



PŘÍRUČKA
MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH
STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR

2008 VYDÁNÍ
SVAZEK I

MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH

Mezinárodní federace účetních
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

Tuto publikaci připravila Mezinárodní federace účetních (IFAC). Jejím posláním je sloužit veřejnému zájmu, posilovat účetní profesi v globálním měřítku a přispívat k rozvoji silných mezinárodních ekonomik stanovováním vysoce kvalitních profesních standardů, nabádáním k jejich dodržování, napomáháním mezinárodnímu sbližování takových standardů a vyjadřováním se k otázkám veřejného zájmu, které jsou jí z odborného hlediska nejbližší.

Tato publikace je zdarma ke stažení na webových stránkách IFAC <http://www.ifac.org>. Schválený text je ten, který je publikován v anglickém znění.

IFAC vítá jakékoliv připomínky týkající se tohoto vydání. Připomínky zasílejte na výše uvedenou adresu nebo na email: publicsectorpubs@ifac.org.

Copyright © duben 2008 International Federation of Accountants (IFAC). Všechna práva vyhrazena. Použito na základě povolení IFAC. Kontaktujte permission@ifac.org pro získání povolení ke kopírování, ukládání nebo šíření, nebo k jinému obdobnému využití tohoto dokumentu.

Tato Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor pro rok 2008 Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) zveřejněná Mezinárodní federací účetních (IFAC) v dubnu 2008 v anglickém jazyce byla přeložena do českého jazyka Nejvyšším kontrolním úřadem v prosinci 2008 a je vydávána se souhlasem IFAC. IFAC nepřebírá odpovědnost za přesnost a úplnost překladu ani za případné další kroky, které z uvedeného mohou vyplývat. Schválený text všech dokumentů IFAC je ten, který organizace IFAC publikovala v anglickém jazyce.

Copyright © April 2008 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Contact permissions@ifac.org for permission to reproduce, store, transmit, or to make other similar uses of this document.

This 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), published by the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2008 in the English language, has been translated into Czech language by the Supreme Audit Office in December 2008, and is used with the permission of IFAC. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language.

ÚVODNÍ SLOVO K DRUHÉMU VYDÁNÍ PŘEKLADU PŘÍRUČKY MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR 2008

Vážení čtenáři,

Nejvyšší kontrolní úřad zajistil překlad aktuálního znění Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS), které jsou vydávány Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Světové organizace účetních známé pod zkratkou IFAC. Rozhodnutí o zajištění překladu aktuálního znění těchto standardů navázalo na rozhodnutí o prvním překladu IPSAS, který byl proveden v roce 2006.

Za období od prvního překladu prošly IPSAS významným vývojem. Byl nastartován proces jejich harmonizace s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) a dále byly dopracovány nové standardy věnované specifické problematice účetnictví a vykazování ve veřejném sektoru.

Výrazem úspěšnosti snahy o přiblížení účetnictví a výkaznictví veřejného sektoru, promítnuté do novelizace IPSAS je to, že se IPSAS staly účetním rámcem, který je v praxi uplatňován, nebo se stal základem vlastních účetních rámců některých států. Nejširšího uplatnění dosáhly IPSAS u mezinárodních organizací. Dle IPSAS vykazují takové organizace jako OECD, NATO, IFAC a Interpol, uplatnění IPSAS v roce 2010 plánuje OSN. První účetní závěrku, jejímž rámcem byly IPSAS, sestavila k 31.12.2005 Evropská komise, dle IPSAS vyazuje na úrovni federální vlády i Švýcarsko.

Nejvyšší kontrolní úřad se při naplňování svého poslání snaží rovněž o podporu dobré účetní praxe. Jedině správné zobrazení všech finančních transakcí, majetku a závazků státu může být základem pro správné rozhodování a následně i pro posuzování legality, účelnosti a hospodárnosti vynakládání veřejných prostředků. Znalost světového vývoje účetní praxe je rovněž předpokladem kvalitního naplnění jedné ze zákonných povinností NKÚ, kterou je zpracování stanovisek k návrhům právních předpisů upravujících mimo jiné právě oblast účetnictví.

Vlastní proces překladu IPSAS podléhá souhlasu IFAC a pravidlům, jejichž cílem je zajistit patričnou kvalitu. Všechny texty po překladu prošly odbornou oponenturou a následně schválením Redakční radou pro překlad IPSAS, která je složena z renomovaných odborníků. NKÚ se i přes složitost procesu rozhodl jít cestou oficiálního překladu dle pravidel IFAC. Jeho cílem bylo zajistit překlad textu standardů nejen pro vlastní potřeby, ale i poskytnout možnost seznámit se prostřednictvím překladu IPSAS s jejich texty co nejširšímu okruhu zájemců, ať již z řad odborné či laické veřejnosti, a současně umožnit jejich využití i při odborné

ÚVODNÍ SLOVO K DRUHÉMU VYDÁNÍ PŘEKladU PŘÍRUČKY MEZINÁRODNÍCH
ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR 2008

přípravě studentů vysokých škol pro práci ve veřejném sektoru. Proto jsou překlady zveřejňovány na internetových stránkách www.nku.cz.

Závěrem je třeba zmínit i skutečnost, že český překlad IPSAS je dnes celosvětově jediným překladem IPSAS, který byl aktualizován.

František Dohnal
prezident Nejvyššího kontrolního úřadu

POZNÁMKY REDAKČNÍ RADY K PŘEKLADU

Překlad Příručky mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor pro rok 2008 (dále Příručka IPSAS 2008) probíhal v souladu s pravidly Mezinárodní federace účetních pro překlad dokumentů této organizace. Dohled nad výslednou kvalitou překladu Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) zajišťovala Redakční rada.

Při překladu standardů IPSAS a zejména překladu specifických odborných termínů byla Redakční radou držena koncepce využívání již zavedeného překladu termínů v české verzi Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), popř. Mezinárodních auditorských standardů (ISA). Základním důvodem pro zvolení tohoto přístupu byla snaha o jednotnotnost odborné terminologie a tím zvýšení srozumitelnosti překladu pro čtenáře. Současně však bylo snahou zachovat kontinuitu používané odborné terminologie ve vztahu k překladům Příručky IPSAS 2005, který byl proveden v roce 2006. Redakční rada si je vědoma, že některé odborné termíny v angličtině nemají v české odborné terminologii ustálený ekvivalent, což může čtenářům působit potíže s jejich správným chápáním. Aby čtenáři této publikace mohli lépe porozumět českému překladu, uvádíme níže přehled některých významných skutečností, které dle názoru Redakční rady mohou čtenáři napomoci:

- při překladu Příručky IPSAS 2008 byly použity nové české překlady názvů výkazů „Statement of Financial Position“ a „Statement of Financial Performance“. Zatímco při překladu příručky pro rok 2005 byly tyto výkazy nazývány jako „Rozvaha“ a „Výsledovka“, pro překlad Příručky IPSAS 2008 byl zvolen překlad „Výkaz o finanční situaci“ a „Výkaz o finanční výkonnosti“. Aktuálně zvolený způsob odpovídá překladu těchto termínů v novelizovaném IAS 1;
- součástí účetní závěrky dle standardů IPSAS jsou „poznámky“ k účetním výkazům, v anglickém originále „Notes“. V překladu standardů IFRS se běžně používá termínu „komentář“, dle zákona o účetnictví jsou poznámky obsaženy v Příloze v účetní závěrce;
- v některých případech jsou psány názvy výkazů s velkým počátečním písmenem, aby se zdůraznila skutečnost, že se jedná o název samostatného výkazu, a to i přesto, že si jsou autoři vědomi nesouladu s českým pravopisem;
- vyskytují-li se v doprovodných tabulkách čísla v závorkách, znamená to, že se jedná o záporná čísla;
- v anglickém originálu se v některých případech vyskytuje spojení „whole-of-government“, které se v české verzi překládá jako „celovládní“. Jedná se zejména o spojení „the whole-of-government financial statements“, tj. „celovládní účetní závěrka“, čímž se má na mysli účetní závěrka konsolidovaná za všechny účetní jednotky vlády. Ovládá-li ústřední úroveň

vlády i jiné úrovně vlády, například kraje či obce, pak pojem celovládní zahrnuje i tyto ovládané jednotky z jiných úrovní vlády;

- Příručka IPSAS 2008 rozlišuje různé stupně vlády. Nejvyšší úroveň je označována jako „national government“, což je překládáno jako „ústřední vláda“, čímž se má na mysli nejvyšší úroveň vlády ve státě (např. účetní jednotky spadající pod federální vládu). Nižší úrovní je „regional government“, překládáno jako „regionální“ nebo „vnitrostátní vláda“, čímž se rozumí jednotlivé státy v rámci federace, popř. kraje v podmínkách České republiky. Nejnižší úrovní je „local government“, překládáno jako „územní“ či „obecní samospráva“, které představují obce či města;
- ve standardech IPSAS je termín „going concern“ překládán jako „předpoklad trvání účetní jednotky“. Pro překlad tohoto termínu se ve standardech ISA používá spojení „předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“;
- termín „construction contracts“ je překládán jako „stavební smlouvy“. Tento termín se v českém překladu IFRS překládá, počínaje rokem 2005, jako „smlouvy o zhotovení“ a používá se pro takové smlouvy na zhotovení dlouhodobých aktiv, k jejichž plnění dochází postupně ve více než jednom účetním období;
- překlad IPSAS 2008 používá pro pojem „financial reporting“ termín „účetní výkaznictví“ na rozdíl od dříve někdy používaného pojmu „finanční výkaznictví“;
- originální anglický termín „reconciliation“ je překládán dle kontextu jako „odsouhlasení“ nebo „rozpis“.

Vzhledem k tomu, že IPSASB od vydání Příručky mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor pro rok 2008 neschválila žádné nové standardy, ani stávající standardy novelizovala, je text standardů uvedený v této Příručce shodný s textem jednotlivých standardů, které budou obsahem Příručky pro rok 2009.

Redakční rada pro překlad IPSAS

Složení Redakční rady:

Předseda:

Ing. Jan Vedral

Místopředseda:

Ing. Zdeňka Drápalová

Členové:

Ing. Pavel Komárek

Prof. Ing. Dana Kovanicová, CSc.

Doc. Ing. Ladislav Mejzlík, PhD.

Ing. Simona Pacáková

Ing. Jan Prosecký

Ing. Luboš Rokos

Doc. Ing. Vladimír Zelenka, PhD.

Tajemnice:

Ing. Blanka Hofmanová

Autoři překladu jednotlivých částí tohoto vydání:

Ing. Pavel Komárek – IPSAS Peněžní báze;

Ing. Petr Mach, PhD. – IPSAS 24;

Doc. Ing. Ladislav Mejzlík, PhD. – Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor; IPSAS 1; IPSAS 3; IPSAS 5; IPSAS 9; IPSAS 12; IPSAS 14; IPSAS 16; IPSAS 17; IPSAS 19;

Ing. Jiří Pelák, PhD. – IPSAS 11; IPSAS 13; IPSAS 25;

Ing. Jan Prosecký – IPSAS 23;

Ing. Luboš Rokos – IPSAS 22;

Doc. Ing. Vladimír Zelenka, PhD. – IPSAS 2; IPSAS 4; IPSAS 6; IPSAS 7; IPSAS 8; IPSAS 10; IPSAS 15; IPSAS 18; IPSAS 20; IPSAS 21; IPSAS 26;

Komora auditorů ČR – Etický kodex pro auditory/účetní znalce

PŘÍRUČKA MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR PRO ROK 2008

Rozsah příručky

Tato příručka je souhrnem informací poskytujícím přehled o dění v rámci Mezinárodní federace účetních (IFAC) a aktuálně platných dokumentech týkajících se veřejného sektoru vydaných IFAC k 15. únoru 2008.

Svazek I

OBSAH

	Strana
Hlavní změny oproti vydání příručky z roku 2007	1
Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor - - Prozatímní směrnice.....	3
Mezinárodní federace účetních	8
Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor	15
IPSAS 1 — Předkládání účetní závěrky	24
IPSAS 2 — Výkaz peněžních toků	83
IPSAS 3 — Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby	107
IPSAS 4 — Dopady změn směnných kursů cizích měn	138
IPSAS 5 — Výpůjční náklady	161
IPSAS 6 — Konsolidovaná a individuální účetní závěrka	173
IPSAS 7 — Investice do přidružených jednotek	208
IPSAS 8 — Účasti na společném podnikání	229
IPSAS 9 — Výnosy ze směnných transakcí	254
IPSAS 10 — Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	276
IPSAS 11 — Stavební smlouvy	288
IPSAS 12 — Zásoby	314
IPSAS 13 — Leasingy	334
IPSAS 14 — Události po datu vykazování	372
IPSAS 15 — Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace	389
IPSAS 16 — Investice do nemovitostí	453

PŘÍRUČKA MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR
PRO ROK 2008

IPSAS 17 — Pozemky, budovy a zařízení	487
IPSAS 18 — Vykazování podle segmentů	528
IPSAS 19 — Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	559

Svazek II

OBSAH

	Strana
IPSAS 20 — Zveřejnění spřízněných stran	603
IPSAS 21 — Snížení hodnoty nepenězotvorných aktiv	623
IPSAS 22 — Zveřejnění finančních informací o vládním sektoru	665
IPSAS 23 — Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)	692
IPSAS 24 — Zveřejňování rozpočtových informací v účetní závěrce	745
IPSAS 25 — Zaměstnanecké požitky.....	771
IPSAS 26 — Snížení hodnoty penězotvorných aktiv	860
Peněžní báze IPSAS — Účetní výkaznictví na peněžní bázi	918
Významový slovník termínů	1044
Směrnice 2 — Použitelnost Mezinárodních auditorských standardů při auditu účetních závěrek podniků veřejné správy	1087
Přehled dalších podkladů	1090
Etika	1104
Etický kodex pro auditory/účetní znalce	1105

HLAVNÍ ZMĚNY OPROTI VYDÁNÍ PŘÍRUČKY Z ROKU 2007

Oznámení vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor

Tato příručka obsahuje odkazy na Výbor pro veřejný sektor (Výbor nebo PSC – Public Sector Committee) při IFAC. S účinností od 10. listopadu 2004 byl PSC nahrazen Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) při IFAC.

Tato příručka obsahuje odkazy na Mezinárodní výbor pro auditorskou praxi (IAPC – International Auditing Practices Committee) při IFAC. S účinností od 1. dubna 2002 byl IAPC nahrazen Mezinárodním výborem pro auditorské a ověřovací standardy (IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board) při IFAC.

Tato příručka rovněž obsahuje odkazy na Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Committee). S účinností od 1. dubna 2002 jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dříve nazývané Mezinárodní účetní standardy) vydávány Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB).

Poznámka: Pokud jde o tento tisk, publikační oddělení IASB se nachází na adrese: 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: publications@iasb.org
Internet: <http://www.iasb.org>

Oznámení vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor

V roce 2008 IPSASB vypracovala a zveřejnila následující standardy:

- IPSAS 4, „Dopady změn směnných kursů cizích měn“ (přepracováno);
- IPSAS 25, „Zaměstnanecké požitky“, a
- IPSAS 26, „Snížení hodnoty peněžotvorných aktiv“.

Tyto standardy jsou účinné od data uvedeného v této publikaci.

Změny

IPSAS na peněžní bázi: „Finanční výkaznictví na peněžní bázi účetnictví“ byl změněn na závěr projektu IPSASB o „Zveřejňování požadavků pro příjemce externí pomoci.“ Přepracovaný standard je účinný pro vykazované období počínající dnem 1. ledna 2009 anebo po tomto datu.

Dále byly vydáním IPSAS 26 změněny následující IPSAS:

- IPSAS 21, „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“, a
- „Významový slovník termínů“.

Tyto změny jsou účinné pro roční vykazovací období počínající dnem 1. dubna 2009 anebo po tomto datu.

Oznámení vydaná Mezinárodní radou pro etické standardy pro účetní

Změny

Nové odstavce 290.14-290.26 a nové nebo přepracované definice pro firmy, skupiny firem a firmy patřící do skupiny firem, které jsou účinné pro ověřovací zprávy dnem 31. prosince 2008 anebo po tomto datu, byly vloženy do Etického kodexu pro auditory/účetní znalce. Tyto odstavce, které navazují na nové odstavce 290.14-290.26 byly proto přecíslovány.

Poslední zveřejněné návrhy

Mezinárodní rada pro etické standardy (IESBA) zveřejnila dva návrhy změn existující sekce 290 „Nezávislost-audity a ověřování“ a nové sekce 291 „Nezávislost-jiná ověřování“.

Pro další informace o posledním vývoji a pro získání konečných oznámení vydaných po 31. prosinci 2007 nebo zveřejněných návrhů, navštivte stránky IESBA na webové stránce IFAC <http://www.ifac.org>.

RADA PRO MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY PRO VEŘEJNÝ SEKTOR – PROZATÍMNÍ SMĚRNICE

(schváleno v listopadu 2004)

OBSAH

	Odstavec
Účel Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor	1–3
Jmenování členů	4–8
Podstata, cíl a závaznost dokumentů	9–12
Pracovní postupy	13–18
Jazyk	19

RADA PRO MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY PRO VEŘEJNÝ SEKTOR

Prozatímní směrnice

Účel Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor

1. Poslání Mezinárodní federace účetních (IFAC) tak, jak je vyjádřeno v jejich stanovách, je: „ve veřejném zájmu posilovat účetní profesi v globálním měřítku a přispívat k rozvoji silných mezinárodních ekonomik stanovováním vysoce kvalitních profesních standardů, nabádáním k jejich dodržování, napomáháním mezinárodnímu sblížení takových standardů a vyjadřováním se k otázkám veřejného zájmu, které jsou jí z odborného hlediska nejbližší“. Za účelem dosažení tohoto poslání založila Rada IFAC Radu pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB), jejímž úkolem je vytvořit vysoce kvalitní účetní standardy používané v účetních jednotkách veřejného sektoru na celém světě při přípravě svých účetních závěrek pro všeobecné použití. V této souvislosti:
 - výraz „veřejný sektor“ odpovídá ústředním vládám, regionálním (tj. vnitrostátním, krajským, okresním) správám, místním (tj. městským, obecním) samosprávám a odpovídajícím vládním jednotkám (tj. institucím, agenturám, komisím, výborům a podnikům); a
 - „účetní závěrka pro všeobecné použití“ představuje účetní závěrku určenou pro takové uživatele, kteří nemohou požadovat účetní informace, které by uspokojovaly jejich specifické informační potřeby.
2. Rada IFAC se rozhodla, že ustanovení IPSASB jako orgánu odpovědného za tvorbu takových standardů v rámci jeho vlastních pravomocí a jím vydaných směrnic slouží nejlépe veřejnému zájmu vedoucímu k dosažení stanoveného poslání.
3. IPSASB pracuje jako nezávislý orgán vytvářející standardy, který je pod záštitou IFAC. Svých cílů dosahuje prostřednictvím:
 - vydávání Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS);
 - podporou jejich uplatňování a mezinárodní harmonizace s těmito standardy; a
 - vydáváním ostatních dokumentů, které poskytují zkušenosti a návody pro řešení otázek účetního výkaznictví ve veřejném sektoru.

Jmenování členů

4. Členové IPSASB jsou jmenováni Radou IFAC. IPSASB se skládá z 18 členů, z nichž 15 je navrženo členskými organizacemi IFAC a tři zbývající jsou jmenováni jako veřejní členové. Veřejní členové mohou být navrženi jakoukoliv fyzickou osobou nebo organizací.
5. Navržení kandidáti jsou posuzováni před jmenováním Nominačním výborem IFAC. Proces výběru je založen na principu hledání nejlepších osob pro daný úkol. Při doporučení ke jmenování, které předkládá Nominační výbor Radě, usiluje Nominační výbor o to, aby se IPSASB skládala z takových členů, kteří disponují odpovídající odbornou kvalifikací, znalostmi institucionálního uspořádání oblasti, kterou zastupují, odbornými dovednostmi uživatele, předkladatele a auditora účetních závěrek a širokým územním zaměřením.
6. Členové IPSASB jsou jmenováni na počáteční až tříleté období, které může být obnoveno na další tříleté období. Jmenování se provádí ročně tak, aby se třetina členů vyměnila každý rok. Souvislé členství jedné osoby v Radě je omezeno na dvě po sobě jdoucí tříletá období, ledaže by byla daná osoba jmenována na další období předsedou. Členové IPSASB jsou primárně angažováni ve veřejném sektoru. Pro potřeby hlasování má každý člen IPSASB jeden hlas.
7. Každého z členů IPSASB může u jednacího stolu doprovázet jeden odborný poradce, který má plné právo na zasedání vystoupit, nemá však právo hlasovat.
8. IPSASB může jmenovat jako pozorovatele představitele takových organizací, které mají silný zájem v oblasti účetního výkaznictví veřejného sektoru, poskytují průběžně podklady pro práci IPSASB a mají zájem na schválení a podpoře IPSAS. Tito pozorovatelé mají právo vystoupit na zasedání, nemají však právo hlasovat. Předpokládá se, že disponují takovými odbornými znalostmi, které jim umožňují plnou účast v diskusi IPSASB a pravidelnou účast na zasedáních IPSASB tak, aby správně chápali aktuální problematiku. IPSASB ročně přezkoumá složení a roli jednotlivých pozorovatelů.

Podstata, cíl a závaznost dokumentů

9. IPSASB byla dána pravomoc, aby jménem Rady IFAC vydávala:
 - Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS) jako standardy, které budou použity profesí pro přípravu účetních závěrek účetních jednotek veřejného sektoru určených pro všeobecné použití. IPSASB si vytvořila „pracovní postupy“ pro tvorbu IPSAS, které

poskytují všem zainteresovaným stranám možnost přispívat k procesu tvorby standardů.

- Studie poskytující doporučení pro řešení otázek účetního výkaznictví ve veřejném sektoru. Tyto studie vychází z nejlepších zavedených postupů a nejefektivnějších metod řešení problémů, kterých se studie týká.
 - Příležitostné dokumenty a Výzkumné zprávy, které poskytují informace přispívající k bázi znalostí o problematice účetního výkaznictví ve veřejném sektoru a jejímu rozvoji. Jsou určeny k poskytování nových informací nebo čerstvých novinek a obecných výstupů výzkumu, jako jsou: rešerše literatury, dotazníkové průzkumy, výsledky rozhovorů, experimenty, případové studie a analýzy.
10. Při tvorbě svých standardů IPSASB aktivně používá příspěvky od svých poradních skupin a posuzuje a používá rovněž dokumenty vydané:
- Radou pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board - IASB), aby posoudila, zda jsou použitelné rovněž pro veřejný sektor;
 - tvůrců národních standardů, regulačních orgánů a ostatních úředních institucí;
 - účetních profesních organizací; a
 - ostatních organizací zainteresovaných na účetním výkaznictví ve veřejném sektoru.

IPSASB garantuje, že dokumenty, které vydává, jsou konzistentní s dokumenty vydanými IASB v těch případech, kdy jsou použitelné i pro veřejný sektor.

11. Úkolem Konzultační skupiny IPSASB je poskytovat platformu, na které může IPSASB konzultovat s reprezentanty různých skupin členské základny tak, aby získala informace a zpětnou vazbu o svém pracovním programu, projektových prioritách, hlavních odborných problémech, schvalovacím procesu a svých aktivitách jako celku. Konzultační skupina nehlasuje o Mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor ani o jiných dokumentech vydávaných IPSASB.
12. Při přípravě a vydávání standardů spolupracuje IPSASB v maximální možné míře s tvůrci národních standardů, a to s ohledem na sdílení zdrojů, minimalizaci duplicity vynakládaného úsilí a dosažení shody a sjednocení standardů již v rané fázi jejich tvorby. Tato spolupráce rovněž podporuje proces schvalování IPSAS tvůrci národních standardů a ostatními správními orgány a podporuje diskusi s uživateli včetně volených a jmenovaných představitelů; finančních správ, ministerstev financí a obdobných úředních

orgánů; a profesionálů vykonávajících svoji praxi po celém světě tak, aby byly identifikovány potřeby uživatelů na nové standardy a směrnice.

Pracovní postupy

13. IPSASB vydává návrhy všech svých standardů k veřejnému připomínkování. V některých případech může IPSASB vydat rovněž Výzvu k zaslání připomínek ještě před vytvořením Zveřejněného návrhu. To poskytuje příležitost těm, kterých se dokumenty IPSASB týkají, aby přispěli a prezentovali svůj pohled ještě před tím, než je dokument dokončen a schválen. Při tvorbě IPSAS bere IPSASB v úvahu všechny připomínky, které obdržela na základě Výzvy k zaslání připomínek a Zveřejněného návrhu.
14. Konání každého zasedání IPSASB vyžaduje účast minimálně deseti jmenovaných členů, a to buď osobně nebo prostřednictvím telekomunikačního spojení.
15. Každý člen IPSASB má jeden hlas. Minimálně dvoutřetinová většina hlasovacích práv IPSASB je nezbytná ke schválení Výzvy k zaslání připomínek, Zveřejněného návrhu a IPSAS. Člen IPSASB může pověřit fyzickou osobu přítomnou na zasedání IPSASB, aby jeho jménem hlasovala.
16. Zasedání IPSASB věnované diskusi o tvorbě a schvalování standardů nebo jiných odborných materiálů jsou přístupná veřejnosti. Podkladové materiály včetně zápisů ze zasedání IPSASB jsou zveřejňovány na WWW stránkách IPSASB.
17. IPSASB zveřejňuje výroční zprávu, která nastiňuje její pracovní program, její aktivity a pokrok při dosahování vytýčených cílů v minulém roce.
18. IFAC přezkoumává efektivitu činnosti IPSASB minimálně jednou za tři roky.

Jazyk

19. Oficiální text schválených dokumentů IPSASB je ten, který byl zveřejněn v anglickém jazyce. Členské organizace IFAC mají po udělení souhlasu IFAC právo překládat tyto dokumenty na své náklady tak, aby mohly být zveřejněny v obvyklém jazyce jejich země.

MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH

Organizace

Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants - IFAC) je globální organizace sdružující příslušníky profese účetních. Byla založena v roce 1977 a má za cíl „sloužit veřejnému zájmu, posilovat účetní profesi v celosvětovém měřítku a přispívat k rozvoji silných mezinárodních ekonomik stanovováním vysoce kvalitních profesních standardů, podporovat jejich dodržování; má také napomáhat mezinárodnímu sblížení a vyjadřovat se k otázkám veřejného zájmu, které jsou jí z odborného hlediska nejbližší“.

Řídící orgány, pracovníci i dobrovolní spolupracovníci IFAC jsou zastánci hodnot bezúhonnosti, průhlednosti a odbornosti. IFAC zároveň usiluje o maximální dodržování těchto hodnot, které má zakotveny v *Etickém kodexu auditorů/účetních znalců*.

Další informace o IFAC a o záležitostech a materiálech uvedených níže lze získat na webových stránkách IFAC <http://www.ifac.org>.

Základní činnosti

IFAC slouží veřejnému zájmu

V celosvětovém měřítku vede IFAC profesi účetních k tomu, aby sloužila veřejnému zájmu. Za tímto účelem:

- vypracovává a propaguje globální profesní standardy a *Etický kodex auditorů/účetních znalců* a dbá na jejich vysokou úroveň;
- aktivně napomáhá sblížení profesních standardů, a to především v oblasti auditu, ověřování, etiky, vzdělávání a účetního výkaznictví pro soukromý i veřejný sektor;
- usiluje o stálé zvyšování kvality auditu a finančního řízení;
- propaguje hodnoty účetní profese a snaží se pro profesi získat zájemce s vysokou úrovní požadovaných předpokladů;
- dbá na dodržování členských povinností; a
- ve spolupráci s regionálními profesními organizacemi a s dalšími subjekty pomáhá rozvojovým zemím a novým ekonomikám zajistit rozvoj profese, jejíž příslušníci považují kvalitní výkon své práce za samozřejmost a jsou oddáni službě veřejným zájmům.

IFAC se podílí na zvyšování efektivity globální ekonomiky

IFAC přispívá k efektivnímu fungování mezinárodní ekonomiky tím, že:

- posiluje důvěru v kvalitu a spolehlivost účetního výkaznictví;

- podporuje zajišťování kvalitních výkonnostních informací (finančních i nefinančních) v jednotlivých organizacích;
- podporuje zajišťování kvalitních služeb všemi příslušníky účetní profese na světě; a
- propaguje a posiluje dodržování *Etického kodexu auditorů/účetních znalců* mezi všemi příslušníky účetní profese působících ve všech oborech – v průmyslu, obchodě, ve veřejném sektoru, v neziskových organizacích, v akademické sféře a ve veřejné praxi.

IFAC zastává vůdčí roli a vystupuje jako mluvčí profese

IFAC je hlavním mluvčím globální účetní profese. Vyjadřuje se k širokému spektru problémů tam, kde na odborném posudku nejvíce záleží. Činí tak zčásti i prostřednictvím svého vzdělávacího působení v řadě organizací spoléhajících se na činnosti zajišťované touto mezinárodní profesí, nebo jinak zainteresovaných v takových činnostech. IFAC také vydává svá stanoviska k tématům, ke kterým je profesní odborná nejvíce relevantní. Tato stanoviska jsou k dispozici na webových stránkách IFAC <http://www.ifac.org>.

Členství

IFAC je tvořena 157 členskými organizacemi a přidruženými subjekty ze 123 zemí světa, zastupujícími více než 2,5 milionů účetních provozujících veřejnou praxi a účetních působících v průmyslové a obchodní sféře i ve veřejném sektoru a v oblasti vzdělávání. Žádná jiná organizace účetních na světě nemá tak širokou mezinárodní základnu jako IFAC, a dokonce i v jiných oborech najdeme jen málo srovnatelně rozsáhlých profesních organizací.

Síla IFAC pramení nejen z jejího mezinárodního zastoupení, ale také z podpory, které se jí dostává od jejích jednotlivých členských organizací, a z jejich angažovanosti a oddanosti zásadám bezúhonnosti, transparentnosti a odbornosti v profesi účetních. IFAC má také podporu organizací účetních na regionální úrovni.

Normotvorné iniciativy

IFAC už dávno uznává potřebu globálně harmonizovaného rámce pro plnění stále internacionálnějších požadavků, které jsou na účetní profesi kladeny v oblasti obchodu a podnikání, ve veřejném sektoru a ve vzdělávání. Hlavními složkami tohoto rámce jsou *Etický kodex auditorů/účetních znalců*, Mezinárodní auditorské standardy (ISA), Mezinárodní vzdělávací standardy a Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS).

Standardizační výbory IFAC, o kterých se pojednává dále v textu, vytvářejí standardy řádným procesem, který je zaměřen na naplňování veřejného zájmu transparentním, efektivním a účelným způsobem. Všechny standardizační výbory

mají konzultační a poradní skupiny, které se zaměřují na uplatňování veřejného zájmu a které mají členy z řad veřejnosti.

Výbory IFAC pro činnosti ve veřejném zájmu [*Public Interest Activity Committees (PIAC)*], a to Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy [*International Auditing and Assurance Standards Board*], Rada pro mezinárodní vzdělávací standardy účetních [*International Accounting Education Standards Board*], Rada pro mezinárodní etické standardy účetních [*International Ethics Standards Board for Accountants*] a Poradní skupina pro dodržování předpisů [*Compliance Advisory Panel*], jsou pod dohledem mezinárodní Rady pro dohled nad veřejným zájmem [*Public Interest Oversight Board (PIOB)*] v profesi účetních (viz dále).

Popisy kompetencí, řádných procesů a operačních postupů orgánů IFAC, které stanovují standardy, jsou k dispozici na webové stránce IFAC <http://www.ifac.org>.

IFAC aktivně podporuje sbližování ISA a ostatních standardů vytvářených jejími standardizačními radami a Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB).

Auditorské a ověřovací služby

Mezinárodní rada pro auditorské a ověřovací standardy (IAASB) vypracovává standardy ISA a Mezinárodní standardy pro prověrky, které se zabývají auditem a ověřováním historických účetních informací, a dále Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky, které se zabývají problematikou ověřovacích zakázek historických finančních údajů. K tomu IAASB také vypracovává příslušné pokyny pro praxi (practice statement). Uvedené mezinárodní standardy a pokyny slouží jako vzor pro tvorbu kvalitních auditorských a ověřovacích standardů v jednotlivých zemích světa. Stanovují standardy a poskytují návod pro auditory a ostatní odborné účetní, kterým poskytují nástroj k plnění stále náročnějších a rozmanitějších potřeb vykazování účetních informací a poskytují vodítka ve specializovaných oblastech.

IAASB také vypracovává standardy pro řízení kvality firem provozujících praxi v oblasti auditu, ověřování a souvisejících služeb.

Etika

V Etickém kodexu auditorů/účetních znalců [*Code of Ethics for Professional Accountants*], který vypracovala Rada pro mezinárodní etické standardy účetních při IFAC [*IFAC's International Ethics Standards Board for Accountants*], se stanoví etické požadavky na profesionální účetní. Kodex také slouží všem profesionálním účetním jako koncepční rámec pro plnění pěti základních principů profesní etiky, jimiž jsou: integrita, objektivita, odbornost (a řádná péče), důvěrnost a profesionální jednání. Podle tohoto rámce musí všichni profesionální účetní identifikovat případné ohrožení uvedených základních principů a jestliže takové ohrožení zjistí, musí uplatnit ochranná opatření, která zajistí dodržení těchto principů. Žádná členská organizace IFAC ani žádná firma nesmí uplatňovat méně přísné standardy než ty, které jsou uvedeny v Etickém kodexu.

Účetní výkaznictví ve veřejném sektoru

Na vypracovávání standardů vysoce kvalitního účetního výkaznictví pro subjekty veřejného sektoru se v celosvětovém měřítku zaměřuje Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, která působí v rámci IFAC. Vypracovala komplexní soubor Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS), které stanovují požadavky na účetní výkaznictví vlád a ostatních složek veřejného sektoru. IPSAS představují nejlepší mezinárodní praxi pro účetní výkaznictví subjektů působících ve veřejné sféře. V mnoha jurisdikcích přispívá uplatnění požadavků IPSAS k posílení odpovědnosti a průhlednosti účetních výkazů zpracovávaných vládami a jejich příslušnými orgány.

IPSAS jsou obsaženy v Příručce mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, vydání 2008 (*Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*) a lze je také nalézt na internetové stránce IFAC <http://www.ifac.org>. Na webové stránce IFAC jsou také k dispozici překlady mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor [*International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*] do francouzštiny a španělštiny.

Vzdělávání

Mezinárodní vzdělávací standardy účetních vypracovává Rada pro mezinárodní vzdělávací standardy účetních, která usiluje o rozšiřování a zkvalitňování výuky a vzdělávání v oblasti účetnictví. Tyto standardy slouží jako porovnávací měřítka pro vzdělávání členů účetní profese. Vyžaduje se, aby se jimi řídily všechny členské organizace IFAC. Jde o standardy, které se zaměřují na celý vzdělávací proces k získání kvalifikace auditora či účetního znalce i na další profesní vzdělávání příslušníků profese. Rada vypracovává i Mezinárodní vzdělávací praktické pomůcky jiná vodítka, která členským organizacím i subjektům zajišťujícím odborné vzdělávání pomáhají dosahovat a uplatňovat nejlepší praxi ve vzdělávání v oboru účetnictví.

Mezinárodní vzdělávací standardy v této Příručce obsaženy nejsou, ale jsou k dispozici na internetové stránce IFAC <http://www.ifac.org>.

Podpora účetních znalců

IFAC i její členské organizace plní náročné úkoly související s rostoucím počtem účetních působících v obchodní a podnikatelské sféře a průmyslu, veřejném sektoru, vzdělávání a neziskovém sektoru. Tito účetní dnes představují více než 50 procent členské základny členských organizací IFAC. Výbor IFAC pro účetní v obchodní a podnikatelské sféře (PAIB) poskytuje vodítka, jimiž se tyto příslušníci profese mohou ve spolupráci s členskými organizacemi řídit při řešení celé řady profesních problémů. Podporuje kvalitní výkon profese účetních znalců a přispívá k vytváření obecného povědomí o praxi, kterou vykonávají.

Účetní praxe poskytující služby malým a středním podnikům

IFAC se také zaměřuje na poskytování podpory další velké skupině příslušníků profese: pro účetní, kteří poskytují služby malým a středním podnikům. Výbor pro účetní poskytující služby malým a středním podnikům IFAC poskytuje vodítka ke hlavním tématům pro účetní poskytující služby malým a středním podnikům a pro malé a střední podniky, včetně implementačních vodítek k použití standardů ISA pro audit malých a středních podniků a pro aplikaci Mezinárodního standardu na kontrolu kvality. Tím se umožňuje poskytnout informace o názoru malých a středních podniků a účetních, kteří jim poskytují služby, na vývoj mezinárodních standardů a práci rad IFAC pro vydávání standardů. Tento výbor zkoumá možnosti, jak IFAC a její členské organizace mohou reagovat na potřeby členů působících v malých a středních podnicích a v účetních firmách, které jim poskytují služby, a pořádá roční setkání.

Rozvojové země

Výbor IFAC pro rozvojové země [*Developing Nations Committee*] má za úkol podporovat rozvoj účetní profese ve všech regionech světa, a to tím, že reprezentuje a řeší zájmy rozvojových zemí a poskytuje jim vodítka s cílem posílit profesi účetních v celosvětovém měřítku. Výbor také hledá zdroje a možnosti rozvojové pomoci od dárcovské komunity. Výbor pořádá roční setkání za účelem řešení potřeb rozvojových zemí.

