSAS 37 IPSAS 35	2014
			126D	Nový	IPSAS 33	2014
			126E	Nový	IPSAS 35	2014
			127	Pozměněn	IPSAS 33	2014
IPSAS 27 — Zemědělství	Prosinec 2009	1. duben 2011	55	Zrušen	IPSAS 33	2014
			56A	Nový	IPSAS 33	2014
			57	Pozměněn	IPSAS 33	2014



IPSAS	Vydán	Datum účinnosti k nebo od	Odstavce dosud neúčinné			
			Neúčinný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn	Příručka s ovlivněným odstavcem
IPSAS 28 — Finanční nástroje: vykazování	Leden 2010	1. leden 2013	3	Pozměněn	IPSAS 37 IPSAS 35	2014
			56	Zrušen	IPSAS 33	2014
			57	Zrušen	IPSAS 33	2014
			58	Zrušen	IPSAS 33	2014
			60B	Nový	IPSAS 33	2014
			60C	Nový	IPSAS 37 IPSAS 35	2014
			61	Pozměněn	IPSAS 33	2014
			AG53	Pozměněn	IPSAS 35	2014
IPSAS 29 — Finanční nástroje: uznávání a oceňování	Leden 2010	1. leden 2013	2	Pozměněn	IPSAS 37 IPSAS 35	2014
			17	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			89	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			114	Zrušen	IPSAS 33	2014

IPSAS	Vydán	Datum účinnosti k nebo od	Odstavce dosud neúčinné			
			Neúčinný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn	Příručka s ovlivněným odstavcem
			115	Zrušen	IPSAS 33	2014
			116	Zrušen	IPSAS 33	2014
			117	Zrušen	IPSAS 33	2014
			118	Zrušen	IPSAS 33	2014
			119	Zrušen	IPSAS 33	2014
			120	Zrušen	IPSAS 33	2014
			121	Zrušen	IPSAS 33	2014
			122	Zrušen	IPSAS 33	2014
			123	Zrušen	IPSAS 33	2014
			125B	Nový	IPSAS 33	2014
			125C	Nový	IPSAS 37 IPSAS 35	2014
			126	Pozměněn	IPSAS 33	2014
			AG51	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			AG52	Pozměněn	IPSAS 35	2014

IPSAS	Vydán	Datum účinnosti k nebo od	Odstavce dosud neúčinné			
			Neúčinný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn	Příručka s ovlivněným odstavcem
			AG53	Pozměněn	IPSAS 35	2014
			C2	Pozměněn	IPSAS 37	2014
IPSAS 30 — Finanční nástroje: zveřejňování	Leden 2010	1. leden 2013	3	Pozměněn	IPSAS 37 IPSAS 35	2014
			52A	Nový	IPSAS 33	2014
			52B	Nový	IPSAS 38 IPSAS 37 IPSAS 35	2014
			53	Pozměněn	IPSAS 33	2014
			AG6	Pozměněn	IPSAS 38	2014
IPSAS 31 — Nehmotná aktiva	Leden 2010	1. duben 2011	6	Pozměněn	IPSAS 37 IPSAS 35 IPSAS 32	2014
			129	Zrušen	IPSAS 33	2014
			130	Zrušen	IPSAS 33	2014
			131	Zrušen	IPSAS 33	2014

IPSAS	Vydán	Datum účinnosti k nebo od	Odstavce dosud neúčinné			
			Neúčinný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn	Příručka s ovlivněným odstavcem
			132C	Nový	IPSAS 33	2014
			132D	Nový	IPSAS 37 IPSAS 35	2014
			133	Pozměněn	IPSAS 33	2014
IPSAS 32 — Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: zadavatel	Říjen 2011	1. leden 2014	35	Zrušen	IPSAS 33	2014
			36A	Nový	IPSAS 33	2014
			37	Pozměněn	IPSAS 33	2014
			AG68	Zrušen	IPSAS 33	2014
			AG69	Zrušen	IPSAS 33	2014
			AG70	Zrušen	IPSAS 33	2014
			AG71	Zrušen	IPSAS 33	2014
			AG72	Zrušen	IPSAS 33	2014
AG73	Zrušen	IPSAS 33	2014			

**Přehled B: Seznam standardů IPSAS dosud neúčinných k 1. lednu 2016**

<b>IPSAS</b>	<b>Vydán</b>	<b>Datum účinnosti k nebo od</b>	<b>Další ovlivněné standardy IPSAS</b>
IPSAS 33 — První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi	Leden 2015	1. leden 2017	IPSAS 1 IPSAS 2 IPSAS 3 IPSAS 4 IPSAS 5 IPSAS 9 IPSAS 10 IPSAS 11 IPSAS 12 IPSAS 13 IPSAS 14 IPSAS 16 IPSAS 17 IPSAS 18 IPSAS 19 IPSAS 20 IPSAS 21 IPSAS 22