Program členských organizací IFAC pro dodržování platných zásad

V rámci programu členských organizací IFAC pro dodržování platných zásad [*Compliance Program*] se požaduje, aby členové a přidružené subjekty (většinou jde o národní profesní instituty) prokázaly, nakolik v rámci zákonů a předpisů platných v jejich zemích vyvíjejí potřebnou snahu k prosazování standardů, které vydala IFAC a Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Program, na který dohlíží Poradní skupina IFAC pro dodržování platných zásad [*Compliance Advisory Panel*], vyhledává způsoby k určení, jak členské a přidružené organizace ve vztahu ke svým členům plnily povinnosti související s programy zajišťování kvality a s prováděním vyšetřování a disciplinárních programů, kteréžto programy jsou stanoveny v Pokynech k členským povinnostem [*Statements of Membership Obligations (SMO)*]. Jako součást programu pro dodržování platných zásad sestavují členské a přidružené organizace sebehodnocení ve vztahu k SMO a, pokud byly identifikovány oblasti ke zlepšení, sestavují i akční plán k vypořádání se s nimi. SMO slouží jako základ programu pro dodržování platných zásad a skýtají jednoznačná porovnávací měřítka, která stávajícím i potenciálním členským organizacím pomáhají zajistit kvalitní výkon činností profesionálních účetních.

SMO v této Příručce nejsou. Lze je získat z webové stránky IFAC <http://www.ifac.org>.

Regulační rámec

V listopadu 2003 IFAC s velkou podporou členských organizací a mezinárodních regulačních orgánů schválila sérii reforem s cílem posílit důvěru ve svou činnost a ujistit veřejnost, že IFAC náležitě reaguje na veřejný zájem a že její práce vede k vytváření kvalitních norem a postupů jak pro oblast auditu, tak pro ověřování.

Reformy zavádějí následující: průhlednější normotvorné procesy, vyšší účast veřejnosti a regulačních orgánů na těchto procesech, monitorování regulačních aspektů a dohled nad uplatňováním veřejného zájmu. Reformy také zajišťují pravidelný a stálý dialog mezi regulátory a zástupci účetní profese. Mají k tomu sloužit následující struktury, a to:

Rada pro dohled nad uplatňováním veřejného zájmu (Public Interest Oversight Board – PIOB). Ustavená v únoru 2005, dohlíží na tvorbu standardů v oblasti auditu a ověřování, etiky – včetně nezávislosti – a vzdělávání, stejně jako na program členských organizací IFAC pro dodržování platných zásad. PIOB má deset členů jmenovaných mezinárodními regulátory a institucemi.

Monitorovací skupina (Monitoring Group – MG). V monitorovací skupině jsou zastoupeny mezinárodní regulační orgány a s nimi související organizace. Jejím úkolem je poskytovat výboru PIOB aktuální informace o významných skutečnostech v regulačním prostředí. Skupina je také prostředníkem pro zajištění dialogu mezi regulačními orgány a mezinárodní profesí účetních.

Řídící styčná skupina IFAC (IFAC Regulatory Liaison Group – IRLG). Tuto skupinu tvoří prezident IFAC, viceprezident IFAC, generální ředitel, tři členové, které jmenuje Rada IFAC, předseda Fóra firem a šest dalších osob jmenovaných Výborem pro globální veřejnou politiku. Řídící styčná skupina spolupracuje s MG a řeší otázky týkající se regulace v rámci profese.

Struktura a činnost IFAC

Řízení IFAC spočívá na jejím Řídícím výboru (Board) a Radě (Council). V Radě IFAC má každá členská organizace jednoho zástupce. Řídící výbor je menší a odpovídá za stanovení programu a politiky IFAC. Jako představitelé celosvětově organizované účetní profese podepisují členové těchto orgánů prohlášení, že budou jednat čestně a ve veřejném zájmu.

Nominační výbor IFAC dává doporučení ke složení rad a výborů IFAC, Rady IFAC a k uchazečům na úřad viceprezidenta IFAC. Výbor se ve své práci řídí principem výběru nejlepší osoby na danou pozici. Zároveň také usiluje o rovnovážné regionální a profesní zastoupení v radách a výborech, a o zastoupení zemí s různým stupněm ekonomické vyspělosti.

IFAC má sídlo v New Yorku a její personál tvoří účetní a jiní odborní pracovníci z celého světa.

Internetová stránka IFAC, autorská práva, překlady

IFAC usiluje o to, aby vodítka, která vytváří, byla dostupná všem zájemcům, kteří mají mít možnost stáhnout si bezplatně veškeré publikace z internetových stránek <http://www.ifac.org>. IFAC doporučuje svým členským a přidruženým organizacím, regionálním organizacím účetních, standardizačním orgánům, regulačním orgánům i jiným subjektům, aby na svých vlastních internetových stránkách zařazovaly odkazy na publikace uvedené na stránce IFAC, případně aby zajišťovaly tisk publikací stažených z této stránky.

IFAC uznává, že je důležité, aby ti, kdo vypracovávají a používají účetní závěrky a dále auditoři, regulační orgány, právníci, příslušníci akademické sféry, studenti a další zájmové skupiny v zemích, kde se nehovoří anglicky, měli přístup ke standardům IFAC ve svém národním jazyce. Aby mohly být standardy a vodítka co nejvíce široce dostupné, vypracoval IFAC následující programová prohlášení týkající se autorských práv, reprodukování a překladu:

- *Postupy pro reprodukování, nebo překlad a reprodukování, publikací vydaných Mezinárodní federací účetních; a*
- *Svolení k uvedení výroku, že Mezinárodní federace účetních byla seznámena s procesem, který pro překlad standardů a jiných postupových dokumentů použila Překladačská organizace.*

Uvedená programová prohlášení v této Příručce obsažena nejsou. Tato programování prohlášení a databáze překladů publikací IFAC třetími stranami jsou však k dispozici na internetových stránkách IFAC <http://www.ifac.org>.

PŘEDMLUVA K MEZINÁRODNÍM ÚČETNÍM STANDARDŮM PRO VEŘEJNÝ SEKTOR

OBSAH

	Odstavec
Úvod	1–4
Cíle IPSASB	5–9
Členství v IPSASB	7
Zasedání IPSASB	8-9
Rozsah působnosti a závaznost Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor	10–28
Rozsah působnosti standardů	10–14
Účetní závěrky pro všeobecné použití	15–17
IPSAS pro účetnictví na peněžní a akruální bázi	18-20
Přechod z peněžní na akruální bázi	21–25
Závaznost Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor	26–29
Schvalovací proces	30–35
Jazyk	36

PŘEDMLUVA K MEZINÁRODNÍM ÚČETNÍM STANDARDŮM PRO VEŘEJNÝ SEKTOR

Úvod

1. Tato Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor (IPSAS) určuje cíle a pracovní postupy Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) a vysvětluje rozsah působnosti a závaznost IPSAS. Předmluva se používá jako východisko pro interpretaci výzev k zaslání připomínek, diskusním dokumentům, zveřejněným návrhům a standardům schváleným a vydaným IPSASB.
2. Posláním Mezinárodní federace účetních (IFAC) tak, jak je uvedeno v jejich stanovách, je „ve veřejném zájmu posilovat účetní profesi v globálním měřítku a přispívat k rozvoji silných mezinárodních ekonomik stanovováním vysoce kvalitních profesních standardů, nabádáním k jejich dodržování, napomáháním mezinárodnímu sblížení takových standardů a vyjadřováním se k otázkám veřejného zájmu, které jsou jí z odborného hlediska nejbližší“. Za účelem dosažení tohoto poslání IFAC založila IPSASB.
3. IPSASB (dříve Výbor pro veřejný sektor (Public Sector Committee – PSC)) je Rada IFAC založená, aby na základě vlastních pravomocí tvořila a vydávala Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor. IPSAS jsou vysoce kvalitní globální standardy účetního výkaznictví určené pro použití účetními jednotkami veřejného sektoru, které nejsou podniky veřejné správy (PVS).
4. Konzultační skupina IPSASB je jmenována IPSASB. Konzultační skupina nemá hlasovací práva. Poskytuje prostředky, prostřednictvím kterých IPSASB může konzultovat a vyhledávat nezbytné rady od široké členské základny. Konzultační skupině předsedá předseda IPSASB. Konzultační skupina je prvotně elektronické diskusní fórum. Nicméně regionální sekce Konzultační skupiny se scházejí s IPSASB v souvislosti se zasedáními IPSASB v jejich regionech. Všichni členové Konzultační skupiny jsou na taková zasedání zváni. Kromě toho může být, v případě nezbytnosti, svoláno celkové zasedání všech členů Konzultační skupiny.

Cíle IPSASB

5. Cílem IPSASB je vytvářet ve veřejném zájmu vysoce kvalitní standardy účetního výkaznictví veřejného sektoru a usnadnit proces sblížení národních a mezinárodních standardů a tím zvyšovat kvalitu a jednotnost účetního výkaznictví na celém světě. Svých cílů dosahuje IPSASB prostřednictvím:
 - vydávání Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS);

- podpory jejich uplatňování a mezinárodní harmonizace s těmito standardy; a
 - vydávání ostatních dokumentů, které poskytují zkušenosti a návody pro řešení otázek účetního výkaznictví ve veřejném sektoru.
6. IPSAS představují závazné požadavky stanovené IPSASB. Odděleně od tvorby IPSAS připravuje a vydává IPSASB i jiné nezávazné publikace zahrnující studie, výzkumné zprávy a příležitostné dokumenty, které se zabývají speciálními otázkami účetního výkaznictví veřejného sektoru.

Členství v IPSASB

7. Do služby v IPSASB jsou jeho členové jmenováni Radou IFAC. IPSASB se skládá z 18 členů, z nichž 15 je navrženo členskými organizacemi IFAC a tři zbývající jsou jmenováni jako veřejní členové. Veřejní členové mohou být navrženi jakoukoliv fyzickou osobou nebo organizací. Kromě toho do IPSASB může být jmenováno omezené množství pozorovatelů z takových organizací, které jsou zainteresovány v oblasti účetního výkaznictví veřejného sektoru. Tito pozorovatelé mají právo vystoupit na zasedání, nemají však právo hlasovat.

Zasedání IPSASB

8. Konání každého zasedání IPSASB vyžaduje kvórum minimálně dvanácti jmenovaných členů, a to buď osobně, nebo prostřednictvím telekomunikačního spojení.
9. Zasedání IPSASB věnované diskusi o tvorbě a schvalování standardů nebo jiných odborných materiálů jsou přístupná veřejnosti. Podkladové materiály včetně zápisů ze zasedání IPSASB jsou zveřejňovány na internetových stránkách IPSASB: <http://www.ifac.org/publicsector>.

Rozsah působnosti a závaznost Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor

Rozsah působnosti standardů

10. IPSASB vytváří IPSAS, které se používají v účetnictví založeném na aktuální bázi a IPSAS, které se používají v účetnictví založeném na peněžní bázi.
11. IPSAS stanoví požadavky na uznání, ocenění, vykázení a zveřejnění transakcí a událostí v účetních závěrkách pro všeobecné použití.
12. IPSAS jsou určeny k aplikaci na účetní závěrky pro všeobecné použití ve všech účetních jednotkách veřejného sektoru. Účetní jednotky veřejného sektoru zahrnují ústřední vlády, regionální (tj. vnitrostátní, krajské, okresní) správy, místní (tj. městské, obecní) samosprávy a jednotky, které jsou jejich součástí (například útvary, agentury, komise a výbory) pokud není stanoveno

jinak. Tyto standardy se nevztahují na PVS. PVS používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), které jsou vydávány Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Definice PVS je obsažena v IPSAS.

13. Veškerá omezení použitelnosti konkrétních IPSAS jsou jasně uvedena v daném standardu. IPSAS nejsou zamýšleny pro použití na nevýznamné položky.
14. IPSASB přijala zásadu, že všechny odstavce IPSAS mají stejnou důležitost a případná závaznost dílčích ustanovení musí být výslovně uvedena. Aby se zabránilo jakýmkoliv nežádoucím důsledkům, rozhodla se IPSASB uplatnit toto pravidlo prospektivně tak, jak bude postupně novelizovat a opakovaně vydávat již dříve vydané IPSAS. IPSAS vydané IPSASB po 1. lednu 2006 obsahují odstavce, které jsou vytištěny jak tučným, tak i obyčejným písmem, přičemž oba typy odstavců mají stejnou důležitost. Tučně vytištěné odstavce informují o tom, že se jedná o základní zásady. Každý jednotlivý IPSAS musí být čten v kontextu s jeho Cíli a Zdůvodněním závěrů (pokud existuje) uvedenými ve standardu a rovněž s Předmlouvou k IPSAS.

Účetní závěrky pro všeobecné použití

15. Účetní závěrky pro všeobecné použití jsou účetními závěrkami vydávanými pro uživatele, kteří nemohou požadovat účetní informace, které by pokrývaly jejich specifické informační potřeby. Příkladem takových uživatelů jsou občané, voliči, jejich zástupci a ostatní reprezentanti veřejnosti. Výraz „účetní závěrka“ používaný v této předmluvě a ve standardech zahrnuje veškeré výkazy a doplňkové vysvětlující materiály, které jsou jmenovitě stanoveny jako součást účetní závěrky pro všeobecné použití.
16. Pokud je základem pro sestavení účetních závěrky účetnictví založené na akruální bázi, pak účetní závěrka zahrnuje Výkaz o finanční situaci, Výkaz o finanční výkonnosti, výkaz peněžních toků a výkaz o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu. Pokud je základem pro sestavení účetní závěrky účetnictví založené na peněžní bázi, pak je primárním účetním výkazem výkaz o peněžních příjmech a výdajích.
17. Kromě přípravy účetních závěrek pro všeobecné použití může účetní jednotka předkládat rovněž účetní závěrky pro jiné zainteresované strany (jako jsou například správní orgány, zákonodárné sbory a jiné orgány, které provádějí dohlížecí funkce), které mohou požadovat účetní závěrky šité na míru jejich specifickým informačním potřebám. IPSASB podporuje použití IPSAS i pro přípravu účetních závěrek pro specifické použití, pokud je to adekvátní.

IPSAS pro účetnictví na peněžní a akruální bázi

18. IPSASB vytváří akruální IPSAS, které:
 - jsou harmonizovány s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávanými Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) tím,

že byly upraveny podle souvislostí daných veřejným sektorem v těch případech, kdy to bylo adekvátní. Při realizaci tohoto postupu se IPSASB pokusila zachovat existující přístup k účetnímu řešení a originální text IFRS ve všech případech, kdy si významná záležitost veřejného sektoru nevyžádala odklon od nich; a

- se zabývají otázkami účetního výkaznictví veřejného sektoru, které buď nejsou uceleně řešeny stávajícími IFRS nebo pro které nebyly dosud odpovídající IFRS vytvořeny IASB.
19. Vzhledem k tomu, že mnoho IPSAS založených na akruální bázi vychází z IFRS, jsou rovněž pro uživatele IPSAS relevantní použití a odkazy na „Koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetní závěrky“ vytvořený IASB.
 20. IPSASB rovněž vydala souhrnný IPSAS založený na peněžní bázi účetnictví, který obsahuje povinné a doporučené požadavky na zveřejňování.

Přechod z peněžní na akruální bázi

21. IPSAS pro peněžní bázi účetnictví doporučuje účetní jednotce, aby dobrovolně zveřejňovala informace založené na akruální bázi přesto, že jádro jejich účetních závěrek je připraveno na základě účetnictví na peněžní bázi. Účetní jednotka může v průběhu přechodu od účetnictví na peněžní bázi k akruálnímu účetnictví začlenit do svých zveřejnění i dílčí informace založené na akruálním principu. Status (například auditované nebo neauditované) a umístění doplňkových informací (například v příloze k účetním výkazům nebo v doprovodných částech účetních zpráv) je závislé na charakteru informace (například spolehlivosti a úplnosti) a veškerých právních předpisech a regulačních pravidlech upravujících účetní výkaznictví v dané jurisdikci.
22. IPSASB se pokouší zajistit shodu s akruálními IPSAS rovněž prostřednictvím přechodných ustanovení v některých standardech. Tam, kde existují přechodná ustanovení, mohou povolovat účetní jednotce dodatečné časové období pro splnění všech požadavků akruálního IPSAS nebo poskytovat úlevy z některých požadavků při prvotním uplatnění IPSAS. Účetní jednotka se může kdykoliv rozhodnout pro zavedení akruálního účetnictví v souladu s IPSAS. V tomto případě musí účetní jednotka použít všechny akruální IPSAS a může si vybrat jakékoliv přechodné ustanovení z jakéhokoliv individuálního akruálního IPSAS.
23. Jakmile padlo rozhodnutí o uplatnění akruálního účetnictví v souladu s IPSAS, pak je délka období pro uskutečnění přechodu určena přechodnými ustanoveními. Po vypršení přechodných ustanovení musí účetní jednotka vykazovat plně v souladu se všemi akruálními IPSAS.

24. Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 1, „Předkládání účetní závěrky“ obsahuje následující požadavek:
- „Účetní jednotka, jejíž účetní závěrka je ve shodě s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor, musí tuto skutečnost zveřejnit. Účetní závěrky nemohou být označeny jako sestavené ve shodě s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor, pokud nejsou v souladu se všemi požadavky všech aplikovatelných Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor.“
25. IPSAS 1 rovněž požaduje zveřejnění skutečnosti, v jakém rozsahu využila jakákoliv přechodná ustanovení.

Závaznost Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor

26. Problematika účetních závěrek pro všeobecné použití předkládaných účetními jednotkami veřejného sektoru může být upravena regulačními pravidly v rámci každé jurisdikce. Tato regulační pravidla mohou mít podobu požadavků na statutární výkaznictví, směrnic pro účetní výkaznictví a pokynů a/nebo účetních standardů vyhlášených vládou, regulačními orgány a/nebo účetními profesními organizacemi existujícími v dané jurisdikci.
27. IPSASB je přesvědčena, že použití IPSAS spolu se zveřejněním shody s nimi povede u účetních jednotek veřejného sektoru k významnému zvýšení kvality účetních závěrek pro všeobecné použití. To s vysokou pravděpodobností postupně povede k lépe informovanému procesu rozhodování o alokaci zdrojů, které provádí vláda a tím i k vyšší transparentnosti a zodpovědnosti.
28. IPSASB respektuje právo vlád a tvůrců národních standardů vytvářet účetní standardy a směrnice pro účetní výkaznictví v rámci své jurisdikce. Některé svrchované vlády a tvůrci národních standardů již vytvořili účetní standardy, které používají pro vládní účetní jednotky a účetní jednotky veřejného sektoru v rámci své jurisdikce. IPSAS mohou být nápomocny takovým tvůrcům standardů při tvorbě nových standardů nebo při revizi stávajících standardů způsobem, který přispěje jejich větší srovnatelnosti. IPSAS jsou ve značné míře vhodné pro použití v těch jurisdikcích, které dosud nemají vytvořeny účetní standardy pro účetní jednotky veřejného sektoru. IPSASB intenzivně doporučuje používání IPSAS a harmonizaci národních požadavků s IPSAS.
29. Sába o sobě ani IPSASB ani účetní profese nemá pravomoc požadovat dodržování IPSAS. Úspěch úsilí IPSASB je závislý na uznání a podpoře její práce ze strany mnoha různých zainteresovaných skupin, působících v rámci svých vlastních jurisdikcí.

Schvalovací proces

30. IPSASB implementovala schvalovací proces určený pro tvorbu IPSAS, který poskytuje příležitost pro připomínky zainteresovaných stran včetně členských organizací IFAC, auditorů, předkladatelů (včetně ministerstev financí), tvůrců

standardů a individuálních osob. IPSASB rovněž konzultuje své hlavní projekty, odborné otázky a priority pracovního programu s Konzultační skupinou.

31. Schvalovací proces IPSASB pro jednotlivé projekty zahrnuje standardně, ne však nezbytně, následující kroky:
- studium národních účetních požadavků a praxe a výměnu názorů na dané otázky s tvůrci národních standardů;
 - posouzení dokumentů vydaných:
 - Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB);
 - tvůrci národních standardů, regulačních orgánů a ostatních správních institucí;
 - účetními profesními organizacemi; a
 - ostatními organizacemi zainteresovanými na účetním výkaznictví veřejného sektoru;
 - sestavení řídicího výboru (ŘV), projektové poradní skupiny (PPS) nebo podvýborů, které přispívají k řešení daného projektu IPSASB;
 - vydání Zveřejněného návrhu k veřejnému připomínkování obvykle nejméně na 4 měsíce. Tím je poskytnuta příležitost těm, kterých se dokument IPSASB týká, aby prezentovali svůj pohled ještě před tím, než je dokument dokončen a schválen IPSASB. Zveřejněný návrh obsahuje rovněž zdůvodnění závěrů obsažených ve standardu;
 - posouzení všech připomínek obdržených v průběhu připomínkového období k diskusním materiálům a zveřejněným návrhům a provedení těch úprav navrhovaných standardů, které byly ve světle cílů IPSASB posouzeny za vhodné; a
 - zveřejnění IPSAS, který obsahuje zdůvodnění závěrů popisující průběh jednotlivých kroků schvalovacího procesu IPSASB a způsob, jakým IPSASB dosáhla svých závěrů.

Řídicí výbory, Projektové poradní skupiny a Podvýbory

32. IPSASB může delegovat odpovědnost za provedení nezbytného výzkumu a přípravu zveřejněného návrhu nově navrhovaných standardů a směrnic nebo návrhů studií na ŘV, podvýbory nebo individuální osoby.
33. ŘV, PPS a podvýborům předsedá člen IPSASB, avšak mohou zahrnovat osoby, které nejsou členy IPSASB ani členské organizace IFAC.

Schvalovací procedury

34. Návrh standardu, který byl řádně upraven po skončení připomínkového období, je předán ke schválení IPSASB. Pokud je IPSASB schválen, je vydán jako IPSAS a stává se účinným datem uvedeným ve standardu. IPSASB se může rozhodnout k opakovanému vydání návrhu standardu v situacích, kdy existují významné nedořešené otázky spojené s textem již jednou zveřejněného návrhu.
35. Pro schválení výzvy k zasílání připomínek (VZP), zveřejněného návrhu (ZN) nebo standardu (IPSAS) je nezbytné kladné hlasování minimálně dvoutřetinové většiny hlasovacích práv IPSASB. Každý člen IPSASB přítomný na jednání IPSASB má jeden hlas.

Jazyk

36. Oficiální text schválených dokumentů IPSASB je ten, který byl zveřejněn v anglickém jazyce. Členské organizace IFAC mají po udělení souhlasu IFAC právo překládat tyto dokumenty na své náklady tak, aby mohly být zveřejněny v obvyklém jazyce jejich země.

Úvod do Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor

Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor Mezinárodní federace účetních (IPSASB) vytváří účetní standardy pro účetní jednotky veřejného sektoru, které jsou označovány jako Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS). IPSASB rozpoznala významný přínos dosažení konzistentních a srovnatelných účetních informací napříč jurisdikcemi a je přesvědčena, že IPSAS budou hrát klíčovou roli v tom, aby těchto přínosů mohlo být dosaženo. IPSASB intenzivně podporuje zapojení vlád a tvůrců národních standardů do procesu tvorby svých standardů a do připomínkování návrhů obsažených v jeho zveřejněných návrzích standardů.

IPSASB vydává IPSAS zabývající se účetním výkaznictvím na základě peněžní báze i akruální báze účetnictví. Akruální IPSAS vychází z Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), vydávaných Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) v těch případech, kdy požadavky těchto standardů jsou aplikovatelné na veřejný sektor. Rovněž se zabývají otázkami specifickými pro oblast účetnictví veřejného sektoru, které nejsou řešeny v rámci IFRS.

Implementace IPSAS vládami zvýší jak kvalitu, tak i srovnatelnost účetních informací poskytovaných účetními jednotkami veřejného sektoru na celém světě. IPSASB uznává právo vlád a tvůrců národních standardů na zavádění účetních standardů a směrnic pro účetní výkaznictví v rámci své jurisdikce. IPSASB vyzývá k implementaci IPSAS a k harmonizaci národních požadavků s požadavky IPSAS. Účetní závěrky by měly být označeny jako sestavené v souladu s IPSAS pouze tehdy, pokud jsou v souladu se všemi požadavky každého z aplikovatelných IPSAS.

IPSAS 1— PŘEDKLÁDÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 1 (novelizovaného v roce 2003) „Sestavování a zveřejňování účetní závěrky“ 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 Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 1.

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

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

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

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

IPSAS 1— PŘEDKLÁDÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

OBSAH

	Odstavec
Úvod	IN1-IN23
Cíl	1
Rozsah působnosti.....	2–6
Definice	7–14
Ekonomická jednotka	8–10
Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál	11
Podniky veřejné správy	12
Významnost	13
Čistá aktiva/vlastní kapitál	14
Účel účetní závěrky.....	15–18
Odpovědnost za účetní závěrku	19–20
Části účetní závěrky	21–26
Obecné předpoklady.....	27–58
Věrný obraz a shoda s IPSAS	27–37
Předpoklad trvání	38–41
Konzistence vykazování	42–44
Významnost a agregace	45–47
Kompenzace	48–52
Srovnatelné informace	53–58
Struktura a obsah	59–150
Úvod	59–60
Identifikace účetní závěrky	61–65
Účetní období	66–68
Včasnost	69
Výkaz o finanční situaci	70–98
Rozlišení na dlouhodobé a krátkodobé položky	70–75

Krátkodobá aktiva	76–79
Krátkodobé závazky	80–87
Informace zveřejňované ve Výkazu o finanční situaci	88–92
Informace zveřejňované buď ve Výkazu o finanční situaci nebo v poznámkách	93–98
Výkaz o finanční výkonnosti	99–117
Přebytek nebo schodek za období.....	99–101
Informace zveřejňované ve Výkazu o finanční výkonnosti	102–105
Informace zveřejňované buď ve Výkazu o finanční výkonnosti nebo v poznámkách	106–117
Výkaz o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu	118–125
Výkaz peněžních toků	126
Poznámky	127–150
Struktura	127–131
Zveřejnění účetních pravidel	132–139
Hlavní východiska pro odhady nejistot	140–148
Ostatní zveřejnění	149–150
Přechodná ustanovení	151–152
Datum účinnosti	153–154
Zrušení IPSAS 1 (z roku 2000)	155
Dodatek A: Změny ostatních IPSAS	
Dodatek B: Kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví	
Implementační příručka – ilustrativní struktura účetních výkazů	
Zdůvodnění závěrů	
Srovnání s IAS 1	

IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“ (IPSAS 1) je obsažen v odstavcích 1–155 a v dodatcích A-B. Všechny uvedené odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 1 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, zdůvodnění závěrů a „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití adekvátních účetních pravidel standard IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Úvod

IN1. IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“ nahrazuje IPSAS 1, „Překládání účetní závěrky“ (vydaný v květnu 2000), a použije se pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.

Důvody pro novelu IPSAS 1

IN2. IPSASB vytvořila tento novelizovaný IPSAS 1 jako odpověď na projekt zkvalitnění IAS (realizovaný IASB) a jako důsledek své snahy o vhodnou míru harmonizace standardů pro veřejný sektor se standardy pro soukromý sektor .

IN3. Při tvorbě tohoto novelizovaného IPSAS 1 uplatnila IPSASB takové pravidlo, že byly provedeny všechny změny původního IAS 1, které byly výsledkem projektu zkvalitnění IAS realizovaného IASB, kromě těch případů, kdy se původní IPSAS lišil od ustanovení IAS 1 z důvodu jeho zaměření na veřejný sektor; takové odchylky byly v tomto IPSAS 1 ponechány a jsou zmíněny v části Srovnání s IAS 1. Veškeré změny, které IASB provedla v IAS 1 následně po projektu zkvalitnění IAS, nebyly již do IPSAS 1 zahrnuty.

Změny původních požadavků

IN4. Hlavní odchylky od původní verze IPSAS 1 jsou popsány níže.

Rozsah působnosti

IN5. Standard neobsahuje požadavky na výběr a použití účetních pravidel. Tyto požadavky jsou nyní zahrnuty do IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby“.

IN6. Standard zahrnuje požadavky na vykázání přebytku nebo schodku za období; tyto požadavky byly dříve obsaženy v IPSAS 3.

Definice

IN7. Standard:

- definuje dva nové termíny: neproveditelnost a poznámky;
- mění výraz významnost na významný a mění jeho definici;
- odstraňuje následující nepotřebné definice: přidružená jednotka, výpůjční náklady, peněžní prostředky, peněžní ekvivalenty, peněžní toky, konsolidovaná účetní závěrka, kontrola (ovládání), ovládaná jednotka, ovládající jednotka, ekvivalenční metoda, kursový rozdíl, reálná hodnota, finanční aktiva, cizí měna, zahraniční aktivity, menšinový podíl a způsobilé aktivum. Tyto termíny jsou definovány

v jiných IPSAS a jejich přehled je ve „Významovém slovníku termínů“ definovaných v IPSAS 1–24; a

- odstraňuje následující termíny, které již v IPSAS neexistují: zásadní chyby, čistý přebytek/schodek, běžná činnost, měna vykazování a přebytek/schodek z běžné činnosti. Tyto termíny byly rovněž odstraněny z odpovídajících IPSAS, například IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby“ a IPSAS 4, „Dopady změn směnných kursů cizích měn“.

IN8. Standard obsahuje vysvětlení pojmu významnost a popis charakteristik uživatelů. Předchozí IPSAS 1 tyto komentáře neobsahoval.

Věrné a poctivé zobrazení a odchylky od IPSAS

IN9. Standard vysvětluje, že věrné zobrazení vyžaduje důvěryhodné vykázání dopadu transakcí či událostí nebo podmínek v souladu s definicemi a kritérii rozpoznání aktiv, závazků, nákladů a výnosů, které jsou uvedeny v IPSAS. Předchozí IPSAS 1 neobsahoval vysvětlení smyslu věrného a poctivého zobrazení.

IN10. Za velmi vzácných okolností, ve kterých vedení došlo k závěru, že shoda s požadavky IPSAS by byla zavádějící, protože by byla v rozporu s cíli účetní závěrky uvedenými v IPSAS 1, vyžaduje standard odchylku od takového požadavku kromě případů, kdy takové odchylky od standardů jsou odpovídajícím regulačním rámcem zakázány. V každém případě musí účetní jednotka provést specifická zveřejnění. Nahrazovaný IPSAS 1 nestanovoval kritéria pro odchylky od IPSAS a nerozlišoval situace, kdy regulační rámec odchylku od IPSAS povoluje a kdy zakazuje.

IN11. Standard nezahrnuje požadavky týkající se výběru a použití účetních pravidel. Takové požadavky obsahuje IPSAS 3. Nahrazovaný IPSAS 1 obsahoval požadavky týkající se výběru a použití účetních pravidel.

Klasifikace aktiv a závazků

IN12. Standard vyžaduje, aby účetní jednotka použila při řazení aktiv a závazků likvidnost pouze tehdy, když vykázání likvidnosti poskytuje spolehlivější a využitelnější informaci než členění na krátkodobé a dlouhodobé položky. Nahrazovaný IPSAS 1 takové omezení neobsahoval.

IN13. Standard požaduje, aby závazky držené primárně za účelem jejich obchodování byly klasifikovány jako krátkodobé. Nahrazovaný IPSAS 1 takové kritérium pro klasifikaci závazků jako krátkodobých nespecifikoval.

IN14. Standard požaduje, aby se finanční závazek, který je splatný do dvanácti měsíců po rozvahovém dni nebo pro který nemá účetní jednotka nepodmíněné právo odložit jeho vypořádání nejméně o dvanáct měsíců po datu vykázání, klasifikoval jako krátkodobý závazek. Tato klasifikace se

vyžaduje i v případech, kdy byla uzavřena dohoda o dlouhodobém refinancování nebo byla změněna splatnost na dlouhodobou po datu vykázání, avšak ještě do data schválení účetní závěrky ke zveřejnění. Nahrazovaný IPSAS 1 požadoval vykázání takového závazku jako dlouhodobého.

- IN15. Standard vysvětluje, že závazek se klasifikuje jako dlouhodobý v případech, kdy má účetní jednotka na základě stávajících úvěrových podmínek právo na refinancování nebo posunutí splatnosti svého závazku na období delší než dvanáct měsíců po datu vykázání.
- IN16. Pokud je dlouhodobý finanční závazek splatný na požádání, protože účetní jednotka porušila podmínky nezbytné pro jeho dlouhodobou splatnost ještě do data vykazování, pak standard požaduje, aby byl závazek klasifikován k datu vykazování jako krátkodobý, a to i v případě, že věřitel sice po datu vykazování, avšak ještě do data schválení účetní závěrky ke zveřejnění souhlasil s tím, že nebude požadovat splacení závazku jako důsledek porušení podmínek. Nahrazovaný IPSAS 1 požadoval klasifikaci takového závazku jako dlouhodobého.
- IN17. Standard vysvětluje, že závazek je klasifikován jako dlouhodobý v případě, kdy věřitel k datu vykazování souhlasil s prodloužením splatnosti na období dlouhé nejméně dvanáct měsíců po datu vykazování, ve kterém může účetní jednotka napravit porušení podmínek a v průběhu kterého nemůže věřitel požadovat okamžité splacení.

Vykazování a zveřejňování

Výkaz o finanční výkonnosti

- IN18. Standard upravuje požadavky na vykazování přebytku nebo schodku za období. Tyto požadavky byly dříve zahrnuty do IPSAS 3.
- IN19. Standard nepožaduje vykazování následujících řádků ve Výkazu finanční výkonnosti:
- přebytek nebo schodek z hlavní činnosti;
 - přebytek nebo schodek z běžné činnosti; a
 - mimořádné položky.

Nahrazovaný IPSAS 1 vykázání těchto položek vyžadoval.

- IN20. Ve Výkazu o finanční výkonnosti požaduje standard rozdělení celkového přebytku nebo schodku účetní jednotky za období na: „Přebytek nebo schodek připadající vlastníků ovládající účetní jednotky“ a „Přebytek nebo schodek připadající menšinovým vlastníků“ a jejich oddělené vykázání. Nahrazovaný IPSAS 1 takový požadavek na vykazování neobsahoval.

Výkaz změn čistých aktiv/vlastního kapitálu

IN21. Standard vyžaduje ve Výkazu změn čistých aktiv/vlastního kapitálu vykázání celkových částek výnosů a nákladů účetní jednotky za období (včetně částek vykázanych přímo do čistých aktiv/vlastního kapitálu), a to odděleně na částky přiřaditelné menšinovým vlastníkům a částky přiřaditelné vlastníkům ovládající účetní jednotky. Nahrazovaný IPSAS 1 takový požadavek na vykazování neobsahoval.

Poznámky

IN22. Standard požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila vyjma běžných odhadů takové úsudky, které vedení učinilo v procesu uplatňování vlastních účetních pravidel a které mají zásadní vliv na částky vykázané v účetní závěrce (například úsudky vedení při rozhodování, zda je aktivum investicí do nemovitosti). Nahrazovaný IPSAS 1 takový požadavek na vykazování neobsahoval.

IN23. Standard vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila klíčové předpoklady týkající se budoucích a všech ostatních důvodů, na základě kterých byl proveden odhad nejistot k datu vykazování a které mají zásadní vliv na riziko vzniku významných opravných položek k účetním hodnotám aktiv a závazků v průběhu následujícího účetního období. Nahrazovaný IPSAS 1 takový požadavek na vykazování neobsahoval.

IPSAS 1— PŘEDKLÁDÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit způsob, jakým se předkládá účetní závěrka pro všeobecné použití, aby byla zabezpečena srovnatelnost jak s vlastní účetní závěrkou za minulá období, tak i s účetními závěrkami jiných účetních jednotek. Za účelem dosažení tohoto cíle stanoví tento standard obecné předpoklady sestavení účetní závěrky, zásady určující její strukturu a minimální požadavky na obsah účetní závěrky sestavené z účetnictví založeném na akruální bázi. Podmínkami uznání, oceňováním a zveřejňováním konkrétních transakcí a ostatních událostí se zabývají ostatní IPSAS.

Rozsah působnosti

2. **Tento standard se používá pro předkládání všech účetních závěrek pro všeobecné použití sestavených a předkládaných na základě účetnictví založeného na akruální bázi a v souladu s IPSAS.**
3. Účetní závěrka pro všeobecné použití je taková účetní závěrka, která je určena k uspokojení specifických informačních potřeb těch uživatelů, kteří nemohou ze své pozice požadovat výkazy šité na míru jejich informačních potřeb. Mezi uživatele účetních závěrek pro všeobecné použití patří daňoví poplatníci a plátcí poplatků, členové zákonodárných sborů, věřitelé, dodavatelé, média a zaměstnanci. Mezi účetní závěrky pro všeobecné použití patří jak ty, které jsou zveřejňovány samostatně, tak i ty, které jsou součástí jiných veřejných dokumentů, jako jsou například výroční zprávy. Tento standard se nevztahuje na zkrácené mezitímní účetní informace.
4. Tento standard se používá stejným způsobem ve všech účetních jednotkách bez ohledu na to, zda sestavují konsolidovanou účetní závěrku nebo individuální účetní závěrku, jak je definováno v IPSAS 6, „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“.
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 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávané IASB. PVS jsou definovány v následujícím odstavci 7.

Definice

7. **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 jejich ekvivalenty přijaty, či zaplaceny). Z uvedeného důvodu jsou transakce a události zobrazeny v účetních knihách a vykázány v účetní závěrce za období, ke kterému se vztahují. Položky vykazované na základě akruálního principu jsou aktiva, závazky, čistá aktiva/vlastní kapitál, 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.

Vklady vlastníků představují budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál vložený do účetní jednotky stranami mimo tuto jednotku (vyjma toho, co představuje vznik závazků této účetní jednotky), jimiž se zřizuje finanční účast na čistých aktivech/vlastním kapitálu této účetní jednotky, jež:

- (a) vyjadřuje nárok jak na přiděly budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu účetní jednotkou během jejího trvání, který je v pravomoci vlastníků nebo jejich zástupců, tak nárok na přiděly jakéhokoliv přebytku aktiv nad závazky v případě zrušení účetní jednotky; a/nebo
- (b) může být prodána, směněna, převedena nebo vyplacena.

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.

Ekonomická jednotka představuje uskupení účetních jednotek složené z ovládající jednotky a jedné nebo více ovládaných jednotek.

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/vlastního kapitálu, jenž není výběrem vlastníky.

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.

Neproveditelný je požadavek tehdy, když jej účetní jednotka nemůže realizovat i přes veškeré vykonané úsilí.

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 či využitelný potenciál.

Významné položky jsou takové, jejichž neuvedení nebo nesprávné uvedení by mohlo jednotlivě nebo souhrnně ovlivnit rozhodnutí nebo úsudky uživatelů přijímané 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.

Čistá aktiva/vlastní kapitál je zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků.

Poznámky obsahují dodatečné informace k Výkazu o finanční situaci, Výkazu o finanční výkonnosti, Výkazu o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu a Výkazu peněžních toků. Poznámky poskytují popis nebo rozpis položek zveřejněných ve výkazech a informace o položkách, které nesplňují podmínky pro zobrazení ve výkazech.

Výnos je hrubým přírůstkem ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu během účetního období, pokud tento přírůstek vede ke zvýšení čistých aktiv/vlastního kapitálu, přičemž nejde o přírůstek vyvolaný vklady vlastníků.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

Ekonomická jednotka

- 8. 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.
- 9. Další termíny někdy použité pro označení ekonomické jednotky jsou administrativní jednotka, finanční jednotka, konsolidovaná jednotka a skupina.

10. 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.

Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál

11. Aktiva poskytují účetním jednotkám prostředky ke splnění jejich cílů. 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“.

Podniky veřejné správy

12. PVS zahrnují jak obchodní podniky jako jsou veřejné služby, tak i finanční podniky jako jsou finanční instituce. PVS se v podstatě neliší od účetních jednotek provádějících podobné aktivity v soukromém sektoru. PVS jsou obvykle provozovány pro dosažení zisku, i když některé mohou mít omezené povinnosti v oblasti veřejných služeb, na jejichž základě je na nich požadováno, aby poskytovaly některým jednotlivcům a organizacím ve společnosti zboží a služby buď zdarma, nebo za podstatně sníženou sazbu. Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 6, „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ poskytuje návod k určení toho, zda pro účely účetního výkaznictví existuje kontrola (ovládání) a mělo by na něj být odkazováno při stanovování toho, zda je PVS ovládán jinou jednotkou veřejného sektoru.

Významnost

13. Posuzování toho, zda opomenutí nebo nesprávné vykázání položky může mít vliv na rozhodování uživatelů, čímž se může stát významným, vyžaduje posouzení charakteristik daných uživatelů. Předpokládá se, že uživatelé mají nezbytné znalosti veřejného sektoru, ekonomických činností a účetnictví a ochotu studovat poskytované informace s nezbytným úsilím. Proto zmiňované posouzení musí brát v úvahu to, jak se dá očekávat, že budou uživatelé s uvedenými vlastnostmi ovlivněni při svém rozhodování.

Čistá aktiva/vlastní kapitál

14. Čistá aktiva/vlastní kapitál je termín používaný v tomto standardu k označení zbytkového podílu ve Výkazu o finanční situaci (aktiva snížená o závazky). Čistá aktiva/vlastní kapitál mohou být kladné nebo záporné.

Namísto čistých aktiv/vlastního kapitálu mohou být použity jiné termíny za předpokladu, že je jasný jejich význam.

Účel účetní závěrky

15. Účetní závěrka je strukturovaným zobrazením finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky. Účelem účetní závěrky pro všeobecné použití je poskytovat informace o finanční situaci, finanční výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky, které jsou užitečné pro široké spektrum uživatelů při hodnocení a rozhodování o alokaci prostředků. Konkrétně u výkaznictví pro všeobecné použití v oblasti veřejného sektoru je cílem poskytovat informace užitečné při rozhodování a demonstrovat důvěryhodnost účetní jednotky z hlediska nakládání s jí svěřenými prostředky, a to:
- (a) poskytováním informací o zdrojích, jejich alokaci a použití finančních prostředků;
 - (b) poskytováním informací o tom, jak účetní jednotka financovala své aktivity a splňovala své požadavky na stav peněžních prostředků;
 - (c) poskytováním informací, které jsou užitečné při hodnocení schopnosti účetní jednotky financovat své aktivity a dostát svým závazkům a příslibům;
 - (d) poskytováním informací o solventnosti účetní jednotky a jejich změnách; a
 - (e) poskytováním agregovaných informací užitečných při hodnocení výkonnosti účetní jednotky z hlediska obslužných nákladů, efektivnosti a celkové výkonnosti.
16. Účetní závěrka pro všeobecné použití hraje rovněž roli při předvídání budoucnosti tím, že poskytuje informace užitečné pro předvídání výše prostředků nezbytných pro pokračování činnosti, prostředků, které mohou být generovány pokračující činností, a s tím spojených rizik a nejistot. Účetní výkaznictví může poskytovat uživatelům rovněž informace:
- (a) indikující, které prostředky byly získány a použity v souladu s rozpočtem přijatým na základě zákona; a
 - (b) indikující, zda prostředky byly získány a použity v souladu se zákonnými a smluvními požadavky, včetně finančních limitů stanovených odpovídajícími zákonodárnými orgány.
17. Pro zabezpečení těchto cílů poskytuje účetní závěrka následující informace o účetní jednotce:
- (a) aktiva;
 - (b) závazky;

- (c) čistá aktiva/vlastní kapitál;
 - (d) výnosy;
 - (e) náklady;
 - (f) ostatní změny čistých aktiv/vlastního kapitálu; a
 - (g) peněžní toky.
18. Zatímco informace obsažené v účetní závěrce mohou být relevantní pro splnění cílů uvedených v odstavci 15, je nepravděpodobné, že bude požadováno splnění všech těchto cílů. Zejména v případech účetních jednotek, jejichž prvotním cílem nemůže být dosahování zisku, protože manažeři jsou pravděpodobně zodpovědní za splnění dodávek služeb stejně jako za finanční cíle. Doplnkové informace zahrnující jiné než účetní výkazy mohou být předkládány současně s účetní závěrkou tak, aby poskytovala ucelenější obraz aktivit účetní jednotky za dané období.

Odpovědnost za účetní závěrku

19. Odpovědnost za sestavení a předložení účetní závěrky se liší v rámci a mezi jednotlivými jurisdikcemi. Kromě toho může daná jurisdikce stanovit rozdíl mezi tím, kdo je odpovědný za sestavení účetní závěrky a tím, kdo je odpovědný za její schválení nebo předložení. Příklady osob, nebo funkcí, které mohou být odpovědné za sestavování účetních závěrek jednotlivých účetních jednotek (jako vládních útvarů nebo jejich ekvivalentů) zahrnují osoby, které vedou danou účetní jednotku (stálý ředitel nebo nejvyšší výkonný ředitel) a vedoucí ústřední účetní agentury (nebo vyšší účetní úředník, jako například kontroler nebo všeobecný účetní).
20. Odpovědnost za sestavení konsolidované účetní závěrky vlády jako celku obvykle leží společně na vedoucím ústřední účetní agentury (nebo vyšším účetním úředníku, jako například kontroler nebo všeobecný účetní) a na ministru financí (nebo jeho obdobě).

Části účetní závěrky

21. **Kompletní účetní závěrka se skládá z:**
- (a) **výkazu o finanční situaci;**
 - (b) **výkazu o finanční výkonnosti;**
 - (c) **výkazu o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu;**
 - (d) **výkazu peněžních toků; a**
 - (e) **pokud účetní jednotka zveřejňuje schválený rozpočet, pak skladbu rozpočtu a jeho aktuální částky, a to buď jako**

samostatný účetní výkaz nebo jako rozpočtový sloupec v účetním výkaze; a

- (f) **poznámek obsahujících přehled zásadních účetních pravidel a ostatních vysvětlivek.**
22. Části uvedené v odstavci 21 bývají označovány nejrůznějšími názvy, jak v rámci jedné jurisdikce, tak napříč jurisdikcemi. Výkaz o finanční situaci může být rovněž nazýván rozvahou nebo výkazem aktiv a závazků. Výkaz o finanční výkonnosti může být označován rovněž jako výkaz nákladů a výnosů, výsledovka, výkaz o činnosti, nebo výkaz zisku a ztráty. Poznámky k účetním výkazům mohou zahrnovat položky označované v některých jurisdikcích jako „rozvrhy nebo tabulky“.
23. Účetní závěrka poskytuje uživatelům informace o prostředcích účetní jednotky a jejich závazcích k datu vykazání a tocích prostředků mezi daty vykazání. Tyto informace jsou užitečné pro uživatele při hodnocení schopnosti účetní jednotky pokračovat v dodávkách zboží a služeb na stanovené úrovni a při posouzení výše prostředků, jejichž poskytnutí účetní jednotce může být nezbytné v budoucnosti k tomu, aby mohla pokračovat v plnění svých závazků v oblasti poskytování služeb.
24. Účetní jednotky veřejného sektoru podléhají obvykle rozpočtovým limitům ve formě přidělených částek nebo schvalovaných rozpočtů (či jejich období), které se mohou stát účinné až po jejich legislativním schválení. Účetní výkaznictví pro všeobecné účely prováděné účetními jednotkami veřejného sektoru může poskytovat informace, zda prostředky byly získány a použity v souladu s rozpočtem přijatým na základě zákona. Účetní jednotky, které zveřejňují svůj schválený rozpočet, musí postupovat ve shodě s IPSAS 24, „Zveřejňování rozpočtových informací v účetní závěrce“. Pokud je rozpočet založen na stejné účetní bázi jako účetnictví, doporučuje tento standard, aby do účetní závěrky bylo zahrnuto srovnání údajů o skutečnosti s částkami rozpočtovanými na dané období. Porovnání s rozpočtem může být provedeno v těchto účetních jednotkách různými způsoby zahrnujícími:
- (a) sloupcového formátu účetních výkazů s odděleními sloupci pro rozpočtované částky a skutečné částky. Pro úplnost může být zveřejněn i sloupec obsahující veškeré odchylky od rozpočtu nebo jeho úpravy; a
 - (b) prohlášení, že rozpočtované částky nebyly překročeny. Pokud byla překročena jakákoliv limitovaná částka nebo rozpočet nebo vznikly náklady bez stanoveného limitu nebo jiné obdobné formy schválení, pak je možné o této skutečnosti zveřejnit podrobnosti formou poznámky k odpovídající položce účetních výkazů.

25. Účetním jednotkám se doporučuje vykazovat doplňkové informace, které by umožnily uživatelům posuzovat výkonnost účetní jednotky, správu jejího majetku a rovněž činit a posuzovat rozhodnutí o alokaci prostředků. Tyto doplňkové informace mohou obsahovat podrobnosti o výstupech a výsledcích účetní jednotky ve formě výkonových ukazatelů, výkazů o efektivnosti poskytovaných služeb, zpráv o plnění programů a ostatních zpráv připravovaných managementem a poskytujících informaci o úspěšnosti účetní jednotky v průběhu období.
26. Účetním jednotkám se rovněž doporučuje zveřejňovat informace o tom, jak dodržují právní předpisy, nařízení a obdobná externě daná pravidla. Pokud není informace o shodě s těmito pravidly zahrnuta do účetní závěrky, pak je užitečné uvést v poznámkách odkaz na dokumenty, které takovou informaci obsahují. Pokud se zjistí, že tato pravidla nejsou dodržována, je tato informace pravděpodobně relevantní pro posouzení věrohodnosti a může mít dopad pro uživatele při ohodnocení výkonnosti účetní jednotky a odhadu směru budoucího vývoje. Rovněž to může mít vliv na rozhodování o prostředcích, které budou účetní jednotce přiděleny v budoucnosti.

Obecné předpoklady

Věrný obraz a shoda s IPSAS

27. Účetní závěrka má poskytovat věrný obraz finanční situace, finanční výkonnosti a peněžních toků účetní jednotky. Věrné zobrazení vyžaduje pravdivé vykázání dopadu transakcí, událostí a ostatních okolností v souladu s definicemi a kritérii rozpoznání aktiv, závazků, nákladů a výnosů uvedených v IPSAS. Použití IPSAS spolu se zveřejněním doplňujících informací v případech, kdy je to nezbytné, je předpokladem vedoucím k tomu, že účetní závěrka poskytuje věrný obrazu.
28. Účetní jednotka, jejíž účetní závěrka je sestavena ve shodě s IPSAS, musí uvést v poznámkách výslovné a bezpodmínečné prohlášení o takové shodě. Pokud není účetní závěrka připravena v souladu se všemi požadavky každého z použitelných IPSAS, pak nesmí být označena jako závěrka sestavená ve shodě s IPSAS.
29. Věrný a poctivý obraz je dosažen prakticky za všech okolností shodou s použitelnými IPSAS. Věrné zobrazení vyžaduje od účetní jednotky rovněž:
- vybrat a používat účetní pravidla v souladu s IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby“. IPSAS 3 stanoví hierarchii závazných postupů, které bere vedení v úvahu v případě, že neexistuje standard použitelný konkrétně na danou položku.

- (b) Zveřejňovat údaje, včetně účetních pravidel, způsobem, který poskytuje relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné informace.
 - (c) Poskytovat doplňující údaje v případech, kdy shoda s konkrétními požadavky IPSAS neumožňuje uživatelům dostatečně porozumět dopadům konkrétních transakcí a ostatních událostí a okolností na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky.
30. **Nesprávná účetní pravidla nelze ospravedlnit ani zveřejněním použitých účetních pravidel ani prostřednictvím poznámek nebo jiných vysvětlujících materiálů.**
31. **Ve velmi řídkých případech, kdy management dojde k názoru, že dodržení požadavků některého ze standardů by mohlo být tak zavádějící, že by bylo v rozporu s cíli účetní závěrky uvedenými v tomto IPSAS, odchýlí se účetní jednotka od takového požadavku způsobem uvedeným v odstavci 32, pokud takovou odchylku odpovídající regulační rámec povoluje nebo nezakazuje.**
32. **Pokud se účetní jednotka v souladu s odstavcem 31 odchýlí od požadavků některého standardu, musí zveřejnit:**
- (a) že je management přesvědčen o tom, že účetní závěrka poskytuje věrný obraz finanční situace, finanční výkonnosti a peněžních toků účetní jednotky;
 - (b) že byly ve všech významných ohledech dodrženy všechny IPSAS s výjimkou odchylky od některého ze standardů za účelem dosažení věrného obrazu;
 - (c) název standardu, od kterého se účetní jednotka odchýlila, podstatu odchylky včetně postupu, který by standard normálně vyžadoval, důvod, kvůli kterému by bylo v dané situaci jeho použití tak zavádějící, že by bylo v rozporu s cíli účetní závěrky uvedenými v IPSAS, a postup, který byl použit; a
 - (d) finanční dopad odchylky na každou z částí účetní závěrky, které by byly vykázány v případě shody s požadavky, a to za všechna vykazovaná období.
33. **Pokud se účetní jednotka odchýlila od požadavků některého ze standardů v minulém období a odchylka má dopad na částky vykázané v účetní závěrce za běžné období, pak musí zveřejnit informace stanovené v odstavci 32(c) a (d).**
34. Odstavec 33 se použije například tehdy, když se účetní jednotka v minulém období odchýlila od požadavků standardu na oceňování aktiv nebo závazků

a tato odchylka má dopad na ocenění změn aktiv a závazků vykázaných v účetní závěrce za běžné období.

35. **Ve velmi vzácných případech, ve kterých dojde vedení k závěru, že shoda s požadavky standardu by byla tak zavádějící, že by to vedlo k rozporu s cíli účetní závěrky uvedenými v tomto IPSAS, ale regulační rámec zakazuje odchylku od takového požadavku, musí účetní jednotka v maximální možné míře omezit klamavé aspekty této shody, a to zveřejněním následujících informací:**
- (a) **název standardu, kterého se to týká, podstatu požadavku a důvody, proč vedení dospělo k závěru, že shoda s tímto požadavkem by byla za daných okolností tak zavádějící, že by způsobila rozpor s cíli účetní závěrky uvedené v tomto IPSAS; a**
 - (b) **korekci všech položek účetní závěrky, která by byla nezbytná podle názoru vedení pro dosažení věrného zobrazení, a to za všechna vykazovaná období.**
36. Za konflikt určité informace s cíli účetní závěrky se pro účely odstavců 31–35 chápe situace, kdy by nebyly věrně zobrazeny transakce a ostatní události a okolnosti, které má zobrazovat, nebo se oprávněně očekává, že je bude zobrazovat a v důsledku toho je pravděpodobné ovlivnění rozhodnutí činěných uživateli dané účetní závěrky. Při posuzování toho, zda by byla shoda s daným požadavkem standardu tak zavádějící, že by vedla k rozporu s cíli účetní závěrky stanovenými v tomto IPSAS, bere vedení v úvahu:
- (a) proč v konkrétní situaci není dosaženo cíle účetní závěrky; a
 - (b) čím se konkrétní situace účetní jednotky liší od podmínek v jiných účetních jednotkách, které jsou ve shodě s daným požadavkem. Pokud jsou jiné účetní jednotky za podobných okolností ve shodě s daným požadavkem, existuje vyvratitelný předpoklad, že by dosažení shody účetní jednotky s daným požadavkem nebylo tak zavádějící, aby vedlo k rozporu s cíli účetní závěrky stanovenými v tomto IPSAS.
37. Odchylky od požadavků IPSAS z důvodu splnění statutárních nebo právních předpisů vztahujících se na účetní závěrku v konkrétní jurisdikci nejsou považovány za odchylky nutné k dosažení věrného obrazu upraveného v odstavci 31. Pokud je taková odchylka významná, pak nemůže účetní jednotka tvrdit, že je její účetní závěrka sestavena ve shodě s IPSAS.

Předpoklad trvání

38. **V souvislosti se sestavováním účetní závěrky je nezbytné posoudit, zda je účetní jednotka schopna pokračovat i nadále ve své činnosti. Toto posouzení musí být provedeno těmi, kteří jsou odpovědní za sestavení**

účetní závěrky. Účetní závěrka se sestavuje na základě předpokladu trvání, pokud neexistuje záměr zrušit účetní jednotku, nebo přerušit její činnost nebo pokud neexistuje žádná jiná reálná možnost než tak učinit. Pokud jsou si ti, kteří jsou odpovědní za sestavení účetní závěrky, vědomi při svém posuzování významných nejistot týkajících se událostí nebo podmínek, které mohou vyvolávat významné pochybnosti o schopnosti účetní jednotky pokračovat dále ve své činnosti, pak musí tyto nejistoty zveřejnit. Pokud účetní závěrka není sestavena na základě předpokladu trvání, pak musí být tato skutečnost zveřejněna společně s informací o tom, na jakém základě je účetní závěrka sestavena a s důvody, proč došla účetní jednotka k názoru, že není předpoklad trvání splněn.

39. Účetní závěrka je za normálních okolností sestavována za předpokladu, že účetní jednotka splňuje předpoklad trvání a bude pokračovat ve své činnosti a plnit v dohledné budoucnosti své statutární závazky. Při posuzování, zda je předpoklad trvání splněn, musí ti, kdo jsou za sestavení účetní závěrky odpovědní, vzít v úvahu veškeré dostupné informace o budoucnosti, kterou představuje minimálně, avšak ne maximálně, dvanáct měsíců po schválení účetní závěrky.
40. Míra posouzení závisí na skutečnostech platných v konkrétní situaci a posouzení předpokladu trvání není založeno jen na ukazateli solventnosti, který se obvykle používá v podnikatelských subjektech. Existují okolnosti, za kterých vychází obvyklý test likvidity a solventnosti provedený pro potřeby posouzení předpokladu trvání nepříznivě, ale ostatní faktory nicméně naznačují, že lze předpokládat trvání účetní jednotky. Například:
- (a) při posuzování, zda je naplněn předpoklad trvání u vlády, musí být vzata v úvahu skutečnost, že právo ukládat daně a poplatky je důvodem k naplnění předpokladu trvání takových účetních jednotek i v případě, že po více období hospodaří se zápornými čistými aktivy/vlastním kapitálem; a
 - (b) v případě některé konkrétní účetní jednotky může posouzení Výkazu o finanční situaci k datu vykazání napovídat o tom, že předpoklad trvání není naplněn. Jednotka však může mít uzavřenu například víceletou dohodu o financování nebo jiné obdobné ujednání, které zajišťuje pokračování činnosti účetní jednotky.
41. Určení toho, zda je předpoklad trvání adekvátní, je v první řadě relevantní pro individuální účetní jednotky než pro vládu jako celek. Při posuzování toho, zda je u jednotlivých účetních jednotek předpoklad trvání adekvátní, musí ti, kteří jsou odpovědní za sestavení účetní závěrky zvážit široké spektrum faktorů vztahujících se k současné a očekávané výkonnosti, potenciální a oznámené restrukturalizaci organizačních složek, odhadům výnosů či pravděpodobnosti pokračování financování ze strany vlády a

potenciální možnosti náhradního financování, a to ještě před tím, než dospějí k názoru, že předpoklad trvání je adekvátní.

Konzistence vykazování

42. **Způsob vykazování a klasifikace položek v účetních závěrkách musí zůstat neměnný z jednoho období do druhého, dokud:**
- (a) **není očividné, že došlo k významné změně v podstatě činnosti účetní jednotky nebo revize účetní závěrky neukáže, že jiný způsob vykazování nebo klasifikace by byly vhodnější s ohledem na kritéria výběru a používání účetních pravidel uvedená v IPSAS 3; nebo**
 - (b) **není změna ve vykazování vyžadována některým IPSAS.**
43. Významná koupě nebo pozbytí nebo prověrka předkládání účetní závěrky může napovídat, že účetní závěrka musí být sestavována odlišným způsobem. Účetní jednotka může například vyřadit spořitelnu, která je jednou z nejvýznamnějších ovládaných jednotek, a zbývající ekonomická jednotka provádí převážně administrativní a metodické služby. V takovém případě je prezentace účetní závěrky založená na hlavních aktivitách ekonomické jednotky jako finanční instituce pravděpodobně nevhodná vzhledem k nové podstatě ekonomické jednotky.
44. Účetní jednotka může změnit způsob vykazování pouze v případě, že revidovaná struktura poskytuje uživatelům účetní závěrky spolehlivější a relevantnější informace a je pravděpodobné, že revidovaná struktura bude používána i nadále tak, aby nebyla omezena srovnatelnost. Pokud jsou takové změny ve vykazování provedeny, musí účetní jednotka provést reklasifikaci srovnatelných informací v souladu s odstavci 55 a 56.

Významnost a agregace

45. **Každá významná skupina (třída) položek se v účetní závěrce vykazuje odděleně. Položky, jejichž podstata nebo funkce je odlišná, se vykazují samostatně, pokud nejsou nevýznamné.**
46. Účetní závěrka vzniká jako výsledek zpracování velkého množství transakcí nebo ostatních událostí, které jsou sloučeny do skupin podle jejich podstaty nebo funkce. Závěrečnou etapou procesu agregace a klasifikace je vykazování agregovaných a strukturovaných dat, která tvoří jednotlivé řádky Výkazu o finanční situaci, Výkazu o finanční výkonnosti, Výkazu o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu a Výkazu peněžních toků, nebo v poznámkách. Pokud není řádkový údaj sám o sobě významný, sloučí se s jiným údajem v uvedených výkazech nebo v poznámkách. Položka, která není dostatečně významná, aby si zasloužila oddělené vykazování v uvedených výkazech, může však být dostatečně významná k tomu, aby byla vykázána odděleně v poznámkách.

47. Použití zásady významnosti znamená, že určitý požadavek na zveřejnění obsažený v IPSAS nemusí být splněn, pokud by výsledná informace nebyla významná.

Kompenzace

48. **Aktiva a závazky a náklady a výnosy se nekompensují s výjimkou případů, kdy je kompenzace požadována nebo povolena některým z IPSAS.**
49. Je důležité, aby aktiva a závazky, i výnosy a náklady byly vykazovány odděleně. S výjimkou případů, kdy kompenzace odpovídá podstatě transakce nebo události, snižují kompenzace ve Výkazu o finanční situaci i ve Výkazu o finanční výkonnosti, jak schopnost uživatelů chápat podstatu transakcí a ostatních událostí a okolností, ke kterým došlo, tak i schopnost posoudit budoucí peněžní toky účetní jednotky. Oceňování aktiv v čisté výši po odpočtu rozdílů z přecenění – například opravných položek u zásob nebo opravných položek k pohledávkám – není kompenzací.
50. IPSAS 9 „Výnosy ze směnných transakcí“ definuje výnosy a požaduje jejich oceňování v reálné hodnotě přijaté nebo nárokové protihodnoty, přičemž jsou brány v úvahu částky všech obchodních srážek a množstevních rabatů poskytovaných účetní jednotkou. Účetní jednotka provádí v rámci své běžné činnosti i jiné transakce, které negenerují výnosy, ale jsou vedlejší vzhledem k aktivitám generujícím hlavní výnosy. Výsledky takových transakcí se vykazují v částce výnosů snížené o odpovídající náklady, které vznikly při stejné transakci, pokud toto vykázání odráží podstatu transakce nebo události. Například:
- (a) přínosy a újmy plynoucí z pozbytí dlouhodobých aktiv zahrnující jak aktiva investičního, tak i provozního charakteru, se vykazují tak, že se od částky získané z pozbytí odečte účetní hodnota aktiva a související náklady na jeho prodej; a
 - (b) náklady představující rezervy tvořené v souladu s IPSAS 19 „Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky“, které jsou refundovány na základě smluvního ujednání od třetí strany (například záruční smlouvy s dodavateli), mohou být kompenzovány s odpovídajícími náhradami.
51. Navíc jsou vykazovány v čisté výši přínosy a újmy vyplývající ze skupiny podobných transakcí, například kursové rozdíly a přínosy a újmy vzniklé z držení finančních nástrojů za účelem obchodování s nimi. Takové přínosy a újmy jsou však vykázány odděleně v případě, že jsou významné.
52. Kompenzace peněžních toků je řešena v rámci IPSAS 2, „Výkaz peněžních toků“.

Srovnatelné informace

53. **S výjimkou případů, kdy to IPSAS povoluje nebo vyžaduje, se musí zveřejnit srovnatelné informace za minulé období pro všechny číselné údaje uvedené v účetní závěrce. Srovnatelné informace musí být uvedeny i ve slovní a popisné formě, pokud je to relevantní pro porozumění účetní závěrce za běžné období.**
54. V některých případech jsou popisné informace uvedené v účetní závěrce za minulé(á) období i v běžném období nadále relevantní. Například podrobnosti o právním sporu, jehož výsledek nebyl jistý k poslednímu datu vykázání a ještě nebyl rozhodnut, jsou zveřejněny i v běžném období. Užitekem pro uživatele je informace o existenci nejistoty k poslednímu datu vykázání a o krocích, které byly učiněny v průběhu období za účelem řešení této nejistoty.
55. **Pokud je způsob vykázání nebo klasifikace položek v účetní závěrce změněn, musí být reklasifikovány i srovnatelné částky, pokud to není neproveditelné. Pokud byly srovnatelné částky reklasifikovány, musí účetní jednotka zveřejnit:**
- (a) **podstatu reklasifikace;**
 - (b) **částku každé z položek nebo skupin (tříd) položek, které byly reklasifikovány; a**
 - (c) **důvody reklasifikace.**
56. **Pokud je reklasifikace srovnatelných informací neproveditelná, musí účetní jednotka zveřejnit:**
- (a) **důvody, pro které nebyly částky reklasifikovány; a**
 - (b) **podstatu úprav, které by měly být provedeny, kdyby byly částky reklasifikovány.**
57. Zvýšení srovnatelnosti informací mezi obdobími pomáhá uživatelům činit a vyhodnocovat svá rozhodnutí, a to zejména tím, že jim umožňuje posuzovat trendy ve finančních informacích za účelem předvídání. Za určitých okolností je reklasifikace srovnatelných informací za konkrétní minulé období za účelem dosažení jeho srovnatelnosti s běžným obdobím neproveditelná. Údaje například nemusely být v předchozím období (obdobích) shromažďovány způsobem, který by umožňoval jejich reklasifikaci, a zpětné vytvoření takových informací nemusí být proveditelné.
58. IPSAS 3 se zabývá úpravami srovnatelných informací, které jsou požadovány v případech, kdy účetní jednotka změni účetní pravidla nebo opravuje chybu.

Struktura a obsah

Úvod

59. Tento standard požaduje provést konkrétní zveřejnění v rámci Výkazu o finanční situaci, Výkazu o finanční výkonnosti a Výkazu o změnách v čistých aktivech/vlastním kapitále a požaduje zveřejnění dalších řádkových informací buď v uvedených výkazech, nebo v poznámkách. IPSAS 2 stanovuje požadavky na předkládání Výkazu o peněžních tocích.
60. Tento standard používá výraz zveřejnit v širokém slova smyslu, který zahrnuje jak položky vykazané v rámci Výkazu o finanční situaci, Výkazu o finanční výkonnosti, Výkazu o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu nebo Výkazu o peněžních tocích, stejně tak, jako v poznámkách. Zveřejnění jsou požadovaná také jinými IPSAS. Pokud tento nebo jiný standard nespécifikuje jinak, pak se taková zveřejnění uskutečňují buď v rámci Výkazu o finanční situaci, Výkazu o finanční výkonnosti, Výkazu o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu nebo Výkazu o peněžních tocích (podle toho, který je relevantní) nebo v poznámkách.

Identifikace účetní závěrky

61. **Účetní závěrka musí být jasně označena a odlišena od ostatních informací v rámci stejného zveřejňovaného dokumentu.**
62. IPSAS se používají pouze pro účetní závěrku, nikoliv pro jiné informace zveřejňované ve výroční zprávě nebo jiných dokumentech. Proto je důležité, aby uživatelé mohli odlišit informace, které jsou připraveny za použití IPSAS od ostatních informací, které mohou být pro uživatele užitečné, ale nepodléhají těmto požadavkům.
63. **Každá součást účetní závěrky musí být jasně identifikovaná. Kromě toho musí být zřetelně uvedeny následující informace, které se musí opakovat, pokud je to nezbytné pro správné pochopení zveřejňovaných informací:**
- (a) **název vykazující účetní jednotky a její ostatní identifikační údaje a veškeré změny těchto informací od posledního data vykazání;**
 - (b) **zda účetní závěrka zahrnuje individuální účetní jednotku nebo ekonomickou jednotku;**
 - (c) **datum vykazání nebo období, za něž je účetní závěrka sestavována tak, jak je to relevantní vzhledem k jednotlivým složkám účetní závěrky;**
 - (d) **měnu vykazování tak, jak je to definováno v IPSAS 4 „Dopady změn směnných kursů cizích měn“; a**
 - (e) **úroveň zaokrouhlení částek vykazovaných v účetní závěrce.**

64. Požadavky odstavce 63 jsou normálně splněny formou hlavičky stránek a zkrácených nadpisů sloupců na každé ze stránek účetní závěrky. Je třeba zvážit, jaký způsob je pro zveřejnění těchto informací nejvhodnější. Například v situaci, kdy je závěrka zveřejňována elektronicky, nemusí být vždy použity samostatné stránky a výše uvedené položky jsou uvedeny tak často, jak je nezbytné pro zajištění řádné srozumitelnosti informací obsažených v účetní závěre.
65. Účetní závěrky bývají často srozumitelnější, pokud jsou informace v nich zveřejňovány v tisících nebo milionech jednotek měny vykazování. Toto je přijatelné jen tehdy, pokud je úroveň přesnosti zveřejněna a nedochází tím k vypuštění významné informace.

Účetní období

66. **Účetní závěrka se zveřejňuje nejméně jednou ročně. Pokud se mění datum vykazování účetní jednotky a roční účetní závěrka je sestavována za kratší nebo delší období než je jeden rok, pak musí účetní jednotka kromě údajů za dané období zveřejnit:**
- (a) **důvody k použití delšího nebo kratšího období; a**
 - (b) **skutečnost, že srovnatelné údaje v případě některých účetních výkazů jako je Výkaz o finanční výkonnosti, Výkaz o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu, Výkaz o peněžních tocích a jim odpovídajících částí poznámek nejsou plně srovnatelné.**
67. Za výjimečných okolností může být změna data vykazování na účetní jednotce požadována nebo se tak může rozhodnout například proto, aby se cyklus vykazování přiblížil k cyklu rozpočtování. Pokud se jedná o tento případ, pak je důležité, aby byli uživatelé informováni o tom, že částky vykázané za běžné a minulé období nejsou srovnatelné a aby byly zveřejněny důvody ke změně data vykazování. Dalším příkladem je situace, kdy při přechodu z účetnictví založeného na peněžní bázi na akruální účetnictví se mění datum vykazování jednotlivých účetních jednotek v rámci ekonomické jednotky tak, aby bylo možno sestavit konsolidovanou účetní závěrku.
68. Normálně je účetní závěrka sestavována konzistentně za období jednoho roku. Některé účetní jednotky však dávají z praktických důvodů přednost vykazování například za období 52 týdnů. Tento standard nevylučuje takovou praxi, protože není pravděpodobné, že by se výsledná účetní závěrka významně lišila od té, která by byla připravena za jeden rok.

Včasnost

69. Užitečnost účetní závěrky je snížena v případě, pokud není dostupná uživatelům během přiměřeného období po datu vykazování. Účetní jednotka musí zabezpečit, aby byla schopná vydat svou účetní závěrku nejpozději do šesti měsíců po datu vykazování. Přetrvávající faktory, jako je složitost

činnosti účetní jednotky, nejsou dostatečným důvodem pro neschopnost předložit závěrku včas. V mnoha jurisdikcích jsou zákonem a regulačními pravidly stanoveny konkrétnější termíny pro předložení závěrky.

Výkaz o finanční situaci

Rozlišení na dlouhodobé a krátkodobé položky

70. **S výjimkou případů, kdy vykazování podle likvidnosti poskytuje relevantnější a spolehlivější informaci, musí účetní jednotka v souladu s odstavci 76–87 vykazovat krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky ve svém Výkazu o finanční situaci odděleně. Pokud se výše uvedená výjimka uplatní, pak se aktiva a závazky vykazují jen v pořadí podle jejich likvidnosti.**
71. **Bez ohledu na to, jaká z metod vykazování je zvolena, musí účetní jednotka zveřejnit pro každý z řádků aktiv nebo závazků, který v sobě zahrnuje kombinaci částek, u nichž se očekává, že budou získány nebo uhrazeny (a) jak do dvanácti měsíců, (b) tak po uplynutí dvanácti měsíců od data vykazání, částku, jejíž návratnost nebo úhrada nastane za více než dvanáct měsíců.**
72. Pokud účetní jednotka prodává zboží a výrobky nebo služby v rámci jasně definovaného provozního cyklu, poskytuje odděleným vykazováním krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků v rámci Výkazu o finanční situaci užitečné informace tím, že umožňuje odlišit tu část čistých aktiv, která průběžně obíhá jako pracovní kapitál od té části, která je používána účetní jednotkou pro dlouhodobé aktivity. Rovněž se tím zvýrazní aktiva, u nichž se předpokládá jejich realizace v rámci běžného provozního cyklu a závazků, jejichž úhrada se předpokládá v rámci stejného období.
73. V případě některých účetních jednotek, například finančních institucí, poskytuje zveřejnění aktiv a závazků ve vzestupném nebo sestupném pořadí podle likvidnosti spolehlivě a relevantnější informace než zveřejnění členěné na krátkodobá a dlouhodobá aktiva a závazky, protože taková účetní jednotka nedodává zboží ani služby v průběhu jasně identifikovatelného provozního cyklu.
74. Při aplikaci odstavce 70 má účetní jednotka povoleno vykazovat některá svá aktiva a závazky v členění na krátkodobá a dlouhodobá aktiva a závazky a jiné v pořadí podle likvidnosti, pokud tento způsob poskytne informace, které jsou spolehlivé a relevantnější. Potřeba smíšeného způsobu vykazování může vzniknout tehdy, pokud účetní jednotka provozuje různorodou činnost.
75. Informace o očekávaných datech splatnosti aktiv a závazků je užitečná při posuzování likvidity a solventnosti účetní jednotky. IPSAS 15 „Finanční nástroje: vykazování a zveřejňování“ požaduje zveřejnění dat splatnosti

finančních aktiv a finančních závazků. Finanční aktiva zahrnují pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky a finanční závazky zahrnují závazky z obchodního styku a jiné závazky. Informace o předpokládaném datu návratnosti a vypořádání nepeněžních aktiv a závazků, jako jsou zásoby a rezervy, jsou rovněž užitečné, a to bez ohledu na to, zda jsou aktiva a závazky rozděleny na dlouhodobé a krátkodobé.

Krátkodobá aktiva

76. **Aktivum se vykazuje jako krátkodobé pokud splňuje jakékoliv z následujících kritérií:**

- (a) **očekává se jeho realizace nebo je drženo za účelem prodeje či spotřeby v rámci normálního provozního cyklu účetní jednotky;**
- (b) **je drženo primárně za účelem obchodování s ním;**
- (c) **očekává se jeho realizace v průběhu dvanácti měsíců po datu vykázání; nebo**
- (d) **jde o peněžní prostředky, či peněžní ekvivalenty (tak jak jsou definovány v IPSAS 2), za předpokladu že není omezena jejich směna nebo jejich použití pro úhradu závazků minimálně po dobu 12 měsíců po datu vykázání.**

Všechna ostatní aktiva se vykazují jako dlouhodobá.