IPSAS	Vydán	Datum účinnosti k nebo od	Další ovlivněné standardy IPSAS
			IPSAS 23 IPSAS 24 IPSAS 25 IPSAS 26 IPSAS 27 IPSAS 28 IPSAS 29 IPSAS 30 IPSAS 31 IPSAS 32
IPSAS 34 — Samostatná účetní závěrka	Leden 2015	1. leden 2017	
IPSAS 35 — Konsolidovaná účetní závěrka	Leden 2015	1. leden 2017	IPSAS 1 IPSAS 2 IPSAS 4 IPSAS 18 IPSAS 20 IPSAS 21

IPSAS	Vydán	Datum účinnosti k nebo od	Další ovlivněné standardy IPSAS
			IPSAS 22 IPSAS 24 IPSAS 26 IPSAS 28 IPSAS 29 IPSAS 30 IPSAS 31 IPSAS 32
IPSAS 36 — Investice do přidružených jednotek a společných podnikání	Leden 2015	1. leden 2017	
IPSAS 37 — Společná ujednání	Leden 2015	1. leden 2017	IPSAS 2 IPSAS 4 IPSAS 9 IPSAS 18 IPSAS 19

IPSAS	Vydán	Datum účinnosti k nebo od	Další ovlivněné standardy IPSAS
			IPSAS 20 IPSAS 21 IPSAS 26 IPSAS 28 IPSAS 29 IPSAS 31
IPSAS 38 — Zveřejňování účastí v jiných jednotkách	Leden 2015	1. leden 2017	IPSAS 1 IPSAS 30



### Přehled C: Seznam IPSAS již neúčinných k 1. lednu 2016

Přehled standardů IPSAS, které již nejsou aplikovatelné, neboť byly nahrazeny nebo odstraněny.

<b>IPSAS</b>	<b>Vydán</b>	<b>Datum účinnosti k nebo od</b>	<b>Důvod a datum neúčinnosti</b>
IPSAS 15 — Finanční nástroje: zveřejňování a předkládání	Prosinec 2001	1. leden 2003	IPSAS 15 je nahrazen standardy IPSAS 28–30 pro období začínající 1. lednem 2013 anebo později.



## **POZNÁMKY:**

## **POZNÁMKY:**

## **POZNÁMKY:**

## **POZNÁMKY:**

## Překlad

Překlad, který posloužil jako základ pro konečné znění této příručky, byl v roce 2017 připraven pro Redakční radu skupinou překladatelů z Nejvyššího kontrolního úřadu a dalšími odborníky, kteří překládali texty standardů nebo jejich částí. Těmito dalšími odborníky byli:

- Ing. Petra Bočáková (RPG 1, RPG 2 a RPG 3)
- doc. Ing. Dana Dvořáková, Ph.D. (IPSAS 27)
- doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. (IPSAS 1, 3, 5, 9, 12, 14, 16, 17, 19)
- PhDr. Jitka Radoňová (IPSAS 28, 29, 30)
- Ing. Michal Svoboda, Ph.D. (IPSAS 33)
- Ing. Libor Vašek, Ph.D. (IPSAS 36, 37, 38)
- doc. Ing. Vladimír Zelenka, Ph.D. (IPSAS 2, 4, 6, 7, 8, 10, 18, 20, 21, 26, 35, Koncepční rámec)

Z Nejvyššího kontrolního úřadu se v roce 2017 na překladu podíleli Ing. Pavel Komárek (IPSAS 31, 32, Účetní výkaznictví na peněžní bázi a část IPSAS 24 a 25), Ing. Jan Prosecký (IPSAS 23 a část IPSAS 13) a Ing. Luboš Rokos (IPSAS 22, 34 a část IPSAS 11).

## Redakční rada:

### *Členové Redakční rady:*

- Ing. Luboš Rokos (předseda)
- Ing. Jan Prosecký (místopředseda)
- Ing. Zdeňka Drápalová
- Ing. Pavel Komárek
- Ing. Petr Kříž
- doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.
- Ing. Daniel Reisiegel, MPA
- Ing. Michal Svoboda, Ph.D.
- doc. Ing. Vladimír Zelenka, Ph.D.
- Ing. Václav Prýmek (zastupující člen)
- Ing. Helena Vorbová (zastupující člen)

### *Pozorovatelé:*

- Ing. Blanka Dvořáková
- prof. Ing. Josef Jílek, CSc.
- Ing. Miroslava Nebuželská
- Ing. Václav Rybáček, Ph.D.

### *Tajemnice:*

- Ing. Monika Fontanellová

IPSAS®



**International  
Federation  
of Accountants®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.ifac.org](http://www.ifac.org)  
ISBN: 978-80-270-2992-1