- 77. Tento standard používá výraz dlouhodobá aktiva pro nehmotná, hmotná a finanční aktiva dlouhodobé povahy. Není zakázáno používat alternativní označení, pokud je jejich význam jasný.
- 78. Provozní cyklus účetní jednotky je čas potřebný k přeměně vstupů nebo prostředků na výstupy. Vláda například převádí prostředky do účetních jednotek veřejného sektoru, které je přeměněny na zboží, výrobky a služby, nebo na výstupy zabezpečující vládou požadované sociální, politické a ekonomické záměry. Pokud není normální provozní cyklus účetní jednotky jasně identifikovatelný, pak se předpokládá, že jeho délka činí dvanáct měsíců.
- 79. Krátkodobá aktiva zahrnují taková aktiva (jako jsou daňové pohledávky, pohledávky z titulu poplatků, pokuty a regulační poplatky, zásoby a časově rozlišené investiční výnosy), která byla buď realizována, spotřebována nebo prodána jako součást normálního provozního cyklu, i když se neočekává jejich realizace v průběhu dvanácti měsíců od data vykázání. Krátkodobá aktiva zahrnují také aktiva držena primárně za účelem jejich prodeje (návod na klasifikaci finančních aktiv lze nalézt v odpovídajícím mezinárodním nebo národním účetním standardu, který se zabývá rozpoznáním a oceňováním finančních nástrojů) a rovněž krátkodobou část dlouhodobých finančních aktiv.

Krátkodobé závazky

80. **Závazek se vykazuje jako krátkodobý, pokud splňuje jakékoliv z následujících kritérií:**

- (a) **očekává se jeho úhrada v rámci normálního provozního cyklu účetní jednotky;**
- (b) **je držen primárně za účelem obchodování s ním;**
- (c) **je splatný v průběhu dvanácti měsíců po datu vykázání; nebo**
- (d) **účetní jednotka nemá bezpodmínečně právo odvrátit splatnost závazku v průběhu nejméně dvanácti měsíců po datu vykázání.**

Všechny ostatní závazky se vykazují jako dlouhodobé.

81. Některé krátkodobé závazky, jako závazky z titulu vládních transferů a dohadné položky na mzdové a ostatní provozní náklady, tvoří část pracovního kapitálu používaného v rámci normálního provozního cyklu účetní jednotky. Takové provozní položky jsou klasifikovány jako krátkodobé závazky i v případě, že je jejich splatnost delší než dvanáct měsíců od data vykázání. Stejný normální provozní cyklus se používá při klasifikaci aktiv a závazků účetní jednotky. Pokud není normální provozní cyklus účetní jednotky jasně identifikovatelný, pak se předpokládá, že jeho délka činí dvanáct měsíců.

82. Ostatní krátkodobé závazky nejsou uhrazeny v rámci běžného provozního cyklu, ale jsou splatné v průběhu dvanácti měsíců od data vykázání nebo jsou drženy primárně za účelem obchodování s nimi. Příkladem jsou finanční závazky klasifikované jako určené k obchodování (návod na klasifikaci finančních aktiv lze nalézt v odpovídajícím mezinárodním nebo národním účetním standardu, který se zabývá rozpoznáním a oceňováním finančních nástrojů), částky přečerpaných bankovních kont, krátkodobé části uročených závazků, dlužné dividendy, daně z příjmu a ostatní závazky nevyplyvající z obchodního styku. Finanční závazky, které poskytují dlouhodobé financování (tzn., že nejsou součástí pracovního kapitálu využívaného v průběhu normálního provozního cyklu účetní jednotky) a které nejsou splatné do dvanácti měsíců, jsou v souladu s odstavci 85 a 86 dlouhodobými závazky.

83. Účetní jednotka klasifikuje své finanční závazky jako krátkodobé v případě, že jsou splatné v průběhu dvanácti měsíců po datu vykázání, i když:

- (a) původní lhůta byla stanovena na období delší než dvanáct měsíců; a
- (b) po datu vykazování avšak do data schválení účetní závěrky ke zveřejnění byla uzavřena dohoda o refinancování nebo o změně splatnosti na dlouhodobém základě.

84. Pokud účetní jednotka očekává a má možnost refinancovat závazek nebo odsunout jeho splatnost v rámci stávajícího dluhového ujednání nejméně o dvanáct měsíců po datu vykazování, pak se závazek klasifikuje jako dlouhodobý i v případě, že by byl naopak splatný v průběhu kratšího období. Pokud však refinancování nebo odsunutí splatnosti závazku není plně v pravomoci účetní jednotky (například žádné ujednání o refinancování neexistuje), pak se pouhá potenciální možnost refinancování nebere v úvahu a závazek je klasifikován jako krátkodobý.
85. Jestliže účetní jednotka poruší své závazky vyplývající ze smlouvy o dlouhodobé půjčce ke konci účetního období nebo ještě před ním tak, že se závazek stane splatným na vyžádání, je závazek klasifikován jako krátkodobý, i kdyby věřitel souhlasil po datu vykazování avšak ještě před datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění, s tím, že v důsledku porušení smlouvy nebude vyžadovat splacení. Závazek se klasifikuje jako krátkodobý, protože k datu vykazování nemá účetní jednotka bezpodmínečné právo odložit splatnost závazku na dobu nejméně dvanácti měsíců po tomto datu.
86. Závazek se však klasifikuje jako dlouhodobý, jestliže věřitel souhlasil k datu vykazování s tím, že poskytne odklad v délce nejméně dvanácti měsíců po skončení účetního období, během kterého může účetní jednotka napravit porušení smlouvy a během kterého nemůže věřitel vyžadovat okamžité splacení.
87. V případě půjček klasifikovaných jako krátkodobé závazky, jestliže mezi datem vykazování a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění nastane některá z následujících událostí, zveřejňují se tyto události jako události nevyžadující úpravy účetních výkazů v souladu s IPSAS 14 „Události po datu vykazování“:
- (a) získání dlouhodobého refinancování;
 - (b) náprava porušení podmínek smlouvy o dlouhodobé půjčce; a
 - (c) poskytnutí odkladu věřitelem, který je na období nejméně dvanáct měsíců po datu vykazování a který umožňuje napravit porušení podmínek smlouvy o dlouhodobé půjčce.

Informace zveřejňované ve Výkazu o finanční situaci

88. **Výkaz o finanční situaci musí minimálně obsahovat řádky představující následující částky:**
- (a) **pozemky, budovy a zařízení;**
 - (b) **investice do nemovitostí;**
 - (c) **nehmotná aktiva;**

- (d) **finanční aktiva (s výjimkou částek uvedených pod písmeny (e), (g) a (i));**
 - (e) **investice vykazované za použití ekvivalenční metody;**
 - (f) **zásoby;**
 - (g) **pohledávky vyplývající z nesměnných transakcí (daně a transfery);**
 - (h) **pohledávky ze směnných transakcí;**
 - (i) **peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty;**
 - (j) **závazky z titulu daní a transferů;**
 - (k) **závazky ze směnných transakcí;**
 - (l) **rezervy;**
 - (m) **finanční závazky (s výjimkou částek uvedených pod písmeny (j), (k) a (l));**
 - (n) **menšinové podíly vykázané v čistých aktivech/vlastním kapitále;**
a
 - (o) **čistá aktiva/vlastní kapitál přiřaditelná vlastníkům ovládající jednotky.**
89. **Kromě toho se ve Výkazu o finanční situaci vykážejí další řádky, hlavičky a mezisoučty, pokud jejich vykázání je relevantní pro pochopení finanční situace účetní jednotky.**
90. Tento standard nepředepisuje pořadí nebo formát, v jakém mají být položky vykázány. Odstavec 88 poskytuje prostý výčet položek, které se od sebe tak liší podstatou nebo funkcí, že vyžadují oddělené vykázání ve Výkazu o finanční situaci. Ilustrativní formáty Výkazu o finanční situaci jsou uvedeny v Implementační příručce k tomuto standardu. Doplnky výše uvedených položek mohou představovat:
- (a) přidání řádků, pokud velikost, podstata nebo funkce položky, či její sloučení s podobnou položkou jsou takové povahy, že její samostatné vykázání je relevantní pro pochopení finanční situace účetní jednotky; a
 - (b) změnu použitého popisu a řazení položek nebo slučování podobných položek tak, aby byly v souladu s podstatou účetní jednotky a jejich transakcí a aby poskytovaly informace relevantní pro pochopení finanční situace účetní jednotky.
91. Rozhodnutí o tom, zda má být položka vykázána samostatně, je založeno na posouzení:

- (a) podstaty a likvidnosti aktiva;
 - (b) funkce aktiva v účetní jednotce; a
 - (c) částek, podstaty a splatnosti závazků.
92. Aktiva a závazky, které se liší ve své podstatě nebo funkci, jsou někdy předmětem odlišných metod oceňování, a proto se vykazují na samostatných řádcích. Například odlišné skupiny (třídy) pozemků, budov a zařízení mohou být v souladu s IPSAS 17 „Pozemky, budovy a zařízení“ vykazovány v pořizovacích nákladech nebo v přeceňovaných částkách.

Informace zveřejňované buď ve Výkazu o finanční situaci, nebo v poznámkách

93. **Účetní jednotka zveřejňuje další podrobnější členění položek vykázaných v jednotlivých řádcích, buď přímo ve Výkazu o finanční situaci, nebo v poznámkách, a to způsobem odpovídajícím činnosti účetní jednotky.**
94. Míra podrobnosti provedeného rozpisu závisí na požadavcích IPSAS a na velikosti, podstatě a funkci předmětných částek. Faktory uvedené v odstavci 91 se použijí rovněž při rozhodování, na jakém základě se bude provádět další členění. Zveřejnění se bude lišit pro každou položku například takto:
- (a) pozemky, budovy a zařízení se klasifikují podle skupin (tříd) v souladu s IPSAS 17;
 - (b) pohledávky jsou rozlišovány na částky pohledávek z poplatků uživatelů, daní a ostatních nesměnných výnosů, a na částky pohledávek od spřízněných stran, záloh a ostatních částek;
 - (c) zásoby se rozepisují v souladu s IPSAS 12 „Zásoby“ a dělí se na zboží, dodávky pro výrobu, materiál, nedokončenou výrobu a hotové výrobky;
 - (d) závazky z titulu daní a transferů se rozlišují na vratky daně, závazky z převodů a částky dlužné jiným členům ekonomické jednotky;
 - (e) rezervy jsou rozlišovány na rezervy na zaměstnanecké požitky a na ostatní položky; a
 - (f) složky čistých aktiv/vlastního kapitálu jsou dále členěny na vložený kapitál, kumulované přebytky a schodky a všechny rezervní a statutární fondy.
95. **Jestliže nemá účetní jednotka žádný základní kapitál, pak buď ve Výkazu o finanční situaci, nebo v poznámkách zveřejní samostatně následující:**
- (a) **vložený kapitál, představující kumulativní součet vkladů vlastníků k datu vykázaní po odpočtu jejich výběrů;**

- (b) **kumulované přebytky nebo schodky;**
 - (c) **rezervní a statutární fondy včetně popisu podstaty a účelu každého fondu v rámci čistých aktiv/vlastního kapitálu; a**
 - (d) **menšinové podíly.**
96. Mnoho účetních jednotek veřejného sektoru nemá základní kapitál, ale účetní jednotka je ovládána výhradně jinou účetní jednotkou veřejného sektoru. Podstata podílu vlády na čistých aktivech/vlastním kapitálu je velmi pravděpodobně součtem vloženého kapitálu, kumulovaných přebytků nebo schodků a rezervních a statutárních fondů, což odpovídá čistým aktivům/vlastnímu kapitálu přiřaditelným činnosti účetní jednotky.
97. V některých případech může existovat menšinový podíl na čistých aktivech/vlastním kapitálu. Například na nejvyšší úrovni vlády zahrnuje ekonomická jednotka některý PVS, který byl částečně privatizován. V důsledku této skutečnosti mohou existovat soukromí podílníci, kteří mají podíl na čistých aktivech/vlastním kapitálu účetní jednotky.
98. **Pokud má účetní jednotka základní kapitál, pak kromě zveřejnění popsaných v odstavci 95, zveřejní ve Výkazu o finanční situaci nebo v poznámkách ještě:**
- (a) **pro každý druh základního kapitálu:**
 - (i) **počet autorizovaných podílů;**
 - (ii) **počet podílů emitovaných a plně splacených a emitovaných, avšak dosud plně nesplacených;**
 - (iii) **nominální hodnotu podílů nebo informaci o tom, že podíly nemají nominální hodnotu;**
 - (iv) **rozpis počtu podílů v oběhu na začátku a na konci období;**
 - (v) **práva, výhody a omezení spojená s daným druhem podílu včetně omezení pro výplatu dividend a zpětné vyplacení podílu;**
 - (vi) **podíly na účetní jednotce držené vlastní jednotkou nebo ovládanou jednotkou, či přidruženou jednotkou; a**
 - (vii) **podíly vyhrazené k emisi na základě opcí a smluv o prodeji podílů včetně jejich podmínek a částek; a**
 - (b) **popis podstaty a účelu každého z rezervních a statutárních fondů v rámci čistých aktiv/vlastního kapitálu.**

Výkaz o finanční výkonnosti*Přebytek nebo schodek za období*

99. **Veškeré náklady a výnosy rozpoznané v průběhu účetního období musí být zahrnuty do přebytku nebo schodku za období, pokud některý z IPSAS nepožaduje něco jiného.**
100. Normálně jsou veškeré náklady a výnosy rozpoznané v průběhu účetního období zahrnuty do přebytku nebo schodku za období. To se týká i dopadů změn odhadů. Nicméně mohou nastat okolnosti, za kterých určité položky mohou být z přebytku nebo schodku za období vyjmuty. IPSAS 3 se zabývá dvěma takovými situacemi: oprava chyb a dopad změn účetních pravidel.
101. Jiné standardy se zabývají položkami, které by mohly splňovat definici výnosů nebo nákladů uvedenou v tomto IPSAS, ale jsou zpravidla vyjmuty z přebytku nebo schodku za období. Takovým příkladem může být rozdíl z přecenění (viz IPSAS 17), určité přínosy a újmy vznikající z převodu účetních výkazů zahraničních aktivit (viz IPSAS 4) a přínosy a újmy přeceňování finančních aktiv určených k obchodování (návod na oceňování finančních aktiv lze nalézt v odpovídajícím mezinárodním nebo národním účetním standardu, který se zabývá rozpoznáním a oceňováním finančních nástrojů).

Informace zveřejňované ve Výkazu o finanční výkonnosti

102. **Minimálně musí Výkaz o finanční výkonnosti obsahovat řádky představující následující částky za období:**
- (a) **výnosy;**
 - (b) **finanční náklady;**
 - (c) **podíl na čistém přebytku nebo schodku přidružených jednotek a společného podnikání vykázaný použitím ekvivalenční metody;**
 - (d) **přínosy nebo újmy před zdaněním vykázané z titulu vyřazení aktiv nebo splacení závazků připadajících na ukončované činnosti; a**
 - (e) **přebytek nebo schodek.**
103. **Následující položky se vykáží ve Výkazu o finanční výkonnosti jako rozvržení přebytku nebo schodku za období na:**
- (a) **přebytek nebo schodek přiřaditelný menšinovým podílům; a**
 - (b) **přebytek nebo schodek přiřaditelný vlastníkům ovládající jednotky.**

104. **Kromě toho se ve Výkazu o finanční výkonnosti vykázají další řádky, hlavičky a mezisoučty, pokud je takové vykázání relevantní pro pochopení finanční výkonnosti účetní jednotky.**
105. Efekty různých činností účetní jednotky, transakcí a ostatních událostí se liší svým dopadem na schopnost účetní jednotky plnit své dodavatelské závazky a zveřejnění složek finanční výkonnosti pomáhá při pochopení dosahované finanční výkonnosti a v předvídání budoucích výsledků. Pokud je to nezbytné pro vysvětlení jednotlivých prvků výkonnosti, přidávají se do Výkazu o finanční výkonnosti další řádky a mění se popis nebo řazení jeho položek. Faktory, které musí být při tom brány v úvahu, zahrnují významnost, podstatu a funkci jednotlivých složek výnosů a nákladů. Výnosové a nákladové položky se nekompensují, pokud nesplňují kritéria stanovená odstavcem 48.

Informace zveřejňované buď ve Výkazu o finanční situaci, nebo v poznámkách

106. **Pokud jsou položky nákladů nebo výnosů významné, vykáže se odděleně jejich podstata a částky.**
107. Okolnosti, které vedou k oddělenému vykázání položek nákladů nebo výnosů, zahrnují:
- (a) odpisy zásob na jejich realizovatelnou hodnotu nebo pozemků, budov a zařízení na jejich zpětněziskatelnou částku, případně na částku zpětněziskatelných služeb a stejně tak i storna těchto odpisů;
 - (b) restrukturalizaci činností účetní jednotky a storna veškerých rezerv na náklady restrukturalizací;
 - (c) pozbytí položek budov, pozemků a zařízení;
 - (d) privatizaci nebo jiné pozbytí investic;
 - (e) ukončování činností;
 - (f) soudní vyrovnání; a
 - (g) ostatní storna rezerv.
108. **Účetní jednotka zveřejňuje další členění celkových výnosů buď přímo ve Výkazu o finanční výkonnosti, nebo v poznámkách, a to způsobem odpovídajícím činnosti účetní jednotky.**
109. **Účetní jednotka zveřejní buď přímo ve Výkazu o finanční výkonnosti, nebo v poznámkách analýzu nákladů za použití klasifikace buď podle druhu nebo podle účelu nákladů v rámci účetní jednotky podle toho, která klasifikace poskytuje spolehlivější a relevantnější informace.**
110. Účetním jednotkám se doporučuje zveřejňovat analýzu popsanou v odstavci 109 přímo ve Výkazu o finanční výkonnosti.

111. Nákladové položky se dále člení za účelem zdůraznění nákladů a náhrad nákladů dle dílčích programů, aktivit nebo jiných relevantních hledisek vykazující účetní jednotky. Tato informace může být poskytována jedním ze dvou možných způsobů.

112. První typ analýzy se nazývá klasifikací nákladů podle jejich druhu. Náklady se slučují ve Výkazu o finanční výkonnosti podle druhů (například odpisy, spotřeba materiálu, dopravní náklady, zaměstnanecké požitky, náklady na reklamu) a nejsou přiřazovány k jednotlivým účelům v rámci účetní jednotky. Použití této metody může být velmi jednoduché, protože při ní není nutné přiřazovat náklady k jejich účelům. Příklad použití klasifikace nákladů podle jejich druhu je následující:

Výnosy	X
Náklady na zaměstnanecké požitky	(X)
Náklady na odpisy	(X)
Ostatní náklady	<u>(X)</u>
Náklady celkem	<u>(X)</u>
Přebytek	<u><u>X</u></u>

113. Druhý typ analýzy, který se nazývá tříděním nákladů podle jejich účelu, třídí náklady podle programu nebo cíle, na který byly vynaloženy. Takové vykazování může poskytnout uživatelům relevantnější informace než třídění nákladů podle druhů, ale přiřazování nákladů jednotlivým účelům může vyžadovat úsudek a odpovědné rozhodování. Příklad použití metody třídění nákladů podle jejich účelu je následující:

Výnosy	X
Náklady:	
- náklady na zdravotnictví	(X)
- náklady na vzdělávání	(X)
- ostatní náklady	<u>(X)</u>
Přebytek	<u><u>X</u></u>

114. Náklady spojené s hlavními činnostmi prováděnými účetní jednotkou vykazuje účetní jednotka odděleně. V uvedeném příkladu je účelem účetní jednotky poskytovat zdravotní a vzdělávací služby. Náklady na každý z těchto účelů vykáže účetní jednotka na samostatném řádku.

115. **Účetní jednotky používající klasifikaci nákladů podle účelu zveřejní doplňkovou informaci o nákladových druzích včetně nákladů na odpisy a nákladů na zaměstnanecké požitky.**

116. Volba mezi tříděním podle druhu nebo podle účelu závisí jak na historických a regulačních faktorech, tak rovněž na povaze účetní jednotky. Obě metody poskytují informace o tom, které náklady se mohou měnit přímo či nepřímo se změnou výkonů účetní jednotky. Protože každá z uvedených metod má své přednosti pro různé typy účetních jednotek, požaduje tento standard, aby vedení vybralo tu metodu vykazování, která je relevantnější a spolehlivější. Protože je však metoda členění nákladů podle druhů pro předvídaní budoucích peněžních toků užitečná, požaduje se v případě použití metody členění nákladů podle účelu doplňující klasifikace. Zaměstnanecké požitky zmiňované v odstavci 115 mají stejný význam jako v IPSAS 26 „Zaměstnanecké požitky“.
117. **Pokud účetní jednotka vyplácí svým vlastníkům dividendy nebo podobné rozdělení a má základní kapitál, zveřejní buď ve Výkazu o finanční výkonnosti nebo ve Výkazu o změnách v čistých aktivech/vlastním kapitálu, či v poznámkách částku dividend nebo podobného rozdělení za období a odpovídající částku připadající na jeden podíl.**

Výkaz o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu

118. Účetní jednotka zveřejňuje Výkaz o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu zobrazující:
- (a) přebytek nebo schodek za období;
 - (b) každou z položek nákladů a výnosů za období, jejichž vykázání jiné standardy požadují provést přímo proti čistým aktivům/vlastnímu kapitálu a součet těchto položek;
 - (c) celkové náklady a výnosy za období (vypočtené jako součet položek (a) a (b)), s odděleným vykázáním celkové částky připadající vlastníkům ovládající jednotky a celkové částky připadající menšinovým vlastníkům; a
 - (d) dopad změn účetních pravidel a oprav chyb, v souladu s IPSAS 3, a to odděleně pro každou ze složek čistých aktiv/vlastního kapitálu.
119. **Dále účetní jednotka zveřejní buď ve Výkazu o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu, nebo v poznámkách:**
- (a) částky transakcí s vlastníky uskutečněné s nimi v jejich vlastnické pozici, a to odděleně od rozdělení vlastníkům;
 - (b) zůstatek kumulovaných přebytků nebo schodků na začátku účetního období a k datu vykázání a jeho změny v průběhu období; a

- (c) **podle míry podrobnosti vykazování položek čistých aktiv/vlastního kapitálu rovněž rozpis změn účetní hodnoty každé položky čistých aktiv/vlastního kapitálu mezi stavem na začátku a na konci účetního období a se samostatným uvedením každé změny.**
120. Změny čistých aktiv/vlastního kapitálu účetní jednotky mezi dvěma daty vykazání odrážejí přírůstek nebo úbytek jejich čistých aktiv v průběhu období.
121. Celková změna čistých aktiv/vlastního kapitálu je tvořena celkovou částkou přebytku/schodku za období, ostatními náklady a výnosy vykazovanými přímo jako změna čistých aktiv/vlastního kapitálu, společně se všemi vklady a výběry vlastníků, které provedli z vlastnické pozice.
122. Vklady a výběry vlastníků zahrnují převody mezi dvěma účetními jednotkami v rámci ekonomické jednotky (například převod z vlády vystupující jako vlastník na některý z vládních útvarů). Vklady vlastníků provedené z jejich vlastnických pozic k ovládaným jednotkám jsou vykazovány jako přímá úprava výše čistých aktiv/vlastního kapitálu pouze tehdy, pokud výslovně zvyšují zbytkové podíly na účetní jednotce v podobě práv na čistá aktiva/vlastní kapitál.
123. Tento standard požaduje, aby veškeré náklady a výnosy, které byly rozpoznány v daném období, byly zahrnuty do přebytku nebo schodku, pokud některý z IPSAS nepožaduje něco jiného. Jiné standardy požadují, aby byly některé položky (jako jsou přínosy nebo újmy z přecenění a některé kursové rozdíly) vykazány přímo jako změna čistých aktiv/vlastního kapitálu. Jelikož pro posouzení změn finanční situace účetní jednotky, ke kterým došlo mezi dvěma daty vykazání, je důležité vzít v úvahu veškeré položky, které ke změně finanční situace přispěly, vyžaduje tento standard předkládání Výkazu o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu, kde jsou zdůrazněny celkové náklady a výnosy účetní jednotky, a to včetně těch, které byly vykazány přímo proti čistým aktivům/vlastnímu kapitálu.
124. V míře, v jaké je to proveditelné, požaduje IPSAS 3 retrospektivní úpravy dopadů změn účetních pravidel, s výjimkou případů, kdy to přechodné ustanovení jiných IPSAS vyžadují jinak. IPSAS 3 rovněž vyžaduje, aby se opravy chyb prováděly retrospektivně v rozsahu, v jakém je to proveditelné. Retrospektivní úpravy a retrospektivní přepočty se provádějí úpravou zůstatku kumulovaných přebytků nebo schodků, s výjimkou případů, kdy některý IPSAS požaduje retrospektivní úpravu jiné složky čistých aktiv/vlastního kapitálu. Odstavec 118(d) požaduje ve Výkazu změn čistých aktiv/vlastního kapitálu samostatné zveřejnění celkové úpravy jednotlivých složek vlastního kapitálu vyplývající ze změn účetních pravidel odděleně od

úprav vyplývajících z oprav chyb. Tyto úpravy se zveřejní pro všechna předchozí období a k počátku období.

125. Požadavky odstavců 118 a 119 mohou být splněny použitím sloupcového formátu, který rozepisuje počáteční a konečné zůstatky všech složek čistých aktiv/vlastního kapitálu. Alternativně mohou být ve Výkazu změn čistých aktiv/vlastního kapitálu vykázány pouze položky uvedené v odstavci 118. V takové případě se zveřejní položky uvedené v odstavci 119 v poznámkách.

Výkaz peněžních toků

126. Informace o peněžních tocích poskytují uživatelům účetních závěrek východiska k posouzení schopnosti účetní jednotky generovat peněžní prostředky a jejich ekvivalenty a k posouzení potřeb účetní jednotky při užití těchto peněžních toků. Požadavky na předkládání Výkazu peněžních toků a k tomu odpovídající zveřejnění informací upravuje IPSAS 2.

Poznámky

Struktura

127. **Poznámky musí:**
- (a) **uvádět informace o východiscích zvolených pro sestavení účetní závěrky a o konkrétních účetních pravidlech uplatňovaných v souladu s odstavci 132–139;**
 - (b) **zveřejňovat takové informace požadované IPSAS, které nejsou uvedeny ve Výkazu o finanční situaci, Výkazu o finanční výkonnosti, Výkazu o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu ani ve Výkazu peněžních toků; a**
 - (c) **poskytovat doplňkové informace, které nejsou uvedeny ve Výkazu o finanční situaci, Výkazu o finanční výkonnosti, Výkazu o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu ani ve Výkazu peněžních toků, ale které jsou relevantní pro pochopení jakékoliv z jejich položek.**
128. **Poznámky se sestavují v maximální možné míře systematickým způsobem. Každá položka Výkazu o finanční situaci, Výkazu o finanční výkonnosti, Výkazu o změnách čistých aktiv /vlastního kapitálu a Výkazu peněžních toků musí být propojena křížovým odkazem na veškeré k ní se vztahující informace v poznámkách.**
129. Jednotlivé části poznámek jsou standardně řazeny následujícím způsobem, který pomáhá uživatelům pochopit účetní výkazy a porovnat je s těmi, které byly sestaveny jinými účetními jednotkami:
- (a) prohlášení o shodě s IPSAS (viz odstavec 28);

- (b) zveřejnění základních používaných účetních pravidel (viz odstavec 132);
 - (c) doplňující informace k položkám vykázaným ve Výkazu o finanční situaci, Výkazu o finanční výkonnosti, Výkazu o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu nebo Výkazu peněžních toků v pořadí, v jakém jsou jednotlivé výkazy a položky na řádcích v nich uvedeny; a
 - (d) ostatní zveřejnění, která zahrnují:
 - (i) podmíněné závazky (viz IPSAS 19) a nevykázané smluvní závazky; a
 - (ii) zveřejnění nefinančního charakteru, jako jsou například finanční rizika, cíle a zásady vedení (viz IPSAS 15).
130. V některých případech může být nezbytné nebo žádoucí, aby se pořadí konkrétních položek v poznámkách odlišovalo. Například informace o změnách reálné hodnoty vykázaných v přebytku nebo schodku může být kombinována s informací o splatnosti finančních nástrojů přesto, že se první poznámky vztahují k Výkazu o finanční výkonnosti a druhé poznámky se vztahují k Výkazu o finanční situaci. Nicméně, systematická struktura poznámek se dodržuje, pokud je to proveditelné.
131. Poznámky poskytující informace o východiscích použitých pro sestavení účetní závěrky a konkrétních použitých účetních pravidlech mohou být uvedeny jako samostatná část účetní závěrky.

Zveřejnění účetních pravidel

132. **Účetní jednotka musí v přehledu významných účetních pravidel zveřejnit:**
- (a) **výchozí základnu (nebo základny) pro oceňování použité při sestavení účetní závěrky;**
 - (b) **rozsah, v jakém použila účetní jednotka přechodná ustanovení kteréhokoliv IPSAS; a**
 - (c) **ostatní účetní pravidla, která jsou relevantní pro správné porozumění účetní závěrce.**
133. Pro uživatele je důležité, aby byli informováni o oceňovacích základnách použitých v účetní závěrce (například historické náklady, běžné náklady, čistá realizovatelná hodnota, reálná hodnota, zpětnězískatelná částka nebo částka zpětnězískatelných služeb), protože východiska, na základě kterých byla účetní závěrka sestavena, významně ovlivňují její analýzu. Pokud je v účetní závěrce použita více než jedna oceňovací základna, například když jsou určité skupiny aktiv přeceňovány, pak je postačující uvést kategorie aktiv a závazků, na které byla daná metoda oceňování použita.

134. Při rozhodování o tom, zda použité účetní pravidlo má být zveřejněno, bere vedení v úvahu skutečnost, zda to pomůže uživateli v pochopení způsobu, jakým jsou transakce a ostatní události a okolnosti zobrazeny ve vykázané finanční výkonnosti a finanční situaci. Zveřejnění určitých účetních pravidel je obzvláště užitečné pro uživatele v těch případech, kdy jsou tato pravidla vybrána z povolených alternativ uvedených v IPSAS. Příkladem je zveřejnění toho, zda spouštějícím vykazuje svůj podíl ve spouštějící jednotce prostřednictvím poměrné metody konsolidace nebo ekvivalenční metodou (viz IPSAS 8 „Účasti na společném podnikání“). Některé standardy jmenovitě vyžadují zveřejnění určitých účetních pravidel včetně volby provedené vedením mezi různými povolenými postupy. Například IPSAS 17 požaduje zveřejnění oceňovací báze pro jednotlivé třídy pozemků, budov a zařízení. IPSAS 5 „Výpůjční náklady“ požaduje zveřejnění toho, zda jsou výpůjční náklady vykazovány bezprostředně jako náklad nebo jsou aktivovány jako součást pořizovacích nákladů předmětného aktiva.
135. Každá účetní jednotka posoudí podstatu své činnosti a pravidla, jejichž použití pro takový typ účetní jednotky uživatelé očekávají. Například od účetní jednotky veřejného sektoru se očekává zveřejnění účetního pravidla pro uznávání daní, darů a ostatních forem nesměnných výnosů. Pokud má účetní jednotka významnou zahraniční činnost nebo transakce v cizích měnách, pak se očekává zveřejnění účetních pravidel pro uznávání kursových rozdílů. Pokud došlo ke kombinaci účetních jednotek, tak se zveřejňují pravidla použitá pro vyčíslení goodwillu a menšinových podílů.
136. Účetní pravidlo může být významné z důvodu povahy činnosti účetní jednotky i tehdy, když částka vykázaná v účetních výkazech za běžné i minulé období není významná. Vhodné je zveřejnění i takových účetních pravidel, které nejsou uvedeny v žádném z existujících IPSAS, ale jsou vybrány a používány v souladu s IPSAS 3.
137. **Účetní jednotka zveřejní v přehledu významných účetních pravidel nebo v ostatních poznámkách takové úsudky učiněné vedením v procesu aplikace účetních pravidel dané účetní jednotky, které nepředstavují odhady (viz odstavec 140), ale které mají nejvýznamnější vliv na částky vykázané v účetní závěrce.**
138. V procesu aplikace účetních pravidel v dané účetní jednotce činí vedení různé úsudky, které nepředstavují odhady, ale které významně ovlivňují částky vykázané v účetní závěrce. Takové úsudky činí vedení například při určování:
- (a) zda je aktivum investic do nemovitosti;
 - (b) zda ujednání o obstarávání zboží nebo služeb, které je spojeno s užíváním vyhrazených aktiv, není leasingem;

- (c) zda není určitý prodej zboží nebo výrobků ve své podstatě ujednáním o financování, a proto nevede ke vzniku výnosů; a
 - (d) zda podstata vztahu mezi vykazující účetní jednotkou a ostatními jednotkami neindikuje, že ostatní jednotky jsou vykazující jednotkou ovládanou.
139. Některá zveřejnění učiněná v souladu s odstavcem 137 jsou požadována jinými standardy. Například IPSAS 6 požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila důvody, proč vlastnický podíl nezakládá kontrolu nad účetní jednotkou z pohledu jednotky, do které bylo investováno a která tedy není ovládanou jednotkou, přestože více než polovina hlasů nebo potenciálních hlasovacích práv je vlastněno přímo nebo nepřímo prostřednictvím ovládaných účetních jednotek. IPSAS 16 „Investice do nemovitostí“ vyžaduje zveřejnění kritérií stanovených účetní jednotkou pro rozlišení investice do nemovitosti od nemovitosti užívané vlastníkem a od nemovitosti držené k prodeji v rámci běžné činnosti, je-li taková klasifikace dané nemovitosti obtížná.

Hlavní východiska pro odhady nejistot

140. **Účetní jednotka je povinna zveřejnit informace o klíčových předpokladech týkajících se budoucnosti a ostatních hlavních východiscích odhadu nejistot k datu vykazování, u nichž existuje vysoké riziko, že během příštího účetního období způsobí významné úpravy účetních hodnot aktiv a závazků. Ve vztahu k těmto aktivům a závazkům musí komentář obsahovat podrobnosti o:**
- (a) **jejich povaze; a**
 - (b) **jejich účetní hodnotě k datu vykazování.**
141. Stanovení účetní hodnoty některých aktiv a závazků vyžaduje odhad dopadů nejistých budoucích událostí na tato aktiva a závazky k datu vykazování. Pokud například neexistují aktuální tržní ceny používané k oceňování dále uvedených aktiv a závazků, pak je nezbytné použít odhady orientované na budoucnost ke zjištění zpětně získatelné částky určitých tříd pozemků, budov a zařízení, dopadu technologické zastaralosti na zásoby, rezerv závislých na výsledcích probíhajících soudních procesů. Tyto odhady zahrnují předpoklady týkající se takových faktorů, jako jsou úpravy peněžních toků nebo diskontních sazeb o rizikovou přírůžku a budoucí změny cen ovlivňujících další náklady.
142. Klíčové předpoklady a další hlavní východiska pro odhad nejistot zveřejněné v souladu s odstavcem 140 se vztahují k odhadům, které vyžadují nejobtížnější, subjektivní nebo složité úsudky vedení. S rostoucím počtem proměnných a předpokladů ovlivněných možnými řešeními nejistot vzniklých v budoucnosti, se stávají uvedené úsudky subjektivnější a

složitější a stejnou měrou tak obvykle roste možnost následných významných úprav účetních hodnot aktiv a závazků.

143. Zveřejnění podle odstavce 140 se nepožaduje u aktiv a závazků, u nichž je podstatné riziko, že se jejich účetní hodnota během příštího finančního roku významně změní, jsou-li k datu vykazování oceněny reálnou hodnotou založenou na nedávno zjištěných tržních cenách (tyto reálné hodnoty se mohou významně měnit během příštího účetního období, ale tyto změny nevyplývají z předpokladů nebo jiných zdrojů odhadu nejistot k datu vykazování).
144. Zveřejnění podle odstavce 140 se provádějí způsobem, který pomůže uživatelům účetní závěrky pochopit úsudky učiněné vedením o budoucnosti a o dalších zdrojích odhadu nejistot. Povaha a rozsah poskytnutých informací se liší podle povahy předpokladů a dalších okolností. Příklady typů zveřejnění, které se provádí, jsou:
- (a) povaha předpokladů nebo jiných odhadů nejistot;
 - (b) citlivost účetních hodnot na metody, předpoklady a odhady, na nichž je založen jejich výpočet, včetně příčin této citlivosti;
 - (c) očekávané řešení nejistoty a rozsah oprávněně možných dopadů v průběhu příštím účetního období na účetní hodnoty ovlivněných aktiv a závazků; a
 - (d) vysvětlení změn provedených v minulých předpokladech týkajících se zmíněných aktiv a závazků, pokud daná nejistota zůstává nevyřešena.
145. Tento standard nepožaduje zveřejnění rozpočtových informací nebo předpovědí při zveřejňování podle odstavce 140.
146. Pokud je neproveditelné zveřejnit rozsah možných dopadů klíčových předpokladů nebo ostatních hlavních zdrojů odhadu nejistot k datu vykazování, zveřejní účetní jednotka, že je na základě stávajících poznatků důvodně možné, že se výsledky v příštím finančním roce budou lišit od stávajících předpokladů, což si může vyžádat významné úpravy účetních hodnot ovlivněných aktiv nebo závazků. Ve všech těchto případech zveřejní účetní jednotka povahu a účetní hodnotu konkrétních aktiv nebo závazků (nebo třídy aktiv či závazků) ovlivněných tímto předpokladem.
147. Zveřejnění podle odstavce 137 týkající se úsudků vedení prováděných během procesu aplikace účetních pravidel dané účetní jednotky se nevztahují na zveřejnění hlavních východisek odhadů nejistot uvedených v odstavci 140.
148. Zveřejnění některých klíčových předpokladů, které by jinak bylo požadováno odstavcem 140, je požadováno jinými standardy. Například

IPSAS 19 požaduje ve specifických případech zveřejnění hlavních předpokladů vztahujících se k budoucím událostem ovlivňujícím třídy rezerv. IPSAS 15 požaduje zveřejnění významných předpokladů použitých při odhadu reálných hodnot finančních aktiv a finančních závazků, které jsou oceňovány reálnou hodnotou. IPSAS 17 požaduje zveřejnění podstatných předpokladů, použitých pro odhady reálných hodnot přeceněných položek pozemků, budov a zařízení.

Ostatní zveřejnění

149. **Účetní jednotka musí zveřejnit v poznámkách:**
- (a) částku dividend nebo obdobného rozdělení navrhovaného nebo schváleného ještě před datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění, ale ještě nevykázanou jako rozdělení vlastníkům v průběhu účetního období a odpovídající částku připadající na jeden podíl; a
 - (b) částku veškerých kumulovaných přednostních dividend nebo obdobného rozdělení, která nebyla vykázána.
150. **Účetní jednotka musí zveřejnit následující informace, pokud nejsou zveřejněny někde jinde v účetních výkazech:**
- (a) sídlo a právní formu účetní jednotky včetně jurisdikce, v rámci které provozuje svou činnost;
 - (b) popis podstaty činnosti účetní jednotky a jejích hlavních aktivit;
 - (c) odkazy na relevantní právní předpisy upravující činnost účetní jednotky; a
 - (d) název ovládající jednotky a nejvyšší ovládající jednotky pro celou ekonomickou jednotku (pokud to připadá v úvahu).

Přechodná ustanovení

151. **Veškerá ustanovení tohoto standardu se použijí od data první aplikace tohoto standardu s výjimkou položek, které nebyly uvedeny jako výsledek přechodných ustanovení podle jiných IPSAS. Ustanovení tohoto standardu o zveřejnění těchto položek není vyžadováno do doby, než vyprší přechodné ustanovení v jiném IPSAS. V případě účetních závěrek, které jsou poprvé sestaveny na základě akruálního účetnictví v souladu s IPSAS, se nevyžadují srovnatelné informace.**
152. Bez ohledu na existenci přechodných ustanovení v jiném IPSAS se doporučuje účetním jednotkám, které jsou v procesu implementace akruálního účetnictví pro účely účetního výkaznictví, aby dosáhly úplné shody s ustanoveními takového standardu co nejdříve.

Datum účinnosti

153. **Tento IPSAS nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.**
154. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou IPSAS po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Zrušení IPSAS 1 (z roku 2000)

155. Tento standard nahrazuje IPSAS 1 „Předkládání účetní závěrky“ vydaný v roce 2000.

Dodatek A**Změny ostatních IPSAS**

Změny uvedené v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro dřívější období, pak i tyto změny musí být použity pro toto dřívější období.

A1 V IPSAS použitelných od 1. ledna 2008 se:

- (a) odkazy na čistý přebytek nebo schodek mění na přebytek nebo schodek; a
- (b) odkazy na poznámky k účetním výkazům mění na poznámky.

Dodatek B**Kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví**

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

Odstavec 29 tohoto standardu vyžaduje vytvoření takových účetních pravidel, která zabezpečují, že účetní závěrka poskytuje informace splňující řadu kvalitativních charakteristik. Tento dodatek shrnuje kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví.

Kvalitativní charakteristiky jsou vlastnosti, které činí informace poskytované účetními závěrkami užitečné pro jejich uživatele. Čtyři základní kvalitativní charakteristiky jsou srozumitelnost, relevantnost, spolehlivost a srovnatelnost.

Srozumitelnost

Informace jsou srozumitelné, pokud může uživatel přiměřeně očekávat, že porozumí jejich významu. Pro tento účel se předpokládá, že uživatel má přiměřené znalosti o činnosti účetní jednotky, o prostředí, ve kterém svou činnost provozuje, a je ochoten informace studovat.

Informace o složitých problémech nemohou být z účetních závěrek vyňaty jen na základě toho, že může být pro některé uživatele příliš těžké je pochopit.

Relevantnost

Informace jsou relevantní pro uživatele tehdy, pokud mohou být použity pro hodnocení minulých, současných nebo budoucích událostí, či pro potvrzení nebo korekci hodnocení provedených již v minulosti. K tomu, aby byly informace relevantní, musí být také včasné.

Významnost

Relevantnost informací je ovlivněna rovněž jejich podstatou a významností.

Informace je významná, pokud její vynechání nebo chybné vykázání může ovlivnit rozhodnutí uživatelů nebo úsudky provedené na základě účetních závěrek. Významnost je závislá na podstatě nebo velikosti položky nebo chyby odhadnuté v konkrétních podmínkách daného opomenutí nebo chybného vykázání. Významnost tudíž představuje spíše práh nebo hraniční bod než kvalitativní charakteristiku, kterou musí informace mít, aby byla použitelná.

Spolehlivost

Spolehlivé informace neobsahují významné chyby a subjektivní vlivy a uživatelé se na ně mohou spolehnout, protože zobrazují věrně to, co buď zobrazovat mají, nebo co lze oprávněně očekávat, že zobrazují.

Věrné zobrazení

K tomu, aby informace věrně zobrazovaly transakce a ostatní události, musí být vykázány v souladu s podstatou těchto transakcí a ostatních událostí a ne jen podle jejich právní formy.

Přednost obsahu před formou

Má-li informace zobrazovat věrně transakce a ostatní události, které reprezentuje, je nezbytné, aby byly zachyceny a zveřejněny v souladu s jejich podstatou a ekonomickou realitou a ne jen podle jejich právní formy. Podstata transakcí a ostatních událostí není vždy v souladu s jejich právní formou.

Neutralita

Informace je neutrální, pokud neobsahuje subjektivní vlivy. Účetní závěrka není neutrální, pokud informace v ní obsažené byly vybrány nebo zveřejněny takovým způsobem, aby ovlivnily rozhodování a úsudky tak, aby bylo dosaženo předem stanovených výsledků nebo závěrů.

Opatrnost

Opatrnost je zahrnutí určité míry obezřetnosti do uplatňování úsudků nezbytných při vytváření odhadů požadovaných za podmínek nejistoty tak, aby aktiva nebo výnosy nebyly nadhodnoceny a závazky nebo náklady podhodnoceny.

Nicméně uplatňování zásady opatrnosti nedovoluje například tvorbu tichých rezerv nebo nadměrnou tvorbu rezerv, úmyslné podhodnocování aktiv nebo výnosů nebo záměrné nadhodnocování závazků nebo nákladů, protože by účetní závěrka nebyla neutrální, a proto by nesplňovala kvalitativní požadavek spolehlivosti.

Úplnost

Informace obsažené v účetní závěrce musí být kompletní v míře nepřekračující hranice jejich významnosti a nákladů na jejich zajištění.

Srovnatelnost

Informace poskytované účetní závěrkou jsou srovnatelné tehdy, když jsou uživatelé schopni identifikovat podobnosti a rozdíly mezi těmito informacemi a informacemi obsaženými v jiných zprávách.

Srovnatelnost se vztahuje na:

- porovnávání účetních závěrek různých účetních jednotek; a
- porovnávání účetních závěrek stejné účetní jednotky v čase za různá období.

Důležitým důsledkem srovnatelnosti je, že uživatel musí být informován o zvolených účetních pravidlech použitých při sestavování účetní závěrky, změnách těchto pravidel a dopadech těchto změn.

Jelikož si uživatelé přejí srovnávat výkonnost účetní jednotky v průběhu času, je důležité, aby účetní závěrky poskytovaly rovněž srovnatelné informace za minulá období.

Omezení relevantnosti a spolehlivosti informací

Včasnost

Pokud jsou informace vykázány s nepřiměřeným zpožděním, pak mohou ztratit svou relevantnost. Aby byly informace poskytovány včas, může být často nezbytné sestavit výkazy ještě v okamžiku, kdy nejsou známy všechny aspekty transakce, čímž je snížena jejich spolehlivost. Pokud se naopak čeká s vykázáním, dokud nejsou známy všechny aspekty, může být informace vysoce spolehlivá, avšak jen velmi málo použitelná pro ty uživatele, kteří se mezitím museli rozhodnout. Pro dosažení rovnováhy mezi relevantností a spolehlivostí je nezbytné učinit nadřazené rozhodnutí, jak nejlépe uspokojit potřeby uživatelů činících rozhodnutí na základě poskytovaných informací.

Rovnováha mezi užitky a náklady

Rovnováha mezi užitkem a náklady je všudypřítomným omezením. Užitky pocházející z informací musí převažovat nad náklady na jejich poskytnutí. Ocenění užitků a nákladů je však v podstatné míře záležitostí úsudku. Navíc náklady na informace nedopadají vždy na ty uživatele, kteří z nich mají užitek. Užitek může též plynout jiným uživatelům než těm, pro které byly informace připraveny. Z těchto důvodů je v jednotlivých případech obtížné použít test na rovnováhu mezi užitky a náklady. Nicméně tvůrci standardů, stejně tak jako osoby odpovědné za předkládání účetních závěrek, a uživatelé účetních závěrek si musí být tohoto omezení vědomi.

Rovnováha mezi kvalitativními charakteristikami

V praxi je nezbytné zabezpečovat rovnováhu a činit kompromisy mezi jednotlivými kvalitativními charakteristikami. Obecným záměrem je dosáhnout přiměřené rovnováhy mezi všemi charakteristikami za účelem dosažení cílů účetní závěrky. Relativní význam jednotlivých charakteristik v různých případech je předmětem profesního úsudku.

Implementační příručka – ilustrativní struktura účetních výkazů

Tento dodatek doplňuje IPSAS 1, ale není jeho součástí.

- IG1. Standard vyjmenovává součásti účetních výkazů a minimální požadavky na zveřejnění ve Výkazu o finanční situaci, Výkazu o finanční výkonnosti stejně jako i ve Výkazu změn čistých aktiv/vlastního kapitálu. Standard rovněž stanoví další položky, které mohou být vykázány buď prostřednictvím odpovídajícího účetního výkazu, nebo zveřejněny v poznámkách. Tento dodatek nabízí jednoduché příklady způsobů, jakými mohou být splněny požadavky na sestavení Výkazu o finanční situaci, Výkazu o finanční výkonnosti a Výkazu změn čistých aktiv/vlastního kapitálu. Řazení a popis položek zveřejňovaných na jednotlivých řádcích musí být změněny v případech, kdy je to nezbytné pro dosažení věrného zobrazení v konkrétních podmínkách jednotlivých účetních jednotek. Řádky účetních výkazů jednotky veřejného sektoru, jako je například ministerstvo obrany, se budou pravděpodobně významně lišit od těch, které se použijí pro centrální banku.
- IG2. Ilustrativní Výkaz o finanční situaci znázorňuje jednu z možností, jak může Výkaz o finanční situaci rozlišovat při vykazování krátkodobé a dlouhodobé položky. Jiné formáty mohou být stejně vhodné, pokud toto rozlišení také jasně poskytují.
- IG3. Účetní výkazy byly sestaveny pro ústřední vládu a Výkaz o finanční výkonnosti (v účelovém členění) ilustruje funkci vládní klasifikace používané vládní finanční statistikou. Je ale nepravděpodobné, že se toto účelové třídění použije pro všechny účetní jednotky veřejného sektoru. Podívejte se do textu tohoto standardu, kde najdete příklady jednodušších účelových klasifikací pro ostatní účetní jednotky veřejného sektoru.
- IG4. Tyto příklady nejsou určeny k ilustraci všech aspektů IPSAS. Rovněž neobsahují úplnou sadu účetních výkazů, která zahrnuje rovněž Výkaz peněžních toků a přehled základních účetních pravidel a ostatní vysvětlující poznámky.

ÚČETNÍ JEDNOTKA VEŘEJNÉHO SEKTORU – PŘEHLED ÚČETNÍCH PRAVIDEL (VÝTAŽEK)

Vykazující jednotka

Tato účetní závěrka je sestavena za účetní jednotku veřejného sektoru (ústřední vládu země A). Účetní závěrka zahrnuje vykazující jednotku tak, jak je specifikováno v odpovídající právní úpravě (zákon o veřejných financích z roku 20XX). To představuje:

- ústřední ministerstva; a
- podniky veřejné správy.

Východiska pro sestavení

Účetní závěrka je sestavena v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor určenými pro účetnictví založené na akruální bázi. Použité oceňovací principy vycházejí z historických nákladů upravených o přecenění aktiv.

Účetní závěrka byla sestavena na základě předpokladu trvání a zvolená účetní pravidla byla uplatňována konzistentně v průběhu celého účetního období.

ÚČETNÍ JEDNOTKA VEŘEJNÉHO SEKTORU — VÝKAZ O FINANČNÍ SITUACI

K 31. PROSINCI 20X2

(v tisících měnových jednotek)

	20X2	20X1
AKTIVA		
Krátkodobá aktiva		
Hotovost a peněžní ekvivalenty	X	X
Pohledávky	X	X
Zásoby	X	X
Poskytnuté zálohy	X	X
Ostatní krátkodobá aktiva	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
Dlouhodobá aktiva		
Pohledávky	X	X
Investice do přidružených jednotek	X	X
Ostatní finanční aktiva	X	X
Infrastruktura, stroje a zařízení	X	X
Pozemky a budovy	X	X
Nehmotná aktiva	X	X
Ostatní nefinanční aktiva	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
Aktiva celkem	<u>X</u>	<u>X</u>
ZÁVAZKY		
Krátkodobé závazky		
Závazky	X	X
Krátkodobé výpůjčky	X	X
Krátkodobá část dlouhodobých půjček	X	X
Krátkodobé rezervy	X	X
Zaměstnanecké požitky	X	X
Penze	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
Dlouhodobé závazky		
Závazky	X	X
Dlouhodobé půjčky	X	X
Dlouhodobé rezervy	X	X
Zaměstnanecké požitky	X	X
Penze	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
Závazky celkem	<u>X</u>	<u>X</u>
Čistá aktiva	<u>X</u>	<u>X</u>
ČISTÁ AKTIVA/VLASTNÍ KAPITÁL		
Kapitál vložený jinými vládními jednotkami	X	X
Rezervní fondy	X	X
Kumulované přebytky/schodky	X	X
Menšinové podíly	X	X
Čistá aktiva/vlastní kapitál celkem	<u>X</u>	<u>X</u>

ÚČETNÍ JEDNOTKA VEŘEJNÉHO SEKTORU — VÝKAZ O FINANČNÍ VÝKONNOSTI ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCEM 20X2

(ilustrace členění nákladů podle účelu)

(v tisících měnových jednotek)

	20X2	20X1
Výnosy		
Daně	X	X
Poplatky, pokuty, penále a licence	X	X
Výnosy ze směnných transakcí	X	X
Transfery od jiných vládních jednotek	X	X
Ostatní výnosy	X	X
Výnosy celkem	<u>X</u>	<u>X</u>
Náklady		
Všeobecné veřejné služby	(X)	(X)
Obrana	(X)	(X)
Veřejný pořádek a bezpečnost	(X)	(X)
Vzdělávání	(X)	(X)
Zdravotnictví	(X)	(X)
Sociální zabezpečení	(X)	(X)
Bytová a občanská vybavenost	(X)	(X)
Rekreace, kultura a náboženství	(X)	(X)
Ekonomické otázky	(X)	(X)
Ochrana životního prostředí	(X)	(X)
Ostatní náklady	(X)	(X)
Finanční náklady	(X)	(X)
Náklady celkem	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Podíl na přebytku přidružené jednotky*	<u>X</u>	<u>X</u>
Přbytek/(schodek) za období	<u>X</u>	<u>X</u>
Přiřaditelné:		
- vlastníků ovládané jednotky	X	X
- menšinovým podílům	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

* To představuje podíl na přebytku přidružené jednotky, který je přiřaditelný vlastníkův přidružené jednotky, tj. po zdanění a po odpočtu menšinových podílů v přidružené jednotce.

ÚČETNÍ JEDNOTKA VEŘEJNÉHO SEKTORU — VÝKAZ O FINANČNÍ VÝKONNOSTI ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCEM 20X2

(ilustrace členění nákladů podle druhů)

(v tisících měnových jednotek)

	20X2	20X1
Výnosy		
Daně	X	X
Poplatky, pokuty, penále a licence	X	X
Výnosy ze směnných transakcí	X	X
Transfery od jiných vládních jednotek	X	X
Ostatní výnosy	X	X
Provozní výnosy celkem	<u>X</u>	<u>X</u>
Náklady		
Mzdy, platy a zaměstnanecké požitky	(X)	(X)
Granty a ostatní transferové platby	(X)	(X)
Spotřebovaný materiál a služby	(X)	(X)
Náklady na odpisy a amortizaci	(X)	(X)
Snížení hodnoty pozemků budov a zařízení*	(X)	(X)
Ostatní provozní náklady	(X)	(X)
Finanční náklady	(X)	(X)
Náklady celkem	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Podíl na přebytku přidružené jednotky	<u>X</u>	<u>X</u>
Přebytek/(schodek) za období	<u>X</u>	<u>X</u>
Přiraditelné:		
- vlastníkům ovládané jednotky	X	X
- menšinovým podílům	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

* Snížení hodnoty aktiv se ve Výkazu o finanční výkonnosti, který je sestavován v druhovém členění vykazuje jako samostatná položka. Naopak v případě účelového členění se snížení hodnoty zahrne do toho účelu, ke kterému patří.

ÚČETNÍ JEDNOTKA VĚŘEJNÉHO SEKTORU — VÝKAZ O ZMĚNÁCH ČISTÝCH AKTIV/VLASTNÍHO KAPITÁLU ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCEM 20X2

(v tisících měnových jednotek)

	Přřaditelné vlastníkům ovládané jednotky			Měšinové podíly	Celkem čistá aktiva /vlastní kapitál
	Vložený kapitál	Rezervní a statutární fondy ¹	Fondy z převodu měn		
Zůstatek k 31. prosinci 20X0	X	X	(X)	X	X
Změny v účetních pravidlech				(X)	(X)
Přehodnocené zůstatky	X	X	(X)	X	X
Změny čistých aktiv/vlastního kapitálu za 20X1					
Přbytek z přecenění nemovitostí	X			X	X
Schodek z přecenění investic	(X)			(X)	(X)
Rozdíl z přepočtu měn			(X)	(X)	(X)
Čisté výnosy vykázané přímo v čistých aktivech/vlastním kapitálu	X		(X)	X	X
Přbytek za období	X		(X)	X	X
Výnosy a náklady vykázané za období celkem					
	X		(X)	X	X

¹ Rezervní a statutární fondy jsou rozčleněny na jednotlivé složky, pokud jsou významné.

ÚČETNÍ JEDNOTKA VĚŘEJNÉHO SEKTORU — VÝKAZ O ZMĚNÁCH ČISTÝCH AKTIV/VLASTNÍHO KAPITÁLU ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCEM 20X2

(v tisících měnových jednotek)

	Přřaditelné vlastníkům ovládané jednotky			Měšinové podíly	Celkem čistá aktiva /vlastní kapitál
	Vložený kapitál	Rezervní a statutární fondy ¹	Fondy z převodu měn		
Zůstatek k 31. prosinci 20X1	X	X	(X)	X	X
Změny čistých aktiv/vlastního kapitálu za 20X2					
Schodek z přecenění nemovitostí	X		X		X
Přbytek z přecenění investic	(X)				(X)
Rozdílly z přepočtu měn	X				X
Čisté výnosy vykázané přímo v čistých aktivech/vlastním kapitálu			(X)		(X)
Schodek za období					
Výnosy a náklady vykázané za období celkem	(X)		(X)		(X)
Zůstatek k 31. prosinci 20X2	X	X	(X)	X	X

pokračování

Zdůvodnění závěrů

Toto zdůvodnění závěrů doprovází IPSAS 1, ale není jeho součástí. Zdůvodnění závěrů pouze popisuje důvody, které vedly IPSASB k odchylkám od ustanovení odpovídajícího Mezinárodního účetního standardu.

Východiska

- BC1. Program IPSASB konvergence s IFRS je důležitým prvkem plánu práce IPSASB. Záměrem IPSASB je konvergovat IPSAS založené na akruální bázi s IFRS vydávanými IASB v těch případech, kdy je to pro veřejný sektor vhodné.
- BC2. IPSAS založené na akruální bázi, které jsou konvergované s IFRS, udržují shodu struktury a textu s IFRS, pokud neexistuje důvod pro odchylku v konkrétním případě veřejného sektoru. Odchylka od odpovídajícího IFRS se vyskytuje v případech, kdy požadavky na terminologii použité v IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor, nebo v případech kdy je nezbytné zahrnutí doplňujícího komentáře nebo příkladů, které by ilustrovaly konkrétní požadavky veřejného sektoru. Rozdíly mezi IPSAS a jejich odpovídajícím IFRS jsou identifikovány ve Srovnání s IFRS, které je součástí každého IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 vydala IASB zveřejněný návrh předpokládaných změn 13 IAS¹ jako součástí svého Celkového projektu zkvalitnění. Cílem tohoto projektu IASB bylo snížit nebo odstranit alternativy, nežádoucí duplicity a konflikty mezi standardy, zabývat se některými otázkami konvergence a provést další vylepšení. Výsledné verze IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 1 vydaný v lednu 2000 vycházel z IAS 1 (novelizovaného v roce 1997), který byl opětovně vydán v prosinci 2003. V závěru roku 2003 předchůdce IPSASB, kterým byl PSC², zahájil projekt zkvalitnění IPSAS, aby zabezpečil konvergenci IPSAS s vylepšenými IAS vydanými v roce 2003. Při řešení projektu zkvalitnění IPSAS přijal IPSASB zásadu, že bude provádět pouze takové změny v IPSAS, které se týkají změn odpovídajícího IAS jako součástí Celkového projektu zkvalitnění realizovaného IASB, přičemž následné změny IAS nebude zahrnovat. V případech, kdy se originální IPSAS odchyloval od ustanovení odpovídajícího IAS z důvodu lepšího zajištění požadavků na účetní výkaznictví veřejného sektoru, ponechal IPSASB tuto odchylku a popsal ji ve Srovnání s IAS 1.

¹ IAS byly dříve vydávány IASC. Standardy vydávané IASB se nazývají Mezinárodní standardů účetního výkaznictví (IFRS). IASB definovala, že IFRS se skládají z IFRS, IAS a Interpretací standardů. V některých případech IASB daný IAS pouze změnila, místo aby jej nahradila IFRS a v takových případech zůstalo standardu původní označení a číslo.

² Z PCS se stal IPSASB v listopadu 2004, kdy Rada IFAC změnila mandát PCS tak, aby se z něj stal nezávislý tvůrce standardů.

- BC5. IPSASB přezkoumal zlepšený IAS 1 a obecně se shodl s IASB na důvodech novely IAS a obecně i s provedenými změnami (Zdůvodnění závěrů vydané IASB zde není reprodukováno. Abonenti *Předplatitelských služeb* IASB si mohou Zdůvodnění závěrů zobrazit na webových stránkách IASB na adrese www.iasb.org). V omezených případech IPSASB nesouhlasil s provedenými změnami v IAS. Důsledkem této skutečnosti jsou odchylky IPSASB od odpovídajícího IAS. Toto Zdůvodnění závěrů vysvětluje důvody k takovým odchýlkám, které jsou specifické pro veřejný sektor.
- BC6. Jako důsledek dalších IFRS vydaných po prosinci 2003 byl IAS 1 dále novelizován. IPSAS 1 neobsahuje následné úpravy vyplývající z IFRS vydaných po prosinci 2003. Důvodem je skutečnost, že IPSASB dosud neposoudila tyto změny a nevytvořila si názor na použitelnost požadavků obsažených v těchto IFRS v účetních jednotkách veřejného sektoru.

Výsledek

- BC7. IAS 1 používá termín výsledek (income), který není v IPSAS 1 použit. IPSAS 1 používá termín výnosy, který koresponduje s termínem výsledek používaným v IAS/IFRS. Termín výsledek je však širší než výnosy, zahrnuje kromě výnosů také přínosy (gains). IPSAS neobsahuje definici výsledku a zavedení takového pojmu nebylo součástí projektu zkvalitnění a rovněž nebylo součástí ED 26.

Mimořádné položky

- BC8. IAS 1 zakazuje účetním jednotkám vykazovat jakýkoliv výnos nebo náklad jako mimořádnou položku, a to jak ve výkaze o úplném výsledku, tak i v poznámkách. IASB došla k závěru, že tyto položky jsou mimořádným důsledkem normálního podnikatelského rizika, kterému je účetní jednotka vystavena a není důvod k jejich vykazování jako samostatné složky Výkazu o úplném výsledku. Způsob vykazování transakcí v rámci Výkazu o úplném výsledku je dán spíše jejich podstatou nebo účelem než jejich četností.
- BC9. Definice mimořádných položek v IPSAS 1 (z roku 2000) se liší od definice obsažené v dřívější verzi IAS 8 (z roku 1993), „Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech.“³ Tento rozdíl odráží pohled veřejného sektoru na to, co je v účetních jednotkách veřejného sektoru příčinou vzniku mimořádných položek.

³ IPSAS 1 (z roku 2000) definuje mimořádné položky jako „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“ IAS 8 definuje „mimořádné položky“ jako „výnosy nebo náklady vyplývající z událostí nebo transakcí, které jsou jasně odlišné od běžné činnosti podniku, a proto se neočekává jejich častý nebo pravidelný výskyt“.

- BC10. Standard nebrání výslovně vykázání položek nákladů nebo výnosů jako mimořádných položek, a to jak ve Výkazu finanční výkonnosti, tak i v poznámkách. IAS 1 zakazuje vykázání jakýchkoliv položek nákladů nebo výnosů jako mimořádných položek, a to jak ve výkazu o úplném výsledku, tak i v poznámkách. IPSASB zastává názor, že ISAS by neměly zakazovat účetním jednotkám zveřejnění mimořádných položek ani v příloze ani ve Výkaze o finanční výkonnosti. Důvodem je skutečnost, že je Rada přesvědčena o tom, že zveřejnění mimořádných položek je konzistentní s cíli a kvalitativními charakteristikami účetního výkaznictví. Nicméně někteří členové jsou toho názoru, že neexistuje žádný důvod specifický pro veřejný sektor, který by byl důvodem k odchylce od požadavku IAS 1 v této záležitosti. Poznávají rovněž, že IPSAS 1 nebrání oddělenému vykázání položek, které se liší od běžné činnosti vlády, a to jak v účetních výkazech, tak i v poznámkách, v případech kdy jsou významné. Nejsou přesvědčeni o tom, že existuje důvod specifický pro veřejný sektor, k odchylce od zákazu IASB vykazovat „mimořádné položky“ v účetní závěrce.

Srovnání s IAS 1

IPSAS 1 primárně čerpá z IAS 1 (z roku 2003). V době vydání tohoto standardu IPSASB nerozhodl o použitelnosti IFRS 5, „Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti“ v účetních jednotkách veřejného sektoru; proto IPSAS 1 neodráží změny provedené v IAS 1 v důsledku vydání IFRS 5. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 1 a IAS 1 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 1 byly do IPSAS 1 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru, například byl rozšířen popis uplatnění předpokladu trvání.
- IAS 1 povoluje sestavení Výkazu změn čistých aktiv/vlastního kapitálu buď tak, že zobrazuje veškeré změny čistých aktiv/vlastního kapitálu, nebo tak, že zobrazuje jen ty změny čistých aktiv/vlastního kapitálu, které nepředstavují kapitálové vklady vlastníků a výběry vlastníků v transakcích, ve kterých vystupují z pozice vlastníků. IPSAS 1 požaduje vždy sestavení výkazu tak, aby zobrazoval veškeré změny čistých aktiv/vlastního kapitálu.
- IPSAS 1 používá v řadě případů jinou terminologii než IAS 1. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů Výkaz o finanční výkonnosti, Výkaz o finanční situaci a čistá aktiva/vlastní kapitál v IPSAS 1. Ekvivalentními termíny v IAS 1 jsou výsledovka, rozvaha a vlastní kapitál.
- IPSAS 1 nepoužívá termín výsledek, který má v IAS 1 širší význam než termín výnosy.
- IAS 1 definuje „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)“ jako souhrn IFRS, IAS a interpretací SIC/IFRIC. IPSAS 1 nedefinuje „Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor“.
- IPSAS 1 obsahuje soubor definic odborných termínů odlišný od IAS 1 (odstavec 7).
- IPSAS 1 obsahuje komentář týkající se odpovědnosti za sestavení účetní závěrky. IAS 1 stejný komentář neobsahuje (odstavce 19–20).
- IPSAS 1 využívá část svého textu ke stanovení cílů účetní závěrky pro IPSAS, čímž nahrazuje odpovídající část textu upravující cíle účetní závěrky v Koncepčním rámci pro IAS. Příčinou je skutečnost, že ekvivalentní Koncepční rámec pro IPSAS neexistuje.
- IPSAS 1 obsahuje komentář k otázce včasnosti předkládání účetní závěrky z důvodu absence ekvivalentu Koncepčního rámce v IPSAS (odstavec 69).
- IPSAS 1 výslovně nezakazuje vykázání položek nákladů nebo výnosů jako mimořádných položek, a to jak ve Výkazu o finanční výkonnosti, tak i v poznámkách. IAS 1 zakazuje vykázání jakékoliv položky nákladů nebo

výnosů jako mimořádných položek, a to jak ve Výkazu o úplném výsledku, tak i v poznámkách.

- IPSAS 1 obsahuje přechodné ustanovení povolující nezveřejnění položek, které byly vyřazeny z účetní závěrky z důvodu přechodných ustanovení jiného IPSAS (odstavec 151).
- IPSAS 1 obsahuje v Dodatku B závazný přehled kvalitativních charakteristik (vycházející z koncepčního rámce IASB).

IPSAS 2— VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 7 „Výkazy peněžních toků“ 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 Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 7.

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

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

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

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

IPSAS 2— VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ

OBSAH

	Odstavec
Cíl	
Rozsah působnosti	1–4
Přínos informací o peněžních tocích.....	5–7
Definice	8–17
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	9–11
Ekonomická jednotka.....	12–14
Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.....	15
Podniky veřejné správy.....	16
Čistá aktiva/vlastní kapitál	17
Předkládání výkazů peněžních toků	18–26
Provozní činnost.....	21–24
Investiční činnost	25
Financování.....	26
Vykazování peněžních toků z provozní činnosti	27–30
Vykazování peněžních toků z investiční činnosti a z financování.....	31
Vykazování peněžních toků netto.....	32–35
Peněžní toky v cizí měně.....	36–39
Úroky a dividendy	40–43
Daně z čistého přebytku	44–46
Investice do ovládaných jednotek, přidružených jednotek a společného podnikání	47–48
Nabytí a pozbytí ovládaných jednotek a jiných provozních jednotek	49–53
Nepeněžní transakce.....	54–55
Složky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů	56–58
Další zveřejnění	59–62
Datum účinnosti	63–64
Dodatek — Výkaz peněžních toků (pro jinou účetní jednotku než finanční instituci)	
Srovnání s IAS 7	

Cíl

Výkaz peněžních toků identifikuje zdroje peněžních přítoků, položky, na něž byly peněžní prostředky v průběhu účetního období vynaloženy a zůstatek peněžních prostředků k datu vykazání. Informace o peněžních tocích jednotky jsou užitečné tím, že poskytují uživatelům účetní závěrky informace jak pro účely vyvozování odpovědnosti, tak i pro účely rozhodovací. Informace o peněžních tocích umožňují uživatelům zjistit, jak účetní jednotka veřejného sektoru získala peněžní prostředky nutné k financování jejích činností, a způsob, kterým byly tyto peněžní prostředky použity. Při provádění a vyhodnocování rozhodování o alokaci prostředků, jako je rozhodování o dalším pokračování činnosti účetní jednotky, uživatelé požadují informace, které jim pomohou pochopit časové rozvržení a jistotu peněžních toků. Účelem tohoto standardu je požadovat poskytování informací o proběhlých změnách stavu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů účetní jednotky prostřednictvím výkazu peněžních toků, který třídí peněžní toky za období na peněžní toky z provozní činnosti, investiční činnosti a z činností spojených s financováním.

Rozsah působnosti

1. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, sestaví výkaz peněžních toků v souladu s požadavky tohoto standardu a vykáže ho jako nedílnou součást své účetní závěrky za každé období, za které se účetní závěrka předkládá.**
2. Informace o peněžních tocích může být užitečná pro uživatele účetní závěrky účetní jednotky při posuzování jejích peněžních toků, dodržování právních předpisů a regulačních pravidel (včetně schválených rozpočtů, pokud to připadá v úvahu) a pro rozhodování o tom, zda ji poskytnout prostředky nebo s ní uzavřít obchod. Uživatelé se obecně zajímají o to, jak účetní jednotka vytváří a využívá peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty. Je tomu tak bez ohledu na charakter činností účetní jednotky a bez ohledu na to, zda mohou být peněžní prostředky chápány jako její produkt, jak tomu může být v případě veřejných finančních institucí. Účetní jednotky potřebují peněžní prostředky v podstatě ze stejných důvodů, jakkoli mohou být jejich hlavní výdělečné činnosti rozličné. Potřebují peněžní prostředky k platbám za zboží a jimi spotřebovávané služby, k vypořádání nákladů spojených s umořováním stávajících dluhů a v některých případech ke snížení úrovně zadluženosti. Tento standard tudíž požaduje na všech účetních jednotkách předkládat výkaz peněžních toků.
3. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy (PVS).**
4. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná IPSASB vysvětluje, že PVS používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávané Radou pro mezinárodní účetní

standards (IASB). PVS jsou definovány v IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“.

Přínos informací o peněžních tocích

5. Informace o peněžních tocích účetní jednotky jsou užitečné tím, že napomáhají uživatelům předvídat budoucí peněžní potřeby účetní jednotky, její schopnost vytvářet peněžní toky v budoucnosti a financovat změny rozsahu a povahy svých činností. Výkaz peněžních toků také poskytuje prostředky pomocí nichž může účetní jednotka vykonávat svou odpovědnost za peněžní přítoky a odtoky během účetního období.
6. Výkaz peněžních toků, pokud je využíván společně s ostatními součástmi účetní závěrky, poskytuje informace, které umožňují uživatelům vyhodnotit změny stavu čistých aktiv/vlastního kapitálu účetní jednotky, její finanční strukturu (včetně její likvidity a solventnosti) a její schopnost ovlivnit částky a načasování peněžních toků tak, aby se přizpůsobili měnícím se okolnostem a příležitostem. To také zlepšuje srovnatelnost při vykazování provozní výkonnosti různých účetních jednotek, protože to vylučuje dopady vyplývající z použití různých účetních přístupů pro stejné transakce a ostatní události.
7. Informace o proběhlých peněžních tocích jsou často používány jako ukazatel částky, načasování a jistoty budoucích peněžních toků. Jsou také užitečné pro zjišťování přesnosti předchozích odhadů budoucích peněžních toků.

Definice

8. 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 jejich ekvivalenty přijaty, či zaplacený). Z uvedeného důvodu jsou transakce a události zobrazeny v účetních knihách a vykázány v účetní závěrce za období, ke kterému se vztahují. Položky vykazované na základě akruálního principu jsou aktiva, závazky, čistá aktiva/vlastní kapitál, 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.

Peněžní prostředky zahrnují peněžní hotovost a vklady na požádání.

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

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

Vklady vlastníků představují budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál vložený do účetní jednotky stranami mimo tuto jednotku (vyjma toho, co představuje vznik závazků této účetní jednotky), jimiž se zřizuje finanční účast na čistých aktivech/vlastním kapitálu této účetní jednotky, jež:

- (a) vyjadřuje nárok jak na příděly budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu účetní jednotkou během jejího trvání, který je v pravomoci vlastníků nebo jejich zástupců, tak nárok na příděly jakéhokoliv přebytku aktiv nad závazky v případě zrušení účetní jednotky; a/nebo
- (b) může být prodána, směněna, převedena nebo vyplacena.

Kontrola (ovládání) je moc určovat finanční a provozní politiky jiné jednotky tak, aby byly získány užitky z její činnosti.

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.

Ekonomická jednotka představuje uskupení účetních jednotek složené z ovládající jednotky a jedné nebo více ovládaných jednotek.

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/vlastního kapitálu, jež není výběrem vlastníky.

Financování je činností, která vede ke změnám v rozsahu a skladbě vloženého vlastního kapitálu a výpůjček účetní jednotky.

Podnik veřejné správy (PVS) 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 jejích výkonů za tržních podmínek); a

(e) je ovládána účetní jednotkou veřejného sektoru.

Investiční činnost je nabýváním a pozbýváním dlouhodobých aktiv a jiných investic nezahrnutých do peněžních ekvivalentů.

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 či využitelný potenciál.

Čistá aktiva/vlastní kapitál je zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků.

Provozní činnost je činností účetní jednotky, která není investiční činností nebo financováním.

Datum vykazání je datem posledního dne účetního období, ke kterému se účetní závěrka vztahuje.

Výnos je hrubým přírůstkem ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu během účetního období, pokud tento přírůstek vede ke zvýšení čistých aktiv/vlastního kapitálu, přičemž nejde o přírůstek vyvolaný vklady vlastníků.

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

Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty

9. Peněžní ekvivalenty jsou drženy za účelem splnění krátkodobých peněžních závazků, spíše než pro investování nebo jiné účely. Aby byla investice klasifikována jako peněžní ekvivalent, musí být pohotově převoditelná na známou částku peněžních prostředků a riziko změny její hodnoty není významné. Proto je investice obvykle klasifikována jako peněžní ekvivalent, jen pokud má krátkodobou splatnost, řekněme tři měsíce nebo méně od data nabytí. Investice do vlastního kapitálu jsou vyloučeny z peněžních ekvivalentů vyjma takových případů, kdy svojí podstatou představují peněžní ekvivalenty.
10. Bankovní půjčky jsou obecně považovány za financování. Avšak v některých zemích je přečerpání vkladu u banky, které je splatné na požádání, nedílnou součástí řízení peněžních prostředků účetní jednotky. Za těchto okolností jsou bankovní přečerpání zahrnuta do peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů jako jejich součást. Charakteristickým znakem takových bankovních postupů je, že kladný zůstatek na bankovním účtu se často mění v přečerpání.

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

Ekonomická jednotka

12. 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.
13. Další termíny někdy použité pro označení ekonomické jednotky jsou administrativní jednotka, finanční jednotka, konsolidovaná jednotka a skupina.
14. 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.

Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál

15. Aktiva 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.

Podniky veřejné správy

16. PVS zahrnují jak obchodní podniky jako jsou veřejné služby, tak i finanční podniky jako jsou finanční instituce. PVS se v podstatě neliší od účetních jednotek provádějících podobné aktivity v soukromém sektoru. PVS jsou obvykle provozovány pro dosažení zisku, i když některé mohou mít omezené povinnosti v oblasti veřejných služeb, na jejichž základě je na nich požadováno, aby poskytovaly některým jednotlivcům a organizacím ve společnosti zboží a služby buď zdarma, nebo za podstatně sníženou sazbu. Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 6, „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ poskytuje návod k určení toho, zda pro účely účetního výkaznictví existuje kontrola (ovládání) a mělo by na něj být

odkazováno při stanovování toho, zda je PVS ovládán jinou jednotkou veřejného sektoru.

Čistá aktiva/vlastní kapitál

17. Čistá aktiva/vlastní kapitál je termín používaný v tomto standardu k označení zbytkového podílu ve Výkazu o finanční situaci (aktiva snížená o závazky). Čistá aktiva/vlastní kapitál mohou být kladné nebo záporné. Namísto čistých aktiv/vlastního kapitálu mohou být použity jiné termíny za předpokladu, že je jasný jejich význam.

Předkládání výkazů peněžních toků

18. **Výkaz peněžních toků by měl vykazat peněžní toky za období členěné na provozní činnost, investiční činnost a financování.**
19. Účetní jednotka vykazuje své peněžní toky z provozní činnosti, investiční činnosti a z financování způsobem, který je nejvhodnější s ohledem na její aktivity. Členění podle činností poskytuje informace, které umožňují uživatelům odhadnout dopad takových činností na finanční pozici účetní jednotky a částku jejích peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Tyto informace mohou být také použity pro vyhodnocení vztahů mezi takovými činnostmi.
20. Jednotlivá transakce může zahrnovat peněžní toky, které jsou klasifikovány rozdílně. Když například peněžitá splátka úvěru zahrnuje jak úrok, tak jistinu, úrok může být klasifikován jako provozní činnost a jistina je klasifikována jako financování.

Provozní činnost

21. Částka čistých peněžních toků vzniklých z provozní činnosti je klíčovým ukazatelem rozsahu, v němž jsou operace účetní jednotky profinancovány:
- (a) pomocí daní (přímo a nepřímo) nebo
 - (b) od příjemců zboží a služeb poskytovaných účetní jednotkou.

Částka čistých peněžních toků také umožňuje ukázat schopnost účetní jednotky udržet svou provozní kapacitu, splácet závazky, vyplácet dividendy nebo obdobné výběry svým vlastníkům a provádět nové investice bez pomoci externích zdrojů financování. Konsolidované provozní peněžní toky na celovládní úrovni (whole-of-government) naznačují rozsah, v němž vláda financovala svou běžnou činnost pomocí zdanění a poplatků. Informace o specifických složkách proběhlých peněžních toků z provozní činnosti je ve spojení s jinými informacemi užitečná, při předvídání budoucích peněžních toků z provozní činnosti.

22. Peněžní toky z provozní činnosti jsou primárně odvozeny z hlavních penězotvorných činností účetní jednotky. Příklady peněžních toků z provozní činnosti jsou:
- (a) peněžní příjmy z daní, odvodů a pokut;
 - (b) peněžní příjmy z plateb za zboží a služby poskytnuté účetní jednotkou;
 - (c) peněžní příjmy z dotací nebo transferů a jiných přidělů nebo od jiných rozpočtových orgánů prováděné centrální vládou nebo jinou jednotkou veřejného sektoru;
 - (d) peněžní příjmy z licencí a honorářů, provizí a z jiných výnosů;
 - (e) peněžní úhrady jiným jednotkám veřejného sektoru na financování jejich provozu (nepočítaje v to úvěry);
 - (f) peněžní úhrady dodavatelům zboží a služeb;
 - (g) peněžní úhrady zaměstnancům a platby prováděné jejich jménem;
 - (h) peněžní příjmy a peněžní úhrady pojišťovny, jako pojistné a pojistná plnění, renty a jiné požitky vyplývající z pojistných smluv;
 - (i) peněžní úhrady místních majetkových daní nebo daní ze zisku (kde připadá v úvahu), pokud se týkají provozní činnosti;
 - (j) peněžní příjmy a úhrady ze smluv uzavřených za účelem prodeje nebo obchodování;
 - (k) peněžní příjmy nebo úhrady spojené s ukončováním činnostmi a
 - (l) peněžní příjmy nebo úhrady týkající se vypořádání soudních sporů.

Některé transakce, jako je prodej nějaké položky výrobního zařízení, mohou způsobit přínos nebo újmu zahrnutou do výpočtu čistého přebytku nebo schodku. Avšak peněžní toky týkající se takových transakcí jsou peněžními toky z investiční činnosti.

23. Účetní jednotka může držet cenné papíry a půjčky za účelem jejich prodeje a obchodování s nimi. V tom případě jsou podobné zásobám nabytým za účelem dalšího prodeje. Proto jsou peněžní toky z nákupu a prodeje cenných papírů držných za účelem prodeje a obchodování klasifikovány jako provozní činnost. Podobně peněžní půjčky a úvěry poskytované veřejnými finančními institucemi jsou obvykle klasifikovány jako provozní činnost, protože se vztahují k hlavní penězotvorné činnosti účetní jednotky.
24. V některých právních systémech přidělí nebo schválí vláda nebo jiné jednotky veřejného sektoru účetním jednotkám prostředky na financování jejich činností, přičemž není jasně rozlišeno rozložení těchto prostředků

mezi běžnou činností, investiční činností a vložený vlastní kapitál. Pokud není účetní jednotka schopna odděleně identifikovat rozpočtová určení nebo rozpočtová zmocnění na běžnou činnost, investiční činnost a vložený vlastní kapitál, jsou přiděly klasifikovány jako provozní peněžní toky a tato skutečnost se zveřejní v poznámkách k účetním výkazům.

Investiční činnost

25. Samostatné zveřejnění peněžních toků z investiční činnosti je důležité, protože peněžní toky vyjadřují rozsah, v jakém byly uskutečněny odtoky peněžních prostředků, od kterých se očekává, že přispějí k budoucímu poskytování služeb účetní jednotkou. Příklady peněžních toků z investiční činnosti jsou:
- (a) peněžní úhrady za nabytí pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv. Do těchto plateb jsou zahrnuty i takové, které se vztahují k aktivovaným nákladům na vývoj a k nemovitostem a zařízením vytvořeným vlastní činností;
 - (b) peněžní příjmy z prodeje pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv;
 - (c) peněžní úhrady za nabytí nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhových nástrojů jiných jednotek a podílů na společném podnikání (jiné než platby za takové nástroje, které jsou považovány za peněžní ekvivalenty nebo 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 (jiné než příjmy za takové nástroje, které jsou považovány za peněžní ekvivalenty nebo jsou drženy za účelem prodeje a obchodování);
 - (e) peněžní půjčky a úvěry poskytnuté jiným stranám (jiné než půjčky a úvěry poskytnuté veřejnou finanční institucí);
 - (f) peněžní příjmy ze splátek půjček a úvěrů poskytnutých jiným stranám (jiné než půjčky a úvěry poskytnuté veřejnou finanční institucí);
 - (g) peněžní úhrady za smlouvy futures, forwardové smlouvy, opční smlouvy a swapové smlouvy s výjimkou takových smluv, které jsou drženy za účelem prodeje a obchodování, nebo jsou-li platby klasifikovány 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 platby klasifikovány jako financování.

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

Financování

26. Samostatné zveřejnění peněžních toků z financování je důležité, protože je užitečné při předvídání nároků na budoucí peněžní toky od těch, kteří účetní jednotce poskytují kapitál. Příklady peněžních toků z financování jsou:
- (a) peněžní příjmy 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; a
 - (c) peněžní úhrady nájemce představující snížení nesplaceného závazku vztahujícího se k finančnímu leasingu.

Vykazování peněžních toků z provozní činnosti

27. Účetní jednotka by měla vykazovat peněžní toky z provozní činnosti buď za použití:
- (a) **přímé metody, pomocí níž jsou zveřejněny hlavní třídy hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních úhrad, nebo**
 - (b) **nepřímé metody, pomocí níž je čistý přebytek nebo schodek upraven o dopady transakcí nepeněžní povahy, o jakékoli dopady odložení či časového rozlišení, týkající se minulých nebo budoucích provozních peněžních příjmů či úhrad, a položky výnosu či nákladu spojené s investičními nebo finančními peněžními toky.**
28. Účetním jednotkám je doporučováno, aby vykazovaly peněžní toky z provozní činnosti za použití přímé metody. Přímá metoda poskytuje informace, které mohou být užitečné pro odhad budoucích peněžních toků a které při použití nepřímé metody nejsou dostupné. U přímé metody mohou být informace o hlavních třídách hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních úhrad získány buď:
- (a) z účetních záznamů účetní jednotky nebo
 - (b) úpravou provozních výnosů, provozních nákladů (úroku a podobných výnosů, úrokového nákladu a podobných poplatků u veřejné finanční instituce) a jiných položek ve výsledovce o:
 - (i) změny stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období;
 - (ii) jiné nepeněžní položky a

VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ

- (iii) jiné položky, jejichž peněžními dopady jsou investiční nebo finanční peněžní toky.
29. Vykazování peněžních toků z provozní činnosti použitím přímé metody je účetním jednotkám rovněž doporučováno proto, aby bylo zajištěno sesouhlasení přebytku/schodku z běžné činnosti s čistým peněžním tokem z provozní činnosti. Toto sesouhlasení může být provedeno jako součást výkazu peněžních toků nebo v poznámkách k účetním výkazům.
30. Při nepřímé metodě je čistý peněžní tok z provozní činnosti stanoven úpravou čistého přebytku nebo schodku z běžné činnosti o vlivy:
- (a) změn stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období;
 - (b) nepeněžních položek, jako jsou odpisy, rezervy, odložené daně, nerealizované kursové zisky či ztráty, nerozdělené přebytky přidružených jednotek a menšinové podíly;
 - (c) všechny další položky, jejichž peněžními účinky jsou investiční nebo finanční peněžní toky, a
 - (d) dopad každé mimořádné položky, která je klasifikována jako provozní peněžní tok.

Vykazování peněžních toků z investiční činnosti a z financování

31. Účetní jednotka vykazuje samostatně hlavní třídy hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních úhrad z investiční činnosti a z financování s výjimkou peněžních toků vykazovaných netto, které jsou popsány v odstavcích 32 a 35.

Vykazování peněžních toků netto

32. Peněžní toky vznikající z provozní a investiční činnosti a z financování mohou být vykázány netto:
- (a) shromážděné peněžní příjmy a úhrady provedené jménem zákazníků, daňových poplatníků a příjemců dávek, pokud tyto peněžní toky spíše odrážejí činnosti jiné strany než činnosti účetní jednotky, a
 - (b) peněžní příjmy a výdaje za položky s rychlým obrátem, velkými částkami a krátkou dobou splatnosti.
33. V odstavci 32(a) se odkazuje pouze na transakce, při nichž jsou konečné zůstatky peněžních prostředků kontrolovány vykazující účetní jednotkou. Příklady takových peněžních příjmů a výdajů zahrnují:

- (a) výběr daní jednou z úrovní veřejné správy pro jinou úroveň veřejné správy, nepočítaje v to daně vybrané veřejnou správou pro své vlastní použití v souladu s ujednáním o rozdělení daní;
 - (b) přijetí a splacení vkladů na požádání veřejné finanční instituce;
 - (c) prostředky zákazníků držené investiční jednotkou nebo jednotkou vykonávající správou majetku a
 - (d) nájemné vybrané jménem vlastníků nemovitostí a jim uhrazené.
34. Příklady peněžních příjmů a výdajů zmíněných v odstavci 32(b) jsou:
- (a) nákup a prodej investic; a
 - (b) jiné krátkodobé výpůjčky, například takové, které mají splatnost tři měsíce nebo kratší.
35. **Peněžní toky vyplývající z následujících činností veřejné finanční instituce mohou být vykázány netto:**
- (a) **peněžní příjmy a výdaje související s přijetím a splácením vkladů s pevným datem splatnosti;**
 - (b) **vklady a výběry peněz u jiných finančních institucí; a**
 - (c) **peněžní půjčky a úvěry poskytované klientům a splátky těchto půjček a úvěrů.**

Peněžní toky v cizí měně

36. **Peněžní toky z transakcí v cizí měně se vykáží ve funkční měně účetní jednotky, přičemž pro částku v cizí měně se použije směnný kurs mezi funkční měnou a cizí měnou k datu peněžního toku.**
37. **Peněžní toky zahraniční ovládané jednotky se převedou směnnými kursy mezi funkční měnou a cizí měnou k datům peněžních toků.**
38. Peněžní toky vyjádřené v cizí měně jsou vykázány způsobem konzistentním s IPSAS 4 „Dopady změn směnných kursů cizích měn“. Ten dovoluje užití směnného kursu, který se blíží aktuálnímu kursu. Například směnný kurs stanovený na základě váženého průměru za období může být použit pro zachycení transakcí v cizí měně nebo pro přepočet peněžních toků zahraniční ovládané jednotky. Avšak IPSAS 4 nedovoluje použít směnný kurs k datu vykázání při převodu peněžních toků ze zahraniční ovládané jednotky.
39. Nerealizované zisky a ztráty ze změn směnných kursů cizích měn nejsou peněžními toky. Avšak dopady změn směnných kursů u peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držených nebo dlužných v cizí měně

jsou vykazovány ve výkazu peněžních toků za účelem sesouhlasení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na počátku a ke konci období. Tato částka je vykazována odděleně od peněžních toků z provozní činnosti, investiční činnosti a financování a zahrnuje rozdíly, pokud nějaké jsou, jakoby takové peněžní toky byly vykazány směnnými kursy platnými ke konci období.

Úroky a dividendy

40. **Peněžní toky z úroků a dividend přijatých a vyplacených se vykazují samostatně. Každý je klasifikován konzistentním způsobem z období do období buď jako peněžní tok z provozní činnosti, z investiční činnosti nebo z financování.**
41. Úhrnná částka úroků zaplacená během období je zveřejněna ve výkazu peněžních toků, ať již byla uznána jako náklad ve výsledovce, nebo aktivována v souladu s povoleným alternativním přístupem podle IPSAS 5 „Výpůjční náklady“.
42. Úroky vyplacené a úroky a dividendy přijaté jsou obvykle u veřejných finančních institucí klasifikovány jako provozní peněžní toky. Avšak pro ostatní účetní jednotky neexistuje žádná dohoda, týkající se klasifikace takových peněžních toků. Vyplacené úroky a úroky a dividendy přijaté mohou být klasifikovány jako provozní peněžní toky, protože jsou zahrnuty do čistého přebytku nebo schodku při jeho stanovení. Alternativně mohou být vyplacené úroky klasifikovány jako finanční peněžní toky, protože představují náklady na získání zdrojů financování, a úroky a dividendy přijaté jako investiční peněžní toky, protože představují výnosy z investic.
43. Vyplacené dividendy mohou být klasifikovány jako finanční peněžní toky, protože jsou nákladem na získání zdrojů financování. Alternativně mohou být vyplacené dividendy klasifikovány jako součást peněžních toků z provozní činnosti proto, aby uživatelé měli možnost určit schopnost účetní jednotky vyplácet dividendy z provozních peněžních toků.

Daně z čistého přebytku

44. **Peněžní toky plynoucí z daní z čistého přebytku se vykazují samostatně a jsou klasifikovány jako peněžní toky z provozní činnosti, pokud nemohou být samostatně přiřazeny financování a investiční činnosti.**
45. Účetní jednotky veřejného sektoru jsou obvykle osvobozeny od daní z čistého přebytku. Některé účetní jednotky veřejného sektoru však mohou fungovat v daňově ekvivalentním režimu, kde jsou uvaleny daně stejným způsobem jako účetní jednotky v soukromém sektoru.

46. Daně z čistého přebytku vyplývají z transakcí, které vedou ke vzniku peněžních toků, které jsou ve výkazu peněžních toků klasifikovány jako provozní činnosti, investiční činnost nebo financování. Zatímco daňový náklad může být snadno přiřaditelný investiční činnosti nebo financování, k němu se vztahující daňové peněžní toky je často prakticky nemožné přiřadit a mohou vznikat v jiných obdobích než peněžní toky z dané transakce. Proto jsou zaplacené daně obvykle klasifikovány jako peněžní toky z provozní činnosti. Avšak, je-li možné přiřadit daňový peněžní tok k jednotlivé transakci, která vede ke vzniku peněžních toků, které jsou klasifikovány jako investiční činnost nebo financování, je daňový peněžní tok příslušně klasifikován také jako investiční činnost nebo financování, dle. Když jsou daňové peněžní toky přiřazeny více než jedné činnosti, je třeba zveřejnit celkovou částku zaplacených daní.

Investice do ovládaných jednotek, přidružených jednotek a společného podnikání

47. Když jsou investice do přidružené nebo ovládané jednotky zachycovány ekvivalenční metodou nebo metodou ocenění pořizovacími náklady, investor omezuje jejich vykazování ve výkazu peněžních toků na peněžní toky mezi sebou a účetní jednotkou, do níž investoval, například na dividendy a půjčky.
48. Účetní jednotka, která vykazuje své podíly ve spoluovládané jednotce za použití poměrné konsolidace, zahrnuje do konsolidovaného výkazu peněžních toků svůj poměrný podíl na peněžních tocích spoluovládané jednotky. Účetní jednotka, která vykazuje takový podíl za použití ekvivalenční metody, zahrnuje do svého výkazu peněžních toků peněžní toky týkající se svých investic do spoluovládané jednotky a dále rozdělení a jiné výdaje a příjmy mezi ní a spoluovládanou jednotkou.

Nabytí a pozbytí ovládaných jednotek a jiných provozních jednotek

49. **Souhrnné peněžní toky z nabytí a z pozbytí ovládaných jednotek či jiných provozních jednotek se vykazují odděleně a jsou klasifikovány jako investiční činnost.**
50. **Účetní jednotka zveřejní souhrnně pro nabytí i pozbytí ovládaných jednotek nebo jiných provozních jednotek za období každou z následujících skutečností:**
- (a) celkovou protihodnotu za nákup nebo pozbytí;
 - (b) tu část protihodnoty za nákup nebo pozbytí vyrovnanou peněžními prostředky a peněžními ekvivalenty;

- (c) **výši peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v nabývané či pozbývané ovládané jednotce nebo provozní jednotce, a**
 - (d) **výši uznaných jiných aktiv a závazků, než jsou peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty, v nabývané či pozbývané ovládané jednotce nebo provozní jednotce, shrnutou podle hlavních kategorií.**
51. Oddělené vykázání peněžního toku způsobeného nabytími a pozbytími ovládaných jednotek a jiných provozních jednotek, jako položky na zvláštním řádku, spolu s odděleným zveřejněním částek aktiv a závazků nabytých či pozbytých, pomáhá odlišit tyto peněžní toky od peněžních toků z jiné provozní činnosti, investiční činnosti a financování. Peněžní toky způsobené pozbytími nejsou odčítány od peněžních toků z nabytí.
52. Souhrnná částka peněžních prostředků vyplacených či přijatých jako protihodnota nákupu či prodeje je vykazována ve výkazu peněžních toků netto, bez peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, které byly nabyty nebo pozbyty.
53. Jiná aktiva a závazky než peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty nabývané nebo pozbývané ovládané jednotky nebo provozní jednotky je nutné zveřejnit tehdy, když ovládaná nebo provozní jednotka již dříve taková aktiva nebo závazky uznala. Například když účetní jednotka veřejného sektoru, která sestavuje výkazy na peněžní bázi je nabyta jinou účetní jednotkou veřejného sektoru, pak se od nabývajících účetních jednotek nepožaduje zveřejnění aktiv a závazků (jiných než peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty) nabyté účetní jednotky, protože tato jednotka by neměla mít uznány nepeněžní položky aktiv a závazků.

Nepeněžní transakce

54. **Investiční a finanční transakce, které nevyžadují použití peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, jsou z výkazu peněžních toků vyloučeny. Takové transakce se zveřejní někde jinde v účetní závěrce tak, aby poskytly veškeré relevantní informace o této investiční činnosti a financování.**
55. Mnohé z investiční činnosti a financování nemá přímý dopad na běžné peněžní toky, ačkoliv ovlivňuje strukturu kapitálu a aktiv účetní jednotky. Vyloučení nepeněžních transakcí z výkazu peněžních toků je konzistentní s účelem výkazu peněžních toků, neboť takové položky se netýkají peněžních toků v daném běžném období. Příklady nepeněžních transakcí jsou:
- (a) nabytí aktiv prostřednictvím směny aktiv, převzetím přímo se vztahujících závazků nebo prostřednictvím finančního pronájmu a

- (b) přeměna dluhu na vlastní kapitál.

Složky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů

56. **Účetní jednotka zveřejní složky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů a prokáže soulad mezi částkami ve svém výkazu peněžních toků se stejnými položkami vykázanými v rozvaze.**
57. S ohledem na rozmanitost postupů při řízení peněz a bankovních ujednání ve světě a pro zajištění souladu s IPSAS 1 zveřejňuje účetní jednotka pravidla, která přijala pro stanovení skladby peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.
58. Dopad každé změny v pravidlech pro stanovení složek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, například změna v klasifikaci finančních nástrojů dříve považovaných za součást investičního portfolia účetní jednotky, je vykazován v souladu s IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Další zveřejnění

59. **Účetní jednotka v poznámkách k účetním výkazům zveřejní, spolu s komentářem vedení, částku významných zůstatků peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držených touto účetní jednotkou, které nejsou dostupné pro použití ekonomickou jednotkou.**
60. Existují různé okolnosti, za nichž zůstatky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držené účetní jednotkou nejsou dostupné pro použití ekonomickou jednotkou. Mezi příklady patří zůstatky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držených ovládanou jednotkou, která funguje v zemi, kde jsou uplatněna devizová nebo jiná zákonná omezení, a kdy tyto zůstatky nejsou dostupné pro obecné použití ovládající jednotkou nebo jinými ovládanými jednotkami.
61. Dodatečné informace mohou být pro uživatele významné pro pochopení finanční pozice a likvidity účetní jednotky. Zveřejnění těchto informací spolu s popisem v poznámkách k účetním výkazům se doporučuje a může zahrnovat:
- (a) částku nevyčerpaných výpůjčních příslibů, které mohou být dostupné pro budoucí provozní činnost a k vypořádání kapitálových závazků, s uvedením jakýchkoli omezení pro použití těchto příslibů;
 - (b) úhrnné částky peněžních toků z takové provozní činnosti, investiční činnosti a financování, které se vztahují k podílům na společném podnikání vykazovaných za použití poměrné konsolidace; a
 - (c) částku a povahu peněžních zůstatků s omezením.

62. Když jsou rozpočtová určení nebo rozpočtová zmocnění sestavována na peněžní bázi, může výkaz peněžních toků napomoci uživatelům porozumět vztahu mezi činnostmi a programy účetní jednotky a vládními informacemi k rozpočtu. Odkazujeme na IPSAS 1, který stručně pojednává o porovnávání skutečných čísel s rozpočtovanými.

Datum účinnosti

63. **Tento IPSAS nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. červencem 2001 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.**
64. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví akruální bázi účetnictví definovanou IPSAS po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Dodatek

Výkaz peněžních toků (pro jinou účetní jednotku než finanční instituci)

Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu. Jeho účelem je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho významu.

Přímá metoda výkazu peněžních toků (odstavec 27(a))**Účetní jednotka veřejného sektoru—Konsolidovaný výkaz peněžní toků za rok končící 31. prosince 20X2 (v tisících měnové jednotky)**

	20X2	20X1
PENĚŽNÍ TOKY Z PROVOZNÍ ČINNOSTI		
Příjmy		
Zdanění	X	X
Prodeje zboží a služeb	X	X
Dotace	X	X
Přijatý úrok	X	X
Ostatní příjmy	X	X
Úhrady		
Náklady na zaměstnance	(X)	(X)
Superrenta	(X)	(X)
Dodavatelé	(X)	(X)
Placený úrok	(X)	(X)
Ostatní úhrady	(X)	(X)
Čisté peněžní toky z provozní činnosti	X	X
PENĚŽNÍ TOKY Z INVESTIČNÍ ČINNOSTI		
Nákup zařízení a vybavení	(X)	(X)
Příjmy z prodeje zařízení a vybavení	X	X
Příjmy z prodeje investic	X	X
Nákup cenných papírů v cizích měnách	(X)	(X)
Čisté peněžní toky z investiční činnosti	(X)	(X)

VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ

PENĚŽNÍ TOKY Z FINANCOVÁNÍ

Příjmy z výpůjček	X	X
Splátky výpůjček	(X)	(X)
Rozdělení/dividendy subjektům veřejné správy	(X)	(X)
Čisté peněžní toky z financování	<u>X</u>	<u>X</u>
Čisté zvýšení/(snížení) peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů	X	X
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty k počátku období	<u>X</u>	<u>X</u>
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty ke konci období	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

Poznámky k výkazu peněžních toků

(a) Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty

Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty obsahují peněžní hotovost a zůstatky u bank a investice do nástrojů peněžního trhu. Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty zahrnuté do výkazu peněžních toků se skládají z následujících částek z Výkazu o finanční situaci:

	20X2	20X1
Peněžní hotovost a zůstatky u bank	X	X
Krátkodobé investice	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

Účetní jednotka má nevyčerpané úvěrové přísliby ve výši X, přičemž X z této částky musí být použito na projekty infrastruktury.

(b) Pozemky, budovy a zařízení

Ekonomická jednotka nabyla během období pozemky, budovy a zařízení v úhrnných pořizovacích nákladech X, z nichž X bylo nabyto prostřednictvím kapitálové dotace ústřední vlády. Za nákup pozemků, budov a zařízení byly provedeny peněžní úhrady ve výši X.

(c) Sesouhlasení čistých peněžních toků z provozní činnosti s čistým přebytkem/(schodkem) z běžné činnosti (v tisících měnové jednotky)

Přímá metoda výkazu peněžních toků (odstavec 27(a))**Poznámky k výkazu peněžních toků**

(c) *Sesouhlasení čistých peněžních toků z provozní činnosti s čistým přebytkem/(schodkem) z běžné činnosti*

(v tisících měnové jednotky)	20X2	20X1
Přebytek nebo schodek	X	X
Nepeněžní pohyby		
Odpisy	X	X
Odpisy (nehmotných aktiv)	X	X
Zvýšení rezervy na pochybné pohledávky	X	X
Nárůst splatných dluhů	X	X
Zvýšení výpůjček	X	X
Zvýšení rezerv týkajících se nákladů na zaměstnance	X	X
(Přínosy)/újmy z prodeje pozemků, budov a zařízení	(X)	(X)
(Přínosy)/újmy z prodeje investic	(X)	(X)
Zvýšení ostatních oběžných aktiv	(X)	(X)
Nárůst hodnoty investice z důvodu přecenění	(X)	(X)
Zvýšení pohledávek	(X)	(X)
Čisté peněžní toky z provozní činnosti	X	X

VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ

Nepřímá metoda výkazu peněžních toků (odstavec 27(b))

Účetní jednotka veřejného sektoru—Konsolidovaný výkaz peněžních toků za rok končící 31. prosince 20X2 (v tisících měnové jednotky)

(v tisících měnové jednotky)	20X2	20X1
PENĚŽNÍ TOKY Z PROVOZNÍ ČINNOSTI		
Přebytek nebo schodek	X	X
Nepeněžní pohyby		
Odpisy	X	X
Odpisy (nehmotných aktiv)	X	X
Zvýšení rezervy na pochybné pohledávky	X	X
Nárůst splatných dluhů	X	X
Zvýšení výpůjček	X	X
Zvýšení rezervy týkající se nákladů na zaměstnance	X	X
(Přínosy)/újmy z prodeje pozemků, budov a zařízení	(X)	(X)
(Přínosy)/újmy z prodeje investic	(X)	(X)
Zvýšení ostatních oběžných aktiv	(X)	(X)
Nárůst hodnoty investice z důvodu přecenění	(X)	(X)
Zvýšení pohledávek	(X)	(X)
Čisté peněžní toky z provozní činnosti	X	X

Komentář k výkazu peněžních toků(a) *Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty*

Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty obsahují peněžní hotovost a zůstatky u bank a investice do nástrojů peněžního trhu. Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty zahrnuté do výkazu peněžních toků se skládají z následujících položek z Výkazu o finanční situaci:

	20X2	20X1
Peněžní hotovost a zůstatky u bank	X	X
Krátkodobé investice	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>

Účetní jednotka má nevyčerpané úvěrové přísliby ve výši X, přičemž X z této částky musí být použito na projekty infrastruktury.

(b) *Pozemky, budovy a zařízení*

Ekonomická jednotka nabyla během období pozemky, budovy a zařízení v úhrnných pořizovacích nákladech X, z nichž X bylo nabyto prostřednictvím dotace ústřední vlády do vlastního kapitálu. Za nákup pozemků, budov a zařízení byly provedeny peněžní úhrady ve výši X.

Srovnání s IAS 7

IPSAS 2, „Výkaz peněžních toků“ primárně čerpá z IAS 7 „Výkazy peněžních toků“. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 2 a IAS 7 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 7 byly do IPSAS 2 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 2 užívá v určitých případech terminologii odlišnou od IAS 7. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů účetní jednotka, výnos (revenue), Výkaz o finanční výkonnosti (statement of financial performance), Výkaz o finanční situaci (statement of financial position), čistá aktiva/vlastní kapitál v IPSAS 2. Ekvivalentní termíny v IAS 7 jsou podnik, výnos (income), výsledovka (income statement), rozvaha (balance sheet), vlastní kapitál.
- IPSAS 2 obsahuje ve srovnání s IAS 7 (viz odstavec 8) odlišnou skupinu definic odborných termínů.
- IAS 7 i IPSAS 2 umožňují využití jak přímé, tak nepřímé metody pro vykázání peněžních toků z provozní činnosti. Pokud je pro vykázání peněžních toků z provozní činnosti použita přímá metoda, IPSAS 2 podporuje zveřejnění sesouhlasení přebytku nebo deficitu s provozními peněžními toky v poznámkách k účetním výkazům (viz odstavec 29).
- Dodatek k IPSAS 2 neobsahuje ilustraci výkazu peněžních toků finanční instituce.

IPSAS 3— ÚČETNÍ PRAVIDLA, ZMĚNY ÚČETNÍCH ODHADŮ A CHYBY

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 8 (novelizovaného v prosinci 2003) „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“ 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 výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 8.

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

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

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

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

IPSAS 3 — ÚČETNÍ PRAVIDLA, ZMĚNY ÚČETNÍCH ODHADŮ A CHYBY

OBSAH

	Odstavec
Úvod.....	IN1-IN20
Cíl.....	1–2
Rozsah působnosti.....	3–6
Definice.....	7–8
Významnost.....	8
Účetní pravidla.....	9–36
Volba účetních pravidel.....	9–15
Konzistence účetních pravidel.....	16
Změny v účetních pravidlech.....	17–23
Provedení změn v účetních pravidlech.....	24–32
Retrospektivní uplatnění.....	27
Omezení retrospektivního uplatnění.....	28–32
Zveřejnění.....	33–36
Změny v účetních odhadech.....	37–45
Zveřejnění.....	44–45
Chyby.....	46–54
Omezení retrospektivního přepočtu.....	48–53
Zveřejnění chyb z minulých období.....	54
Neproveditelnost retrospektivní aplikace a retrospektivního přepočtu.....	55–58
Datum účinnosti.....	59–60
Zrušení IPSAS 3 (z roku 2003).....	61
Dodatek: změny ostatních dokumentů	
Implementační příručka k IPSAS 3	
Zdůvodnění závěrů	
Srovnání s IAS 8	

IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“ je obsažen v odstavcích 1–61. Všechny uvedené odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 3 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, zdůvodněním závěrů a „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“.

Úvod

IN1. IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“ nahrazuje IPSAS 3, „Čistý přebytek nebo schodek za období, zásadní chyby a změny účetních pravidel“ (vydaný v květnu 2000) a použije se pro roční účetní závěrky začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější použití standardu se doporučuje.

Důvody pro novelu IPSAS 3

IN2. IPSASB vytvořila tento novelizovaný IPSAS 3 jako odpověď na projekt zkvalitnění mezinárodních účetních standardů IASB a jako důsledek své snahy o vhodnou míru harmonizace standardů pro veřejný sektor se standardy pro soukromý sektor.

IN3. Při tvorbě tohoto novelizovaného IPSAS 3 uplatnila IPSASB takové pravidlo, že byly provedeny všechny změny původního IAS 8, „Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny účetních pravidel“, které byly výsledkem projektu zkvalitnění IAS realizovaného IASB, kromě těch případů, kdy se původní IPSAS lišil od ustanovení IAS 8 z důvodu jeho zaměření na veřejný sektor; takové odchylky byly v tomto IPSAS 3 ponechány a jsou zmíněny v části Srovnání s IAS 8. Veškeré změny, které IASB provedla v IAS 2 následně po projektu zkvalitnění IAS, nebyly již do IPSAS 3 promítnuty.

Změny předchozích požadavků

IN4. Hlavní odchylky od původní verze IPSAS 3 jsou popsány v níže.

Název standardu

IN5. Název standardu je „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Rozsah působnosti

IN6. Standard zahrnuje kritéria pro volbu účetních pravidel, které byly dříve uvedeny v IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“, a

IN7. Standard neobsahuje požadavky na vykazování položek ve Výkazu o finanční výkonnosti, které jsou nyní zahrnuty do IPSAS 1.

Definice

IN8. Standard definuje nové termíny: změna účetních odhadů, chyby z minulých období, prospektivní uplatnění, retrospektivní uplatnění a retrospektivní přepočty, neproveditelnost, významnost a poznámky.

- IN9. Standard již neobsahuje definice termínů: mimořádné položky, běžná činnost, čistý přebytek/schodek a přebytek/schodek z běžné činnosti, které již nejsou potřebné.

Významnost

- IN10. Standard vymezuje, že:
- účetní pravidla uvedená v IPSAS není nutné použít, pokud by dopad tohoto použití byl nevýznamný; a
 - účetní závěrka není ve shodě s IPSAS, pokud obsahuje významné chyby.

Čistý přebytek nebo schodek za období

- IN11. Standard neobsahuje požadavek na zveřejnění přebytku nebo schodku za období, který byl součástí nahrazovaného IPSAS 3, přičemž nyní je tento požadavek součástí IPSAS 1.

Účetní pravidla

- IN12. Standard upravuje hierarchii jednotlivých částí IPSAS a závazné a nepovinné postupy, které se použijí při volbě účetních pravidel používaných pro sestavení účetní závěrky. Nová hierarchie je nyní považována za zásadu, která je uvedena tučným písmem.
- IN13. Standard neobsahuje povolené alternativní řešení pro změny účetních pravidel (včetně dobrovolných změn), které bylo součástí nahrazovaného IPSAS 3. Účetní jednotka nyní musí (pokud je to proveditelné) vykazovat změny účetních pravidel retrospektivně.

Chyby

- IN14. Standard nerozlišuje mezi zásadními chybami a ostatními významnými chybami.
- IN15. Standard neobsahuje povolené alternativní řešení pro opravy chyb, které bylo součástí nahrazovaného IPSAS 3. Účetní jednotka nyní musí (pokud je to proveditelné) vykazovat opravy významných chyb z minulých období retrospektivně, a to v první sadě účetních výkazů schválených ke zveřejnění po jejich zjištění.

Kritéria pro výjimky z požadavků (neproveditelnost)

- IN16. V případě neproveditelnosti požaduje standard k začátku běžného období vyčíslení kumulovaných dopadů pro případ:
- použití nového účetního pravidla pro všechny minulé období, nebo

- výskytu chyby ve všech minulých obdobích.

Účetní jednotka upraví srovnávací informace tak, jako kdyby nové účetní pravidlo bylo použito vždy; nebo jako kdyby byla chyba opravena prospektivně, jak nejdříve by to bylo možné.

IN17. Standard obsahuje vodítko pro interpretaci pojmu neproveditelnost.

Zveřejnění

IN18. Standard požaduje detailnější a rozsáhlejší zveřejnění částek úprav provedených v důsledku změn účetních pravidel nebo oprav chyb minulých období, než bylo požadováno předchozí verzí IPSAS.

IN19. Standard spíše požaduje, než doporučuje, zveřejnění:

- nastávající změny účetního pravidla v situaci, kdy účetní jednotka bude muset implementovat nový IPSAS, který již byl zveřejněn, ale dosud nenastala jeho účinnost; a
- známé nebo spolehlivě odhadnutelné informace, které jsou relevantní pro posouzení možných dopadů implementace nového IPSAS na účetní závěrku účetní jednotky v období jeho prvního použití.

Změny ostatních standardů

IN20. Standard obsahuje závazný dodatek změn ostatních IPSAS, který není součástí projektu zkvalitnění IPSAS a byl vyvolán úpravami tohoto IPSAS.

IPSAS 3 — ÚČETNÍ PRAVIDLA, ZMĚNY ÚČETNÍCH ODHADŮ A CHYBY

Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit kritéria volby a změn účetních pravidel spolu s účetním řešením a zveřejňováním změn účetních pravidel, změn účetních odhadů a oprav chyb. Záměrem tohoto standardu je zvýšení spolehlivosti a relevantnosti účetní závěrky všech účetních jednotek a srovnatelnost těchto účetních závěrek jak mezi jednotlivými obdobími v průběhu času, tak v daném období s účetními závěrkami jiných účetních jednotek.
2. Požadavky na zveřejnění týkající se účetních pravidel, s výjimkou těch, které se týkají změn účetních pravidel, jsou uvedeny v IPSAS 1.

Rozsah působnosti

3. **Tento standard se použije při volbě účetních pravidel a při vykazování změn účetních pravidel, změn účetních odhadů a opravách chyb z minulých období.**
4. Tento standard se nezabývá daňovými dopady oprav chyb z minulých období a retrospektivní úpravy provedené při změnách účetních pravidel, protože to pro řadu účetních jednotek veřejného sektoru není relevantní. Návod jak postupovat při řešení takových daňových dopadů obsahují mezinárodní nebo národní účetní standardy zabývající se daněmi ze zisku.
5. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
6. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná IPSASB vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1.

Definice

7. 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 účetní závěrky.

Akruální báze představuje účetní východiska, podle kterých jsou transakce a ostatní události vykazovány tehdy, kdy nastaly (bez ohledu na to, kdy byly peníze nebo jejich ekvivalenty přijaty, či zaplacený). Z uvedeného důvodu jsou transakce a události zobrazeny v účetních knihách a vykážány v účetní závěrce za období, ke kterému se vztahují.

Položky vykazované na základě akruálního principu jsou aktiva, závazky, čistá aktiva/vlastní kapitál, výnosy a náklady.

Změna účetního odhadu je úprava částky aktiva nebo závazku vedené v účetnictví nebo částky periodické spotřeby aktiva, která je výsledkem posouzení současného stavu a očekávaných budoucích užitků a závazků spojených s aktivem nebo závazkem. Důvodem ke změně účetních odhadů jsou nové informace nebo nový vývoj, přičemž se však nejedná o opravu chyb.

Neproveditelný je požadavek tehdy, když jej účetní jednotka nemůže realizovat i přes veškeré vykonané úsilí. Uplatnit změnu účetního pravidla retrospektivně nebo provést retrospektivní přepočtení za účelem opravy chyby je pro konkrétní minulé období neproveditelné, jestliže:

- (a) dopady retrospektivního uplatnění nebo retrospektivního přepočtu nejsou zjistitelné;
- (b) retrospektivní uplatnění nebo retrospektivní přepočtení vyžaduje domněnky o tom, jaké záměry by mělo vedení v daném období; a
- (c) retrospektivní uplatnění nebo retrospektivní přepočtení vyžaduje podstatné odhady částek a je nemožné objektivně odlišit informace o těchto odhadech, které:
 - (i) prokazovaly okolnosti, které existovaly k datu, kdy byly tyto informace rozpoznány, oceněny a zveřejněny; a
 - (ii) byly k dispozici v okamžiku, kdy byla účetní závěrka za dané období schvalována ke zveřejnění

od ostatních informací.

Významné položky jsou takové, jejichž neuvedení nebo nesprávné uvedení by mohlo jednotlivě nebo souhrnně ovlivnit rozhodnutí nebo úsudky uživatelů přijímané 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.

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

- (a) které byly k dispozici v době, kdy byly účetní závěrky za zmíněná období schvalovány k vydání; a
- (b) u kterých bylo možné oprávněně očekávat, že byly získány a vzaty v úvahu při přípravě a předkládání těchto účetních závěrek.

Takové chyby mohou být důsledkem matematických chyb, chyb při aplikaci účetních pravidel, omylu nebo chybné interpretace faktů a podvodu.

Prospektivní aplikace změn v účetních pravidlech a uznávání dopadu změn v účetním odhadu, jsou:

- (a) **aplikování nových účetních pravidel na transakce, jiné události a podmínky vyskytující se po datu, ke kterému se pravidla změnila; a**
- (b) **uznání dopadu změn účetních odhadů v současném a budoucích obdobích ovlivněných změnou.**

Retrospektivní aplikace je aplikace nového účetního pravidla pro transakce, jiné události a podmínky tak, jako kdyby toto pravidlo bylo aplikováno vždy.

Retrospektivní přepracování je oprava uznatelnosti, ocenění a zveřejnění částek položek účetní závěrky tak, jako kdyby chyba v předchozím období vůbec nevznikla.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu, jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

Významnost

8. **Vyhodnocení toho, zda opomenutí nebo nesprávné vykazání položky může mít vliv na rozhodování uživatelů, čímž se může stát významným, vyžaduje posouzení vlastností daných uživatelů. Předpokládá se, že uživatelé mají nezbytné znalosti veřejného sektoru, ekonomických činností a účetnictví a ochotu studovat poskytované informace s nezbytným úsilím. Proto zmiňované posouzení musí brát v úvahu to, jak se dá očekávat, že budou uživatelé s uvedenými vlastnostmi ovlivněni při svém rozhodování.**

Účetní pravidla

Volba účetních pravidel

9. **Jestliže se standard nebo interpretace konkrétně vztahuje na transakci, jinou událost nebo podmínku, pak účetní pravidla vztahující se k dané položce musejí být stanovena na základě daného standardu a s přihlédnutím ke všem relevantním implementačním příručkám vydaným IPSASB k tomuto standardu.**
10. **IPSAS určují účetní pravidla, ke kterým došel IPSASB tak, aby výsledkem byly účetní závěrky obsahující relevantní a spolehlivé informace o transakcích, dalších událostech a podmínkách, k nimž se vztahují. Tato pravidla nemusí být použita tehdy, je-li účinek jejich použití nevýznamný. Přesto je nesprávné vytvářet nebo ponechat neopravené nevýznamné odchylky od IPSAS za**

- účelem dosažení určitého způsobu vykazání finanční situace účetní jednotky, její finanční výkonnosti nebo peněžních toků.
11. Implementační příručky ke standardům vydané IPSASB netvoří součást těchto standardů, a proto neobsahují požadavky kladené na účetní závěrky.
 12. **V případě absence IPSAS, který by se vztahoval konkrétně k transakci, jiné události nebo podmínce, musí management použít svůj úsudek při tvorbě a použití účetních pravidel, jež zaručí, že dané informace budou:**
 - (a) **relevantní z hlediska přijímání ekonomických rozhodnutí uživatelů; a**
 - (b) **spolehlivé v tom, že účetní závěrky musí:**
 - (i) **zobrazovat věrně finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky;**
 - (ii) **odrážet ekonomickou podstatu transakcí, dalších událostí a podmínek, a ne pouze jejich právní formu;**
 - (iii) **být neutrální, tj. bez zaujatosti;**
 - (iv) **být opatrné; a**
 - (v) **být ze všech podstatných hledisek úplně.**
 13. Odstavec 12 vyžaduje vytvoření takových účetních pravidel, které zajišťují, aby účetní závěrka poskytovala informace splňující řadu kvalitativních charakteristik, Dodatek B v IPSAS 1 podává přehled kvalitativních charakteristik účetních závěrek.
 14. **Při hodnocení popsaném v odstavci 12 musí vedení přihlédnout k následujícím zdrojům a zvážit jejich použitelnost v sestupném pořadí:**
 - (a) **požadavky a návody v IPSAS zabývajících se podobnými a souvisejícími otázkami; a**
 - (b) **definice, kritéria rozpoznání a oceňování aktiv, závazků, výnosů a nákladů popsané v jiných IPSAS.**
 15. **Při hodnocení popsaném v odstavci 12 může vedení rovněž zvažovat nejnovější rozhodnutí a materiály ostatních tvůrců standardů a rovněž postupy používané v praxi v soukromém nebo veřejném sektoru, a to v takové míře, která není v rozporu se zdroji uvedenými v odstavci 14. Jedná se například o materiály vydávané IASB zahrnující „Konceptní rámec pro sestavování a zveřejňování účetní závěrky“, IFRS a jejich interpretace vydávané Výborem pro interpretace mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC) nebo dřívějším Stálým interpretačním výborem (SIC).**

Konzistence účetních pravidel

16. Účetní jednotka zvolí a používá na obdobné transakce, ostatní události a podmínky svá účetní pravidla konzistentně, pokud některý standard výslovně nevyžaduje nebo nepřipouští vhodnější klasifikaci položek. Pokud některý standard požaduje nebo připouští takovou klasifikaci, pak je ke každé kategorii vybráno a konzistentně použito nejvhodnější účetní pravidlo.

Změny v účetních pravidlech

17. Účetní jednotka může změnit účetní pravidlo pouze v případě, že změna:
- (a) je vyžadována některým IPSAS; nebo
 - (b) povede k účetní závěrce poskytující spolehlivé a relevantnější informace o dopadech transakcí, jiných událostí nebo podmínkách finanční situací, finanční výkonnosti nebo peněžní toky účetní jednotky.
18. Uživatelé účetních závěrek potřebují mít možnost porovnat účetní závěrky účetních jednotek za více období, aby rozeznali trendy v jejich finanční situaci, finanční výkonnosti a peněžních tocích. Proto musí být v průběhu všech období používána stejná účetní pravidla s výjimkou případů, kdy změna účetního pravidla splňuje kritéria odstavce 17.
19. Změna výchozí báze účetnictví z jedné na druhou je změnou účetních pravidel.
20. Změna účetního řešení, vykazování nebo oceňování transakcí, událostí nebo podmínek v rámci dané výchozí báze účetnictví se považuje za změnu účetních pravidel.
21. Následující případy nejsou změnami účetních metod:
- (a) použití účetního pravidla na transakce, další události nebo podmínky, které se podstatně liší od transakcí, událostí nebo podmínek, které nastaly dříve; a
 - (b) použití nového účetního pravidla na transakce, další události nebo podmínky, které se dříve nevyskytovaly nebo byly nevýznamné.
22. První přijetí pravidla představujícího přeceňování aktiv v souladu se standardem IPSAS 17, „Pozemky, budovy a zařízení“ nebo s relevantním mezinárodním či národním účetním standardem zabývajícím se nehmotnými aktivy, je změnou účetních pravidel, při které se postupuje spíše jako při přecenění v souladu s IPSAS 17 nebo jiným relevantním standardem, než podle tohoto standardu.

23. Odstavce 24–36 se nevztahují na změny účetních pravidel popsaných v odstavci 22.

Provedení změn v účetních pravidlech

24. **V souladu s odstavcem 28:**

- (a) **účetní jednotka vykáže změnu v účetním pravidle vyplývající z prvního přijetí IPSAS v souladu s přechodnými ustanoveními uvedenými v příslušném standardu, pokud existují; a**
 - (b) **jestliže účetní jednotka změní účetní pravidlo při první aplikaci IPSAS, který neobsahuje specifická přechodná ustanovení vztahující se k dané změně, nebo změní účetní pravidla dobrovolně, aplikuje danou změnu retrospektivně.**
25. Pro účely tohoto IPSAS není dřívější aplikace standardu dobrovolnou změnou účetního pravidla.
26. V případě absence IPSAS, který by se vztahoval ke konkrétní transakci, jiné události nebo podmínce, může vedení v souladu s odstavcem 15 použít účetní pravidlo převzaté z nejnovějšího rozhodnutí a materiálů ostatních tvůrců standardů a rovněž postupy používané v praxi v soukromém nebo veřejném sektoru, avšak pouze v míře, která je v souladu s odstavcem 14. Jedná se například o materiály vydávané IASB zahrnující „Koncepční rámec pro sestavování a zveřejňování účetní závěrky“, IFRS a jejich interpretace vydávané Výborem pro interpretace mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC) nebo dřívějším Stálým interpretačním výborem (SIC). Jestliže se účetní jednotka rozhodne změnit účetní pravidlo v důsledku změny některého z uvedených materiálů, považuje se taková změna za dobrovolnou změnu účetních pravidel a tak je také vykázána a zveřejněna.

Retrospektivní uplatnění

27. **Pokud je účetní pravidlo podle odstavce 28 použito retrospektivně v souladu s odstavcem 24(a) nebo (b), upraví účetní jednotka počáteční zůstatek každé součásti čistých aktiv/vlastního kapitálu u nejstaršího vykazovaného minulého období a ostatní srovnatelné údaje zveřejněné v jednotlivých vykazovaných obdobích tak, jako kdyby bylo nové účetní pravidlo použito vždy.**

Omezení retrospektivního uplatnění

28. **Je-li odstavcem 24(a) nebo (b) vyžadováno retrospektivní použití, musí být změna účetního pravidla provedena retrospektivně s výjimkou případů, kdy je neproveditelné zjištění buď dopadů v konkrétním období, nebo kumulativních dopadů takové změny.**

29. **Je-li neproveditelné stanovit dopady změny účetního pravidla v konkrétním období u srovnávacích informací za jedno nebo několik předchozích vykazovaných období, použije účetní jednotka nové účetní pravidlo na účetní hodnoty aktiv a závazků k počátku nejstaršího období, u kterého je retrospektivní použití proveditelné, což může být i běžné období a dále je třeba provést odpovídající úpravy počátečních zůstatků všech součástí čistých aktiv/vlastního kapitálu v daném období.**
30. **Je-li neproveditelné stanovit na počátku běžného období kumulativní dopady nového účetního pravidla na všechna předchozí období, upraví účetní jednotka srovnávací informace tak, aby nové účetní pravidlo bylo použito prospektivně od prvního možného data.**
31. Jestliže účetní jednotka použije nové účetní pravidlo retrospektivně, pak použije nové účetní pravidlo na srovnávací informace za předchozí období pokud možno za co nejdelsí období do minulosti. Retrospektivní použití na předchozí období není proveditelné, pokud není proveditelné stanovení kumulativního dopadu na počáteční i konečné stavy Výkazu o finanční situaci za dané období. Částka výsledných úprav vztahující se k obdobím před tím, které je vykazováno v dané účetní závěrce, se provede v počátečním zůstatku jednotlivých částí čistých aktiv/vlastního kapitálu, v nejstarším vykazovaném období. Úpravy se obvykle provádějí proti kumulovaným přebytkům nebo schodkům. Úpravy však mohou být provedeny také proti jiným částem čistých aktiv/vlastního kapitálu (například z důvodu shody s některým z IPSAS). Jakékoliv jiné informace týkající se předchozích období, jako například historické souhrny finančních dat, jsou rovněž upraveny v míře, v jaké je to prakticky proveditelné.
32. Je-li pro účetní jednotku neproveditelné použít nové účetní pravidlo retrospektivně, protože nelze stanovit kumulativní dopady nového účetního pravidla na všechna předchozí období, použije účetní jednotka v souladu s odstavcem 30 nové pravidlo prospektivně od počátku nejbližšího možného období. Část kumulativních úprav aktiv, závazků a čistých aktiv/vlastního kapitálu, která se vztahuje k době před uvedeným datem, proto není zohledněna. Změna účetních pravidel je povolena i v případě, že je neproveditelné použít pravidlo prospektivně na kterékoliv předchozí období. Odstavce 55–58 poskytují návod pro případ, kdy je neproveditelné použít nové účetní pravidlo na jedno nebo několik předchozích období.

Zveřejnění

33. **Pokud by první přijetí IPSAS, které má dopad na běžné nebo kterékoliv předcházející období, mohlo mít dopad na budoucí období, s výjimkou situace, kdy je neproveditelné určit částku nezbytné úpravy, je účetní jednotka povinna zveřejnit následující skutečnosti:**
- (a) **název standardu;**

- (b) informace o tom, že změna účetního pravidla byla provedena v souladu s přechodnými ustanoveními, jestliže to připadá v úvahu;
- (c) podstatu změny účetního pravidla;
- (d) popis přechodných ustanovení, jestliže to připadá v úvahu;
- (e) přechodná ustanovení, která mohou mít vliv na budoucí období, pokud to připadá v úvahu;
- (f) u aktuálního období a všech předchozích vykazovaných období, v míře proveditelnosti, částku úprav jednotlivých řádků všech účetních výkazů, kterých se to týká;
- (g) částku úpravy vztahující se k obdobím předcházejícím vykazovaným obdobím a to v míře proveditelnosti; a
- (h) okolnosti, které vedly k neproveditelnosti a popis, jak a odkdy byla změna účetního pravidla aplikována, je-li retrospektivní použití pravidla vyžadované odstavcem 24(a) nebo (b) u určitého období neproveditelné nebo je neproveditelné u období před vykazovaným obdobím.

V účetní závěrce následných období se nemusí uvedené informace opakovaně zveřejňovat.

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

- (a) podstatu změny účetního pravidla;
- (b) důvody, proč aplikace nového účetního pravidla poskytuje spolehlivé a více relevantní informace;
- (c) částku úprav jednotlivých položek řádků účetní závěrky, kterých se změna dotkla u běžného období a všech předchozích vykazovaných období;
- (d) částku úprav vztahujících se k obdobím, která předcházejí vykazovaným obdobím a to v proveditelném rozsahu; a
- (e) je-li retrospektivní použití pravidla u určitého období nebo u období před vykazovaným obdobím neproveditelné, pak okolnosti, které vedly k vzniku takové situace a popis, jak a odkdy byla změna účetního pravidla použita.

V účetní závěrce následných období se nemusí uvedené informace opakovaně zveřejňovat.

35. **Jestliže účetní jednotka neaplikovala nový IPSAS, který byl vydán, ale dosud není účinný, je účetní jednotka povinna zveřejnit:**
- (a) **tuto skutečnost; a**
 - (b) **známé nebo přiměřeně odhadnutelné informace relevantní pro posouzení možného dopadu, který bude mít použití nového standardu na účetní závěrku účetní jednotky v období první aplikace.**
36. V souladu s odstavcem 35 účetní jednotka bere v úvahu zveřejnění následujících informací:
- (a) název nového IPSAS;
 - (b) povahu nastávající změny nebo změn účetních pravidel;
 - (c) datum, ke kterému je požadováno použití standardu;
 - (d) datum, ke kterému je plánováno první použití standardu nebo; a
 - (e) buď:
 - (i) rozbor dopadu, který bude mít podle očekávání první použití standardu na účetní závěrku účetní jednotky; nebo
 - (ii) jestliže není tento dopad znám nebo ho nelze spolehlivě odhadnout, pak prohlášení o daném dopadu.

Změny v účetních odhadech

37. V důsledku nejistot, které jsou součástí poskytování služeb, vedení obchodu nebo ostatních činností, nemůže být řada položek účetních výkazů vyčíslena zcela přesně, ale může být pouze odhadnuta. Odhad vyžaduje úsudky založené na posledních dostupných a spolehlivých informacích. Například mohou být požadovány odhady:
- (a) daňových výnosů splatných vládě;
 - (b) nedobytných pohledávek z titulu nevybraných daní;
 - (c) zastaralosti vybavení;
 - (d) reálné hodnoty finančních aktiv nebo finančních závazků;
 - (e) doby životnosti odpisovaných aktiv, očekávaný průběh spotřeby budoucích ekonomických užitků či využitelného potenciálu představovaných odpisovanými aktivy; a
 - (f) závazků z titulu záruk.
38. Použití kvalifikovaných odhadů je podstatnou součástí přípravy účetní závěrky a neznamená snížení její spolehlivosti.

39. Odhady se revidují vždy, když se změní okolnosti, na nichž byl odhad založen, nebo v důsledku nových informací či větších zkušeností. Vzhledem k jejich povaze se revize odhadu nevztahuje na předchozí období a není opravou chyby.
40. Změna použité oceňovací báze je změnou v účetních pravidlech a není změnou účetního odhadu. Pokud je obtížné rozlišit mezi změnou účetního pravidla a změnou účetního odhadu, považuje se taková změna za změnu účetního odhadu.
41. **Dopad změny účetního odhadu lišící se od změny podle odstavce 42, se zahrne prospektivně do přebytku nebo schodku v:**
- (a) **období změny, pokud se změna týká pouze tohoto období; nebo**
 - (b) **v období změny a v budoucích obdobích, pokud změna ovlivňuje obojí.**
42. **V rozsahu, ve kterém vede změna účetního odhadu ke změně aktiv a závazků nebo se vztahuje k položce čistých aktiv/vlastního kapitálu, musí být vykázána jako úprava účetní hodnoty příslušného aktiva, závazku nebo položky čistých aktiv/vlastního kapitálu za období, k němuž se změna vztahuje.**
43. Prospektivní uznání dopadu změny účetního odhadu znamená, že změna se použije na transakce, jiné události a podmínky od data změny odhadu. Změna účetního odhadu se může týkat pouze přebytků nebo schodků za běžné období, nebo přebytků nebo schodků jak za běžného období, tak i za období budoucí. Například změna odhadu částky nedobytných pohledávek se týká pouze přebytků nebo schodků běžného období, a proto je vykázána v běžném období. Avšak změna odhadu doby životnosti nebo očekávaného průběhu spotřeby ekonomických užitků či využitelného potenciálu odpisovaného aktiva ovlivňuje odpisové náklady jak běžného období, tak i všech následujících období během zbývající doby použitelnosti aktiva. V obou případech je dopad změny vztahující se k běžnému období vykázán jako výnos nebo náklad běžného období. Veškeré dopady na budoucí období se vykáží jako výnos nebo náklad těchto budoucích období.

Zveřejnění

44. **Účetní jednotka je povinna zveřejnit povahu a vliv změn účetních odhadů, které mají významný vliv na běžné období nebo je možno předpokládat jejich významný vliv na budoucí období, s výjimkou zveřejnění dopadů na budoucí období v případech, kdy je odhad těchto dopadů neproveditelný.**
45. **Jestliže částka účinku na budoucí období není zveřejněna vzhledem k neproveditelnosti jejího odhadu, účetní jednotka je povinna tuto skutečnost zveřejnit.**

Chyby

46. Chyby mohou vznikat při uznávání, oceňování, vykazování nebo zveřejňování prvků účetních závěrek. Účetní závěrky nejsou ve shodě s IPSAS, pokud obsahují významné chyby nebo nevýznamné chyby provedené úmyslně za účelem dosažení určitého způsobu vykazání finanční situace účetní jednotky, její finanční výkonnosti nebo peněžních toků. Potenciální chyby v běžném období rovněž v tomto období odhalené jsou opraveny ještě před schválením účetní závěrky ke zveřejnění. I významné chyby však nejsou někdy odhaleny dříve než až v následujícím období a tyto chyby z předchozích období se opravují ve srovnávacích údajích vykazovaných v účetní závěrce následujícího období (viz odstavce 47–51).
47. **V souladu s odstavcem 48 je účetní jednotka povinna opravit významné chyby z předchozích období retrospektivně v prvním účetní závěrce schválené ke zveřejnění po okamžiku odhalení chyb, a to prostřednictvím:**
- (a) **přepočtu srovnávacích částek za předchozí vykazovaná období, ve kterých došlo k chybě; nebo**
 - (b) **přepočtem počátečních zůstatků aktiv, závazků a čistých aktiv/vlastního kapitálu k prvnímu vykazovanému období, jestliže se chyba objevila před prvním vykazovaným obdobím.**

Omezení retrospektivního přepočtu

48. **Chyba z předchozích období musí být opravena retrospektivním přepočtem s výjimkou případů, kdy je neproveditelné zjistit dopady na dané období nebo kumulovaný dopad chyby.**
49. **Je-li neproveditelné určit dopady chyby specifické pro dané období na srovnávací informace za jedno nebo několik vykazovaných předchozích období, je účetní jednotka povinna přepočítat počáteční zůstatky aktiv, závazků a čistých aktiv/vlastního kapitálu za první období, pro které je retrospektivní přepočet proveditelný (což může být i běžné období).**
50. **Je-li neproveditelné stanovit na počátku běžného období kumulativní dopady chyby na všechna předchozí období, přepočte účetní jednotka srovnávací informace tak, aby byla chyba opravena prospektivně od prvního možného data.**
51. Oprava chyby z předchozích období je vyloučena z přebytku nebo schodku za období, ve kterém byla odhalena. Jakékoliv jiné vykázané informace týkající se předchozích období včetně všech historických přehledů finančních dat, jsou přepočteny tak daleko do minulosti, jak je to proveditelné.
52. Je-li neproveditelné stanovit hodnotu chyby (například chyba při použití účetního pravidla) za všechna předchozí období, upraví účetní jednotka

v souladu s odstavcem 50 srovnávací informace prospektivně od prvního možného data. Část kumulativních přepočtů aktiv, závazků a čistých aktiv/vlastního kapitálu, která se vztahuje k době před uvedeným datem, proto není zohledněna. Odstavce 55–58 poskytují návod pro případ, kdy je neproveditelné opravit chybu v jednom nebo několika předchozích obdobích.

53. Opravy chyb se odlišují od změn účetních odhadů. Účetní odhady jsou svojí povahou přibližné hodnoty, které mohou vyžadovat revizi, pokud se získají další informace. Například přínosy nebo újmy z výsledků podmíněných událostí neznamenaají opravu chyby.

Zveřejnění chyb z minulých období

54. **V souladu s odstavcem 47 je účetní jednotka povinna zveřejnit následující informace:**

- (a) **podstatu chyby z předchozích období;**
- (b) **u všech předchozích vykazovaných období částku oprav jednotlivých položek řádků účetní závěrky, kterých se změna dotkla, a to v míře, v jaké je to proveditelné;**
- (c) **částku opravy na počátku prvního vykazovaného předchozího období; a**
- (d) **okolnosti, které vedly k existenci neproveditelnosti, je-li retrospektivní přepočet u určitého období nebo u období před vykazovaným obdobím neproveditelný, a popis, jak a odkdy byla chyba opravena.**

V účetní závěrce následných období se nemusí uvedené informace opakovaně zveřejňovat.

Neproveditelnost retrospektivní aplikace a retrospektivního přepočtu

55. Za určitých okolností je neproveditelné opravit srovnávací informace za jedno nebo několik předchozích období za účelem dosažení porovnatelnosti s běžným obdobím. Údaje například nemusely být v předchozím období shromažďovány způsobem, který umožňuje retrospektivní použití nového účetního pravidla (včetně prospektivního použití na předchozí období podle odstavců 56–58) nebo přepočet oprav v případě chyb z předchozích období, a proto může být neproveditelné provést rekonstrukci daných informací.
56. Často je třeba při použití účetních pravidel provádět odhady prvků účetní závěrky vykázané nebo zveřejněné v souvislosti s transakcemi, jinými událostmi nebo podmínkami. Odhad je neodmyslitelně subjektivní a odhady mohou být zpracovány až po rozvahovém datu. Tvorba odhadů je potenciálně obtížnější, jestliže se provádí retrospektivní aplikace účetního pravidla nebo

zpracování přepočtu při opravě chyb z předchozích období, protože uplynula dlouhá doba od příslušné transakce, jiné události nebo podmínky. Cíl odhadů vztahujících se k předchozím obdobím však zůstává stejný jako u odhadů prováděných u běžného období. Odhad by měl odrážet okolnosti, které existovaly v době, kdy se objevila předmětná transakce, jiná událost nebo podmínka.

57. Retrospektivní aplikace nového účetního pravidla nebo oprava chyb z předchozích období proto vyžaduje rozlišovat informace, které:
- prokazují okolnosti, které existovaly k datu transakce, jiné události nebo podmínky, a
 - měly být k dispozici v době, kdy byla účetní závěrka za zmíněné období schvalována ke zveřejnění

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

58. Zpětný pohled se nepoužívá při použití nového účetního pravidla nebo při opravě částek z důvodu chyb z předchozích období podle úsudku o tom, jaké záměry by mělo vedení v předchozím období nebo podle odhadu vykazovaných, oceňovaných nebo zveřejňovaných částek v předchozím období. Jestliže účetní jednotka například opraví chybu z předchozích období reklasifikováním vládní budovy na investice do nemovitosti (budova byla před tím chybně klasifikována jako pozemky, budovy a zařízení), pak nemění východiska pro klasifikaci budovy za dané období skutečnost, že vedení později rozhodlo užívat budovu jako kanceláře pro vlastní potřebu. Jestliže účetní jednotka opraví chybu z předchozích období ve výpočtu svých závazků představujících rezervy na likvidaci následků provozování vládní činnosti v souladu s IPSAS 19, „Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky“, nebere v úvahu informace o neobvykle velké ropné skvrně ze zásobovací lodi námořnictva, která se vyskytla v následujícím období, protože se o ní dozvěděla až po schválení účetní uzávěrky za předchozí období ke zveřejnění. Skutečnost, že při změnách srovnávacích informací vykazovaných za předchozí období, jsou často nezbytné podstatné odhady, nebrání spolehlivým úpravám nebo opravám srovnávacích informací.

Datum účinnosti

59. **Tento standard nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud použije účetní jednotka tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.**

60. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví akruální bázi účetnictví definovanou IPSAS po tomto datu účinnosti, použijte tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Zrušení IPSAS 3 (z roku 2000)

61. Tento standard nahrazuje IPSAS 3 „Čistý přebytek nebo schodek za období, zásadní chyby a změny účetních pravidel“ vydaný v roce 2000.

Dodatek

Změny ostatních dokumentů

Změny obsažené v tomto dodatku se použijí pro roční účetní závěrky začínající 1. lednem 2008. Pokud použije účetní jednotka tento standard pro účetní závěrku za dřívější období, pak se pro toto období použijí i tyto změny.

A1. IPSAS 2 „Výkaz peněžních toků“ se mění takto:

Odstavce 40 a 41 týkající se mimořádných položek se ruší.

Dodatek IPSAS 2, který ilustroval Výkaz peněžních toků účetní jednotky, se upravuje tak, aby z něj byly vypuštěny mimořádné položky. Revidovaný dodatek je uveden níže.

Přímá metoda sestavení Výkazu peněžních toků (odstavec 27(a))

Poznámky k Výkazu peněžních toků

Rozpis čistých peněžních toků z hlavní činnosti na přebytek/(schodek)

(v tisících peněžní jednotky)	20X2	20X1
Přebytek/(schodek) z hlavní činnosti	X	X
Nepeněžní pohyby		
Odpisy	X	X
Amortizace	X	X
Zvýšení opravných položek k nedobytným pohledávkám	X	X
Zvýšení závazků	X	X
Zvýšení půjček	X	X
Přírůstek rezerv na osobní náklady	X	X
(Přínosy)/újmý z prodeje pozemků, budov a zařízení	(X)	(X)
(Přínosy)/újmý z prodeje investic	(X)	(X)
Zvýšení ostatních krátkodobých aktiv	(X)	(X)
Zvýšení investic z titulu přecenění	(X)	(X)
Zvýšení pohledávek	(X)	(X)
Čistý peněžní tok z hlavní činnosti	X	X

Nepřímá metoda sestavení Výkazu peněžních toků (odstavec 27(b))

Účetní jednotka veřejného sektoru – Konsolidovaný výkaz o peněžních tocích k 31. prosinci 20X2

(v tisících peněžní jednotky)	20X2	20X1
PENĚŽNÍ TOKY Z HLAVNÍ ČINNOSTI		
Přebytek/(schodek)	X	X
Nepeněžní pohyby		
Odpisy	X	X
Amortizace	X	X
Zvýšení opravných položek k nedobytným pohledávkám	X	X
Zvýšení závazků	X	X
Zvýšení půjček	X	X
Přírůstek rezerv na osobní náklady	X	X
(Přínosy)/újmy z prodeje pozemků, budov a zařízení	(X)	(X)
(Přínosy)/újmy z prodeje investic	(X)	(X)
Zvýšení ostatních krátkodobých aktiv	(X)	(X)
Zvýšení investic z titulu přecenění	(X)	(X)
Zvýšení pohledávek	(X)	(X)
Čistý peněžní tok z hlavní činnosti	X	X

A2. IPSAS 18, „Vykazování podle segmentů“ se mění následujícím způsobem.

Definice účetních pravidel uvedená v odstavci 8 se mění takto:

Účetní pravidla jsou konkrétní pravidla, východiska, konvence, zásady a postupy používané účetní jednotkou při sestavování a předkládání účetní závěrky.

Odstavec 57 se mění takto:

57. V případě, že jsou položky výnosů nebo nákladů významné, požaduje IPSAS 1 oddělené zveřejnění takových položek. IPSAS 1 uvádí řadu příkladů takových položek, včetně odpisů zásob; budov, pozemků a zařízení; rezerv na restrukturalizaci, vyřazení budov, pozemků a

zařízení; privatizaci a ostatní vyřazení dlouhodobých investic; ukončování činností; vypořádání sporů; a rušení rezerv. Smyslem doporučení obsaženého v odstavci 56 není měnit klasifikaci jakékoliv z uvedených položek nebo měnit jejich ocenění. Smyslem doporučení obsaženého v tomto odstavci je změna úrovně, od jaké je vyhodnocována významnost těchto položek při jejich zveřejňování z úrovně účetní jednotky na úroveň segmentu.

Odstavce 69 a 70 se mění takto:

69. Změny účetních pravidel provedené účetní jednotkou se řídí IPSAS 3. IPSAS 3 požaduje, aby se takové změny účetních pravidel prováděly buď jako důsledek IPSAS nebo v případech, kdy to vede ke spolehlivým a relevantnějším informacím o transakcích, jiných událostech a podmínkách poskytovaným účetní závěrkou.
70. Změny účetních pravidel provedené na úrovni účetní jednotky, které ovlivňují informace o segmentu, se provádí v souladu s IPSAS 1. Pokud nestanoví nový IPSAS jinak, pak IPSAS 3 požaduje, aby:
 - (a) změny účetních pravidel byly prováděny retrospektivně, a aby minulá období byla přepočtena, pokud to není neproveditelné, čímž se vyčíslí buď kumulovaný dopad změny, nebo dopad změny na konkrétní období;
 - (b) pokud je retrospektivní uplatnění neproveditelné ve všech zveřejňovaných obdobích, pak se nové účetní pravidlo uplatní retrospektivně od nejstaršího účetního období, ve kterém je to možné; a
 - (c) pokud je neproveditelné zjistit kumulovaný efekt použití nového účetního pravidla k počátku běžného období, pak se pravidlo použije prospektivně od nejdřívějšího možného data.

Následující změny byly provedeny z důvodu zrušení mimořádných položek:

- (a) v odstavci 27 v definici výnosů segmentu se ruší bod (a);
 - (b) v odstavci 27 v definici nákladů segmentů se ruší bod (a);
 - (c) v Dodatku 1 se ruší druhý odstavec odzadu.
- A3. V IPSAS 19, „Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky“ se ruší odstavec 111.
 - A4. V IPSAS použitelných od 1. ledna 2008 se mění odkaz na předchozí verzi IPSAS 3, „Čistý přebytek nebo schodek za období, zásadní chyby a změny účetních pravidel“ na IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Implementační příručka

Tato implementační příručka doprovází IPSAS 3, není však jeho součástí.

Příklad 1 – retrospektivní přepoččet chyb

- 1.1. V průběhu roku 20X2 zjistila účetní jednotka, že daňové výnosy nebyly vykázány správně. Daně z příjmu ve výši MJ¹ 6 500, které měly být vykázány v roce 20X1, byly v roce 20X1 nesprávně vynechány a vykázány jako výnos až v roce 20X2.
- 1.2. Účetní záznamy dané účetní jednotky za rok 20X2 vykazují výnosy z daní ve výši MJ 60 000 (včetně daní ve výši MJ 6 500, které měly být vykázány již v počátečních zůstatcích) a náklady ve výši MJ 86 500.
- 1.3. V roce 20X1 účetní jednotka vykázala:

	MJ
Daňové výnosy	34 000
Poplatky uživatelů	3 000
Ostatní provozní výnosy	<u>30 000</u>
Výnosy celkem	67 000
Náklady	<u>(60 000)</u>
Přebytek	<u><u>7 000</u></u>

- 1.4. V roce 20X1 činil počáteční zůstatek kumulovaného přebytku MJ 20 000 a konečný zůstatek kumulovaného přebytku byl MJ 27 000.
- 1.5. Účetní jednotka neměla žádné další náklady nebo výnosy.
- 1.6. Účetní jednotka vykazovala po celou dobu MJ 5 000 základního kapitálu a kromě kumulovaného přebytku již nevykazovala žádné další části čistých aktiv/vlastního kapitálu.

Účetní jednotka veřejného sektoru – Výkaz o finanční výkonnosti

	(přepočtený)	
	20X2	20X1
	MJ	MJ
Daňové výnosy	53 500	40 500
Poplatky uživatelů	4 000	3 000
Ostatní provozní výnosy	<u>40 000</u>	<u>30 000</u>
Výnosy celkem	97 500	73 500
Náklady	<u>(86 500)</u>	<u>(60 000)</u>
Přebytek	<u><u>11 000</u></u>	<u><u>13 500</u></u>

¹ V tomto příkladu budou částky denominovány ve fiktivní „měnové jednotce“ (MJ).

Účetní jednotka veřejného sektoru – Výkaz o změnách vlastního kapitálu

	Vložený kapitál	Kumulované přebytky	Celkem
	MJ	MJ	MJ
Zůstatek k 31. prosinci 20X0	5 000	20 000	15 000
Přepočtený přebytek za rok 20X1	-	13 500	13 500
Zůstatek k 31. prosinci 20X1	5 000	33 500	38 500
Přebytek za rok 20X2	-	11 000	11 000
Zůstatek za rok 20X2	5 000	44 500	49 500

Výňatek z poznámek

1. Daňové výnosy ve výši MJ 6 500 byly nesprávně vynechány z účetní závěrky za rok 20X1. Účetní závěrka za rok 20X1 byla z důvodu opravy této chyby přepočtena. Dopad přepočtu této účetní závěrky je uveden níže. Rok 20X2 touto skutečností nebyl nijak ovlivněn.

	Dopad na rok 20X1
	MJ
Zvýšení výnosů	6 500
Zvýšení přebytku	6 500
Zvýšení pohledávek	6 500
Zvýšení čistých aktiv/vlastního kapitálu	6 500

Příklad 2 – změna účetních pravidel s retrospektivním uplatněním

- 2.1. V průběhu roku 20X2 změnila účetní jednotka své účetní pravidlo upravující způsob řešení výpůjčních nákladů, které jsou přímo přiřaditelné pořízení vodní elektrárny, jejíž výstavba probíhá. V minulých obdobích účetní jednotka tyto náklady aktivovala. Nyní se účetní jednotka rozhodla tyto náklady raději zahrnovat do nákladů, než je aktivovat. Vedení je přesvědčeno, že nové pravidlo je vhodnější, protože vede k transparentnějšímu řešení finančních nákladů a je konzistentní s obvyklou oborovou praxí, čímž činí účetní závěrku dané účetní jednotky srovnatelnější.
- 2.2. Účetní jednotka aktivovala v průběhu roku 20X1 výpůjční náklady ve výši MJ 2 600 a v obdobích před rokem 20X1 částku MJ 5 200. Veškeré výpůjční náklady, které se vyskytly v předchozích letech a souvisely s pořízením elektrárny, byly aktivovány.

ÚČETNÍ PRAVIDLA, ZMĚNY ÚČETNÍCH ODHADŮ A CHYBY

2.3. Účetní záznamy za rok 20X2 vykazují přebytek před úročením ve výši MJ 30 000; a úrokové náklady ve výši MJ 3 000 (které se vztahují k roku 20X2).

2.4. Účetní jednotka nevykazuje žádné odpisy elektrárny, protože není dosud používána.

2.5. V roce 20X1 vykázala účetní jednotka:

	MJ
Přebytek před úročením	18 000
Úrokový náklad	–
Přebytek	<u>18 000</u>

2.6. V roce 20X1 činil počáteční zůstatek kumulovaného přebytku MJ 20 000 a konečný zůstatek kumulovaného přebytku byl MJ 38 000.

2.7. Účetní jednotka měla po celou dobu vložený kapitál ve výši MJ 10 000 a nevykazovala kromě přebytku žádné jiné složky čistých aktiv/vlastního kapitálu.

Účetní jednotka veřejného sektoru – Výkaz o finanční výkonnosti

	(přepočtený)	
	20X2	20X1
	MJ	MJ
Přebytek před úroky	30 000	18 000
Úrokový náklad	(3 000)	(2 600)
Přebytek	<u>27 000</u>	<u>15 400</u>

Účetní jednotka veřejného sektoru – Výkaz o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu

	(přepočtené)		
	Kumulované		
	Vložený kapitál	přebytky	Celkem
	MJ	MJ	MJ
Původně vykázaný zůstatek k 31. prosinci 20X0	10 000	20 000	30 000
Změna účetního pravidla týkající se aktivace úroků (pozn. 1)	-	(5 200)	(5 200)
Přepočtený zůstatek k 31. prosinci 20X0	10 000	14 800	24 800
Přepočtený přebytek za rok 20X1	-	15 400	15 400
Zůstatek k 31. prosinci 20X1	10 000	30 200	40 200
Přebytek za rok 20X2	-	27 000	27 000
Konečné zůstatky k 31. prosinci 20X2	<u>10 000</u>	<u>57 200</u>	<u>67 200</u>

Výňatek z poznámek

1. V průběhu roku 20X2 změnila účetní jednotka své účetní pravidlo upravující způsob řešení výpůjčních nákladů, které jsou přímo přiřaditelné pořízení vodní elektrárny. V minulých obdobích účetní jednotka tyto náklady aktivovala. Nyní se tyto náklady zahrnují přímo do nákladů v okamžiku, jejich vzniku. Vedení je přesvědčeno, že nové pravidlo je vhodnější, protože vede k transparentnějšímu řešení finančních nákladů a je konzistentní s obvyklou oborovou praxí, čímž činí účetní závěrku dané účetní jednotky srovnatelnější. Tato změna účetního pravidla byla vykázána retrospektivně a srovnávací údaje za rok 20X1 byly přepočteny. Dopad změn na rok 20X1 je uveden v následující tabulce. Počáteční zůstatek kumulovaných přebytků za rok 20X1 byl snížen o MJ 5 200, což je úprava připadající na období před rokem 20X1.

<i>Dopady na rok 20X1</i>	MJ
Zvýšení úrokových nákladů	(2 600)
Snížení přebytku	(2 600)
<i>Dopady na období před rokem 20X1</i>	
Snížení přebytku	(5 200)
Snížení hodnoty aktiv ve výstavbě a kumulovaného přebytku	(7 800)

Příklad 3 – prospektivní uplatnění změny účetních pravidel v případě, že je retrospektivní použití neproveditelné

- 3.1. V průběhu roku 20X2 změnila účetní jednotka své účetní pravidlo pro odepisování budov, pozemků a zařízení tak, aby plně respektovalo komponentní přístup, přičemž zároveň přešla na přeceňovací model.
- 3.2. V letech před rokem 20X2 nebyla operativní evidence aktiv tak detailní, aby to umožňovalo plně komponentní přístup. Ke konci roku 20X1 se vedení rozhodlo provést technickou revizi, která poskytla informace o existujících komponentech a jejich reálných hodnotách, dobách životnosti, odhadovaných zbytkových hodnotách a odpisovatelných částkách k počátku roku 20X2. Revize však neposkytla dostatečně průkazné informace pro spolehlivé odhady pořizovacích cen těchto komponent, které dříve nebyly evidovány samostatně a záznamy existující před technickou revizí neumožňují takovou informaci rekonstruovat.
- 3.3. Vedení zvažovalo jako vykazat každý ze dvou aspektů účetních změn. Došlo k závěru, že není proveditelné vykazat přechod na plně komponentní vykazování retrospektivně a rozhodlo se vykazovat tuto změnu prospektivně od nejstaršího možného období, kterým je začátek roku 20X2. Rovněž přechod z modelu pořizovacích nákladů na přeceňovací model je nutno vykazat prospektivně. Z uvedených důvodů došlo vedení k závěru, že účetní jednotka uplatní nová účetní pravidla od počátku roku 20X2.

3.4. Doplnující informace:

	MJ
Pozemky, budovy a zařízení	
Pořizovací náklady	25 000
Odpisy	<u>(14 000)</u>
Zůstatková hodnota	<u>11 000</u>
Prospektivní odpisový náklad za rok 20X2 (na původní úrovni)	1 500
Vybrané dopady technické revize	
Ocenění	17 000
Odhadovaná zbytková hodnota	3 000
Průměrná zbývající životnost aktiv (v letech)	7
Odpisový náklad existujících pozemků, budov a zařízení za rok 20X2 (na nové úrovni)	2 000

Výňatek z poznámek

1. Od začátku roku 20X2 změnila účetní jednotka svá účetní pravidla týkající se odepisování pozemků, budov a zařízení tak, aby byla plně ve shodě s komponentním přístupem a současně přešla na přeceňovací model. Vedení zastává názor, že nová pravidla poskytují spolehlivější a relevantnější informace, protože zacházejí přesněji s komponenty pozemků, budov a zařízení a jsou založeny na nejnovějších údajích. Nová pravidla byla uplatněna prospektivně od počátku roku 20X2, protože bylo neproveditelné odhadnout dopady uplatnění pravidel jak retrospektivně, tak prospektivně k jakémukoliv dřívějšímu datu. Z uvedeného důvodu nemá uplatnění nových pravidel žádný dopad na minulá období. Dopad na běžné období představuje zvýšení účetní hodnoty pozemků, budov a zařízení k začátku roku o MJ 6 000; vznik fondu z přecenění k začátku období ve výši MJ 6 000 a zvýšení nákladů na odpisy o MJ 500.

Zdůvodnění závěrů

Toto zdůvodnění závěrů doprovází IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“, ale není jeho součástí. Zdůvodnění závěrů pouze popisuje důvody, které vedly IPSASB k odchylkám od ustanovení odpovídajícího Mezinárodního účetního standardu.

Východiska

- BC1. Program Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) konvergence s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) je důležitým prvkem plánu práce IPSASB. Záměrem IPSASB je konvergovat Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor založené na akruální bázi s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví vydávanými Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) v těch případech, kdy je to pro veřejný sektor vhodné.
- BC2. IPSAS založené na akruální bázi, které jsou konvergované s IFRS udržují shodu struktury a textu s IFRS, pokud neexistuje důvod pro odchylku v konkrétním případě veřejného sektoru. Odchylka od odpovídajícího IFRS se vyskytuje v případech, kdy požadavky na terminologii použité v IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor nebo v případech, kdy je nezbytné zahrnutí doplňujícího komentáře nebo příkladů, které by ilustrovaly konkrétní požadavky veřejného sektoru. Rozdíly mezi IPSAS a jejich odpovídajícím IFRS jsou identifikovány ve Srovnání s IFRS, které je součástí každého IPSAS. Srovnání s IAS 8 se týká pouze verze IAS 8 z prosince 2003.
- BC3. V květnu 2002 vydala IASB zveřejněný návrh předpokládaných změn 13 IAS¹, jako součásti svého Celkového projektu zkvalitnění. Cílem tohoto projektu IASB bylo snížit nebo odstranit alternativy, nežádoucí duplicity a konflikty mezi standardy, zabývat se některými otázkami konvergence a provést další vylepšení. Výsledné verze IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 3 vydaný v lednu 2000 vycházel z IAS 8 (novelizovaného v roce 1993) „Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny účetních pravidel“, který byl opětovně vydán v prosinci 2003 jako IAS 8 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“. V závěru roku 2003 předchůdce IPSASB, kterým byl PSC², zahájil projekt zkvalitnění IPSAS, aby

¹ IAS byly dříve vydávány IASC. Standardy vydávané IASB se nazývají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). IASB definovala, že IFRS se skládají z IFRS, IAS a Interpretací standardů. V některých případech IASB daný IAS pouze změnila, místo aby jej nahradila IFRS a v takových případech zůstalo standardu původní označení a číslo.

² Z PCS se stal IPSASB v listopadu 2004, kdy Rada IFAC změnila mandát PCS tak, aby se z něj stal nezávislý tvůrce standardů.

zabezpečil konvergenci IPSAS s vylepšenými IAS vydanými v prosinci 2003.

- BC5. IPSASB přezkoumal zlepšený IAS 8 a obecně se shodl s IASB na důvodech novely IAS a obecně i s provedenými změnami (Zdůvodnění závěrů vydané IASB zde není reprodukováno. Abonenti *Předplatitelských služeb* IASB si mohou Zdůvodnění závěrů zobrazit na webových stránkách IASB na adrese www.iasb.org).
- BC6. IPSAS 3 neobsahuje následné úpravy vyplývající z IFRS vydaných po prosinci 2003. Důvodem je skutečnost, že IPSASB dosud neposoudila tyto změny a nevytvořila si názor na použitelnost požadavků obsažených v těchto IFRS v účetních jednotkách veřejného sektoru.

Srovnání s IAS 8

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 3, „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“ primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 8, „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 3 a IAS 8 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 8 byly do IPSAS 3 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 3 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 8. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů Výkaz o finanční výkonnosti, Výkaz o finanční situaci, kumulovaný přebytek nebo schodek a čistá aktiva/vlastní kapitál v IPSAS 3. Ekvivalentní termíny v IAS 8 jsou výkaz o úplném výsledku, rozvaha, nerozdělené zisky a vlastní kapitál.
- IPSAS 3 nepoužívá termín výsledek, který je v IAS 8 použit v širším významu než termín výnosy.
- IPSAS 3 obsahuje ve srovnání s IAS 8 (viz odstavec 7) odlišnou skupinu definic odborných termínů.
- IPSAS 3 má podobnou hierarchii jako IAS 8 s výjimkou toho, že IPSASB nemá koncepční rámec.
- IPSAS 3 nepožaduje zveřejnění úprav základního a zředěného ukazatele zisku na akcii. IAS 8 požaduje pouze zveřejnění částky úprav základního a zředěného ukazatele zisku na akcii.

IPSAS 4— DOPADY ZMĚN SMĚNNÝCH KURSŮ CIZÍCH MĚN

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 21 (novelizovaného v roce 2003, po změnách z roku 2005) „Dopady změn měnových kursů“ 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 Výboru pro Mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 21.

Schválený text IFRS je publikován IASB v anglickém jazyce a kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IASB: IASB Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: publications@iasb.org.

Internet: <http://www.iasb.org>.

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

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

IPSAS 4— DOPADY ZMĚN SMĚNNÝCH KURSŮ CIZÍCH MĚN

OBSAH

	Odstavec
Úvod	IN1–IN6
Cíl	1–2
Rozsah působnosti	3–9
Definice	10–19
Funkční měna	11–16
Peněžní položky	17
Čistá investice do zahraniční aktivity	18–19
Shrnutí přístupu požadovaného standardem	20–22
Vykazování transakcí v cizí měně funkční měnou	23–42
Původní uznání	23–26
Vykazování k následným datům vykázání	27–30
Uznání kursových rozdílů	31–39
Změna funkční měny	40–42
Použití jiné měny vykázání než je funkční měna	43–58
Převod na měnu vykázání	43–49
Převod zahraniční aktivity	50–56
Pozbytí zahraniční aktivity	57–58
Daňové dopady kursových rozdílů	59
Zveřejnění	60–66
Přechodná ustanovení	67–70
První přijetí akruálního účetnictví	67–68
Přechodná ustanovení pro všechny účetní jednotky	69–70
Datum účinnosti	71–72
Zrušení IPSAS 4 (vydaného v roce 2006)	73
Zdůvodnění závěrů	
Tabulka shody	
Srovnání s IAS 21	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor 4 „Dopady změn směnných kursů cizích měn“ (IPSAS 4) je obsažen v odstavcích 1-73. Všechny uvedené odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 4 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, zdůvodnění závěrů a „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití adekvátních účetních pravidel standard IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Úvod

- IN1. IPSAS 4 „Dopady změn směnných kursů cizích měn“ nahrazuje IPSAS 4 „Dopady změn směnných kursů cizích měn“ (vydaný v prosinci 2006) a použije se pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2010 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.

Důvody pro novelu IPSAS 4

- IN2. IPSASB vytvořila tento novelizovaný IPSAS 4 jako odpověď na změnu IAS 21 provedenou IASB (publikovanou pod názvem *Čistá investice do zahraničních aktivit*) v prosinci 2005 a jako důsledek své snahy o vhodnou míru harmonizace standardů pro veřejný sektor se standardy pro soukromý sektor.
- IN3. Při tvorbě tohoto novelizovaného IPSAS 4 uplatnila IPSASB takové pravidlo, že byly provedeny všechny změny původního IAS 21 „Dopady změn směnných kursů cizích měn“, které byly výsledkem novelizace uskutečněné IASB v prosinci 2005, kromě těch případů, kde se původní IPSAS lišil od ustanovení IAS 21 z důvodu jeho zaměření na veřejný sektor; takové odchylky byly v tomto IPSAS 4 ponechány a jsou zmíněny v části Srovnání s IAS 21.

Změny předchozích požadavků

- IN4. Hlavní změny oproti původním požadavkům IPSAS 4 jsou popsány níže.

Čistá investice do zahraničních aktivit

- IN5. Standard objasňuje, že účetní jednotkou, která má peněžní položku, která je v podstatě součástí čisté investice do zahraničních aktivit účetní jednotky, a tudíž ji zachycuje v souladu s požadavky tohoto standardu, může být jakákoli ovládaná jednotka ekonomické jednotky.

Uznání kursových rozdílů

- IN6. Standard požaduje, aby tehdy, když je peněžní položka součástí čisté investice do zahraničních aktivit vykazující účetní jednotky a je denominována v měně jiné než je funkční měna vykazující účetní jednotky nebo zahraničních aktivit, jsou kursové rozdíly vznikající u této peněžní položky původně uznány jako samostatná složka čistých aktiv/vlastního kapitálu v účetní závěrce, která zahrnuje zahraniční aktivitu a vykazující účetní jednotku. Dříve se požadovalo, aby byly tyto kursové rozdíly uznány v přebytku nebo schodku v účetní závěrce obsahující zahraniční aktivitu a vykazující účetní jednotku.

Cíl

1. Účetní jednotka může provozovat zahraniční činnosti dvěma způsoby. Může provádět transakce v cizích měnách nebo může mít zahraniční aktivity. Navíc může účetní jednotka zveřejňovat svou účetní závěrku v cizí měně. Cílem tohoto standardu je stanovit, jak zahrnout transakce v cizích měnách a zahraniční aktivity do účetní závěrky účetní jednotky, a jak převést účetní závěrku na měnu vykazování.
2. Hlavními problémy je, který(é) směnný(é) kurs(y) použít a jak vykázat v účetní závěrce dopad změn směnných kursů.

Rozsah působnosti

3. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro:**
 - (a) zachycování transakcí a zůstatků v cizích měnách, kromě takových derivátových transakcí a zůstatků, které spadají do rozsahu působnosti příslušných mezinárodních nebo národních účetních standardů týkajících se uznávání a oceňování finančních nástrojů;
 - (b) převádění finanční výkonnosti a finanční situace zahraničních aktivit, které jsou zahrnuty do účetní závěrky účetní jednotky pomocí konsolidace, poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody; a
 - (c) převádění finanční výkonnosti a finanční situace účetní jednotky do měny vykazování.
4. Mezinárodní nebo národní účetní standardy, které upravují uznávání a oceňování finančních nástrojů, se použijí pro mnohé měnové deriváty, a proto tyto deriváty jsou vyňaty z rozsahu působnosti tohoto standardu. Avšak takové měnové deriváty, které nejsou v rozsahu působnosti těchto mezinárodních nebo národních účetních standardů (například některé měnové deriváty, které jsou vloženy do jiné smlouvy), spadají pod působnost tohoto standardu. Tento standard se navíc použije, když účetní jednotka převádí částky týkající se derivátů ze své funkční měny na měnu vykazování.
5. Tento standard se nepoužije na zajišťovací účetnictví pro položky v cizí měně, včetně zajištění čisté investice do zahraniční aktivity. Účetní jednotky proto mohou použít příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard, který zajišťovacího účetnictví upravuje.
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 Mezinárodní

standardsy účetního výkaznictví (IFRS) vydávané Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). PVS jsou definovány v IPSAS 1 „Předkládání účetní závěrky“.

8. Tento standard se použije pro prezentaci účetní závěrky účetní jednotky v cizí měně a uvádí takové požadavky, aby konečná účetní závěrka mohla být popsána jako účetní závěrka ve shodě s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor. Tento standard specifikuje informace, které musí být zveřejněny, pokud převod finančních informací na cizí měnu nevyhovuje těmto požadavkům.
9. Tento standard se ve Výkazu peněžních toků nepoužije ani k vykazování peněžních toků vznikajících při transakcích v cizí měně, ani k převodu peněžních toků zahraničních aktivit (viz IPSAS 2 „Výkazy peněžních toků“).

Definice

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

Závěrkový kurs je spotový směnný kurs dvou měn k datu vykázání.

Kursový rozdíl je rozdíl, který je výsledkem vykázání stejného množství jednotek cizí měny v měně vykázání při různých směnných kursech.

Směnný kurs je směnný poměr dvou měn.

Cizí měna je jinou měnou než funkční měna účetní jednotky.

Zahraňní aktivity jsou jednotkou, která je ovládanou jednotkou, přidruženou jednotkou, společným podnikáním nebo organizační složkou vykazující účetní jednotky, jejíž činnosti vycházejí nebo jsou prováděny v jiné zemi nebo v jiné měně než v měně vykazující účetní jednotky.

Funkční měna je měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém jednotka provádí svou činnost.

Peněžní položky jsou držené částky peněz a aktiva a závazky, které budou přijaty nebo zaplacený pevnou nebo stanovenou částkou peněz.

Čistá investice do zahraniční aktivity je výše podílu vykazující jednotky na čistých aktivech/vlastním kapitálu v zahraniční aktivitě.

Měna vykazování je měnou, ve které jsou výkazy předkládány.

Spotový kurs je měnový kurs k okamžité realizaci.

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

Funkční měna

11. Prvotním ekonomickým prostředím, v němž účetní jednotka působí, je obvykle to, v němž prvotně vytváří a utrácí peněžní prostředky. Při určení své funkční měny zvažuje účetní jednotka následující faktory:
- (a) měnu:
 - (i) v níž vznikají výnosy, jako daně, dotace a pokuty;
 - (ii) která má hlavní vliv na prodejní ceny zboží a služeb (to bývá často měna, v níž jsou denominovány a hrazeny prodejní ceny zboží a služeb); a
 - (iii) země, jejíž konkurenční síla a regulace převážně určují prodejní ceny zboží, výrobků a služeb;
 - (b) měnu, která převážně ovlivňuje pracovní, materiální a jiné náklady na poskytování zboží, výrobků a služeb (bývá to často měna, v níž jsou tyto náklady denominovány a hrazeny).
12. Následující faktory rovněž mohou poskytnout důkaz o funkční měně účetní jednotky:
- (a) měna, v níž jsou vytvářeny prostředky z financování (například vydání dluhových nástrojů nebo nástrojů vlastního kapitálu);
 - (b) měna, v níž jsou obvykle získávány příjmy z provozních činností.
13. Zvažovány jsou následující dodatečné faktory při určování funkční měny zahraniční aktivity a při zjišťování, zda je její funkční měna stejná jako měna vykazující účetní jednotky (vykazující účetní jednotka je v tomto kontextu ta účetní jednotka, která má zahraniční aktivity jako svou ovládanou jednotku, organizační složku, přidruženou jednotku nebo společné podnikání):
- (a) Zda činnosti zahraniční aktivity jsou prováděny spíše jako rozšíření vykazující účetní jednotky, než aby byly prováděny ve větším stupni samostatnosti. Příkladem prvně uvedeného typu je, když má ministerstvo obrany několik zahraničních základen, které provádějí činnosti jménem vlády. Obranné základny mohou provádět své činnosti zejména ve funkční měně vykazující účetní jednotky. Vojenský personál například může být placen funkční měnou a pouze malou zálohu dostává v místní měně. Nákupy dodávek a vybavení by mohly být zejména získávány prostřednictvím vykazující účetní jednotky s tím, že nákupy za místní měnu jsou prováděny minimálně. Jiným příkladem by mohl být zahraniční kampus veřejné university, který působí pod vedením a za řízení domácího kampusu. Oproti tomu, zahraniční aktivita s podstatným stupněm samostatnosti může akumulovat peníze a jiné peněžní položky, vznikají jí náklady, vytváří výnosy a případně si zařizuje výpůjčky, vše zejména ve své místní

měně. Mezi několik příkladů vládou vlastněných zahraničních aktivit, které mohou být provozovány nezávisle na jiných vládních agenturách, lze zahrnout turistické kanceláře, společnosti na těžbu ropy, obchodní komory a rozhlasové aktivity. Takové účetní jednotky mohou být ustaveny jako PVS.

- (b) Zda transakce s vykazující účetní jednotkou představují vysoký nebo nízký podíl na činnostech zahraniční aktivity.
 - (c) Zda peněžní toky z činností zahraniční aktivity působí přímo na peněžní toky vykazující účetní jednotky a zda jsou pohotové k dispozici, aby jí byly převedeny.
 - (d) Zda peněžní toky z činností zahraniční aktivity jsou dostatečné k tomu, aby pokryly existující a běžně očekávané dluhové závazky bez prostředků, které by byly vytvořeny vykazující účetní jednotkou.
14. Pokud jsou výše uvedené indikátory smíchaný a funkční měna není zřejmá, vedení použije svého úsudku, aby určilo funkční měnu, která věrně vyjadřuje ekonomické dopady příslušných transakcí, událostí a podmínek. Jako součást svého přístupu dává vedení přednost indikátorům z odstavce 11 před zvažováním indikátorů z odstavců 12 a 13, které jsou navrženy k tomu, aby poskytly dodatečný podpůrný důkaz při určení funkční měny účetní jednotky.
15. Funkční měna účetní jednotky odráží příslušné transakce, události a podmínky, které jsou pro ni důležité. Proto se již jednou určená funkční měna nemění, ledaže by došlo ke změně příslušných transakcí, událostí a podmínek.
16. Pokud je funkční měna měnou hyperinflační ekonomiky, je účetní závěrka účetní jednotky přepracována v souladu s IPSAS 10 „Vykazování v hyperinflačních ekonomikách“. Účetní jednotka se nemůže vyhnout přepracování v souladu s IPSAS 10 například tím, že jako funkční měnu přijme jinou měnu, než je funkční měna stanovená v souladu s tímto standardem (jako například funkční měnu ovládající jednotky).

Peněžní položky

17. Základním rysem peněžních položek je právo přijmout (nebo závazek dodat) pevné nebo určitelné množství jednotek měny. K příkladům patří: závazky v oblasti sociální politiky a jiné zaměstnanecké požitky, které jsou placené penězi, rezervy, které mají být vypořádány penězi a dividendy v peněžní podobě nebo podobná rozdělení, která jsou uznána za závazky. Základním rysem nepeněžních položek je naopak absence práva přijmout (nebo závazku dodat) pevné nebo určitelné množství jednotky měny. K příkladům náleží: předplacené částky za zboží nebo služby (například předplacené nájemné), goodwill, nehmotná aktiva, zásoby, pozemky, budovy a zařízení a rezervy, které mají být vypořádány dodáním nepeněžního aktiva.

Čistá investice do zahraniční aktivity

18. Účetní jednotka může mít peněžní položku, která je vůči zahraniční aktivitě pohledávaná nebo dlužná. Položka, pro kterou není vypořádání ani plánováno, ani není pravděpodobné, že by v dohledné budoucnosti nastalo, je v podstatě součástí čisté investice účetní jednotky v dané zahraniční aktivitě, a zachycuje se v souladu s odstavci 36 a 37. Takové peněžní položky mohou představovat dlouhodobé pohledávky nebo půjčky. Nepředstavují je obchodní pohledávky a obchodní dluhy.
19. Účetní jednotkou, která má za peněžní položku pohledávku za nebo dluh vůči zahraniční aktivitě, jak je popsáno v odstavci 18, může být jakákoli ovládaná jednotka ekonomické jednotky. Účetní jednotka má například dvě ovládané jednotky, A a B. Ovládaná jednotka B je zahraniční aktivitou. Ovládaná jednotka A poskytuje úvěr ovládané jednotce B. Ovládanou jednotkou A pohledávaný úvěr u ovládané jednotky B by měl být součástí čisté investice ovládané jednotky A do ovládané jednotky B, pokud není úhrada úvěru ani plánována, ani není pravděpodobné, že k ní dojde v dohledné budoucnosti. Toto by bylo rovněž pravda, pokud by ovládaná jednotka A byla sama zahraniční aktivitou.

Shrnutí přístupu požadovaného standardem

20. Při sestavování účetní závěrky každá účetní jednotka, ať samostatná účetní jednotka, účetní jednotka se zahraničními aktivitami (jako je ovládající jednotka) nebo zahraniční aktivita (jako je ovládaná jednotka nebo organizační složka), určuje svou funkční měnu podle odstavců 11 – 16. Účetní jednotka převádí položky v cizí měně na svou funkční měnu a vykazuje dopady takové transakce podle odstavců 23 – 42 a 59.
21. Mnohé vykazující účetní jednotky obsahují určité množství jednotlivých účetních jednotek (ekonomická jednotka například sestává z ovládající jednotky a jedné nebo více ovládaných jednotek). Různé typy účetních jednotek, ať jsou nebo nejsou členy ekonomické jednotky, mohou mít investice do přidružených jednotek nebo společných podnikání. Také mohou mít organizační složky. Je nezbytné, aby finanční výkonnost a finanční pozice každé jednotlivé účetní jednotky zahrnuté do vykazující účetní jednotky, byla převedena do měny, v níž tato vykazující jednotka předkládá svou účetní závěrku. Tento standard umožňuje, aby měnou vykazování vykazující účetní jednotky byla(y) jakákoli měna (měny). Finanční výkonnost a finanční pozice každé jednotlivé účetní jednotky ve vykazující účetní jednotce, jejíž funkční měna se liší od měny vykazování, jsou převedeny podle odstavců 43 – 59.
22. Tento standard rovněž umožňuje samostatné účetní jednotce sestavující účetní závěrku nebo účetní jednotce sestavující individuální účetní závěrku podle IPSAS 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ zveřejnit své účetní závěrky v jakékoli měně (jakýchkoli měnách). Pokud se měna vykazování

účetní jednotky liší od její funkční měny, její finanční výkonnost a finanční pozice jsou také převedeny na měnu vykazování podle odstavců 43 – 59.

Vykazování transakcí v cizí měně funkční měnou

Původní uznání

23. Transakce v cizí měně je transakce, která je buď vyjádřena v cizí měně, nebo vyžaduje vypořádání v cizí měně, včetně transakcí vznikajících, když účetní jednotka:
 - (a) nakupuje nebo prodává zboží nebo služby, jejichž cena je vyjádřena v cizí měně;
 - (b) vypůjčí si nebo zapůjčí prostředky, pokud jsou splatné nebo pohledávané částky vyjádřeny v cizí měně; nebo
 - (c) jiným způsobem nabývá či pozbývá aktiva či způsobuje nebo vypořádává závazky, jež jsou vyjádřeny v cizí měně.
24. **Transakce v cizí měně se při původním uznání zachytí ve funkční měně tak, že se pro částku v cizí měně použije směnný kurs mezi funkční měnou a cizí měnou k datu transakce.**
25. Datem transakce je datum, k němuž se transakce poprvé vyhodnotí jako způsobilá pro vykázání podle IPSAS. Z praktických důvodů se často používá kurs, který se přibližuje k aktuálnímu kursu k datu transakce; například může být použit průměrný týdenní nebo měsíční kurs pro všechny transakce v každé cizí měně, které se během takového období udály. Jestliže však směnný kurs významně kolísá, je použití průměrného kursu pro takové období nevhodné.
26. Změny směnných kursů mohou mít dopad na peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty držené nebo splatné v cizí měně. Vykazování takových kursových rozdílů se provádí podle IPSAS 2. I když tyto změny nejsou peněžními toky, dopad změn směnných kursů na peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty držené nebo splatné v cizí měně je vykazován ve výkazu peněžních toků proto, aby byly sesouhlaseny peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty k začátku a konci období. Tyto částky se vykazují odděleně od peněžních toků z provozní a investiční činnosti a financování a zahrnují rozdíly, pokud jsou, kterými by takové peněžní toky byly vykázány závěrkovým kursem.

Vykazování k následným datům vykázání

27. **Ke každému datu vykázání:**
 - (a) **peněžní položky v cizí měně se převedou za použití závěrkového kursu;**

- (b) **nepeněžní položky, které jsou oceněny v historických nákladech vyjádřených cizí měnou, se převedou za použití směnných kursů k datu transakce; a**
 - (c) **nepeněžní položky, které jsou oceněny v reálné hodnotě vyjádřené v cizí měně, se převedou za použití směnných kursů k datu, kdy byla tato hodnota stanovena.**
28. Účetní hodnota položky je určena v souvislosti s jiným příslušným IPSAS. Například pozemky, budovy a zařízení, mohou být oceněny v reálné hodnotě nebo v historických nákladech v souladu s IPSAS 17 „Pozemky, budovy a zařízení“. Ať už je účetní hodnota stanovena na bázi historických nákladů nebo reálné hodnoty, pokud je částka vyjádřena v cizí měně, je potom na funkční měnu převedena v souladu s tímto standardem.
29. Účetní hodnota některých položek je stanovena srovnáním dvou nebo více částek. Například účetní hodnotou zásob držených pro prodej je nižší z pořizovacích nákladů a čisté realizovatelné hodnoty v souladu s IPSAS 12 „Zásoby“. Podobně podle IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžitelných aktiv“ je účetní hodnota nepeněžitelného aktiva, u něhož existují náznaky snížení hodnoty, nižší z jeho účetní hodnoty před zvážením možných ztrát ze snížení hodnoty a jeho zpětně získatelné částky využitelnosti. Když je takové aktivum nepeněžní a je oceněno cizí měnou, účetní hodnota je stanovena srovnáním:
- (a) pořizovacích nákladů nebo, podle okolností, účetní hodnoty převedené směnným kursem k datu, kdy byla částka stanovena (tj. kursem k datu transakce u položky oceněné historickými náklady); a
 - (b) čisté realizovatelné hodnoty nebo, podle okolností, zpětně získatelné částky využitelnosti převedené směnným kursem k datu, kdy byla tato hodnota stanovena (například závěrkový kurs k datu vykazování).
- Následkem tohoto srovnání může být, že ztráta ze snížení hodnoty je uznána ve funkční měně, ale nebyla by uznána v cizí měně a naopak.
30. Když jsou k dispozici různé kursy, použijí se ty, jimiž by byly vypořádány budoucí peněžní toky plynoucí z transakce nebo zůstatku, pokud by k takovým peněžním tokům došlo k datu ocenění. Pokud přechodně schází směnitelnost mezi dvěma měnami, použitým kursem je první následující kurs, jímž by byly provedeny směny.

Uznání kursových rozdílů

31. Jak je uvedeno v odstavci 5, tento standard se nezabývá zajišťovacím účetnictvím pro položky v cizí měně. Postupy pro zajišťovací účetnictví, včetně kritérií pro jeho použití, lze nalézt v příslušných mezinárodních nebo národních standardech týkajících se oceňování a uznávání finančních nástrojů.

32. **Kursově rozdíly vznikající při vypořádání peněžních položek nebo při převodu peněžních položek kursy odlišnými od těch, kterými byly převedeny při původním uznání během daného období nebo jimiž byly převedeny v předchozích účetních závěrkách, jsou uznány jako přebytek nebo schodek v období, kdy vznikly, kromě kursových rozdílů popsanych v odstavci 37.**
33. Když peněžní položka vzniká transakcí v cizí měně, kursový rozdíl vzniká, když nastane změna směnného kursu mezi datem transakce a datem vypořádání. Pokud je transakce vypořádána během téhož účetního období, ve kterém k transakci došlo, je celý kursový rozdíl uznán v tomto období. Je-li však transakce vypořádána až v některém z pozdějších účetních období, je kursový rozdíl, uznáný v každém jednotlivém období až do data vypořádání, stanoven změnou směnných kursů během takového období.
34. Řešení změn směnných kursů cizích měn ve výkazu peněžních toků je popsáno v odstavci 26.
35. **Pokud jsou přínos nebo újma z nepeněžní položky uznány přímo v čistých aktivech/vlastním kapitálu, jakákoli změna složky tohoto přínosu nebo újmy se uznává přímo v čistých aktivech/vlastním kapitálu. A naopak, pokud jsou přínos nebo újma z nepeněžní položky uznány v přebytku, jakákoliv změna složky tohoto přínosu nebo újmy se uznává v přebytku nebo schodku.**
36. Jiné standardy vyžadují, aby některé přínosy a újmy byly uznány přímo v čistých aktivech/vlastním kapitálu. IPSAS 17 například požaduje, aby některé přínosy a újmy vznikající z přecenění pozemků, budov a zařízení byly uznány přímo v čistých aktivech/vlastním kapitálu. Je-li takové aktivum vyčísleno v cizí měně, požaduje odstavec 27(c) tohoto standardu, aby byla přeceněná částka převedena za použití kursu k datu, kdy byla hodnota stanovena, což vede ke kursovému rozdílu, který je rovněž uznán v čistých aktivech/vlastním kapitálu.
37. **Kursově rozdíly vznikající u peněžní položky, která je součástí čisté investice vykazující účetní jednotky do zahraniční aktivity (viz odstavec 18), jsou v individuální účetní závěrce vykazující účetní jednotky nebo, podle okolností, v individuální účetní závěrce zahraniční aktivity uznány jako přebytek nebo schodek. V účetních závěrkách, které zahrnují zahraniční aktivitu a vykazující účetní jednotku (například v konsolidované účetní závěrce, když je zahraniční aktivita ovládanou jednotkou), se tyto kursové rozdíly původně uznají jako zvláštní složka čistých aktiv/vlastního kapitálu a v přebytku nebo schodku při pozbytí čisté investice ve shodě s odstavcem 57.**
38. Pokud je peněžní položka součástí čisté investice do zahraniční aktivity vykazující účetní jednotky a je denominována ve funkční měně vykazující účetní jednotky, vzniká kursový rozdíl v individuální účetní závěrce

zahraniční aktivity podle odstavce 32. Je-li taková položka denominována ve funkční měně zahraniční aktivity, vzniká kursový rozdíl v individuální účetní závěrce vykazující účetní jednotky podle odstavce 32. Pokud je taková položka denominována v jiné měně než je funkční měna vykazující účetní jednotky nebo zahraniční aktivity, vzniká kursový rozdíl v individuální účetní závěrce a v individuální účetní závěrce zahraniční aktivity podle odstavce 32. Takové kursové rozdíly jsou překlasifikovány jako zvláštní složka čistých aktiv/vlastního kapitálu v účetní závěrce, která zahrnuje zahraniční aktivitu a vykazující účetní jednotku (tj. účetní závěrka, v níž je zahraniční aktivita konsolidována, poměrně konsolidována nebo zachycena ekvivalenční metodou).

39. Pokud účetní jednotka v době sestavování své účetní závěrky vede účetnictví v jiné než své funkční měně, jsou všechny částky převedeny na funkční měnu podle odstavců 23 – 30. To vede ke stejným částkám ve funkční měně, jako kdyby tyto položky byly i původně zachyceny v této funkční měně. Peněžní položky jsou například převedeny na funkční měnu za použití závěrkového kursu a nepeněžní položky, které jsou oceněny na bázi historických nákladů, jsou převedeny za použití směnného kursu k datu transakce, při níž byly uznány.

Změna funkční měny

40. **Pokud dojde ke změně funkční měny účetní jednotky, použije účetní jednotka postupy pro převod použitelné na novou funkční měnu prospektivně od data změny.**
41. Jak je uvedeno v odstavci 15, funkční měna odráží příslušné transakce, události nebo podmínky, které se týkají účetní jednotky. Proto, pokud je již jednou určena funkční měna, může být změněna pouze tehdy, když se změní ony příslušné transakce, události nebo podmínky. Například změna měny, která primárně ovlivňuje prodejní ceny nebo obstarání zboží a služeb, může vést ke změně funkční měny.
42. Dopad změny funkční měny se účetně zachytí prospektivně. Jinými slovy, účetní jednotka převede všechny položky na novou funkční měnu za použití směnného kursu k datu změny. S výslednými převedenými částkami u nepeněžních položek se nakládá jako s jejich historickými náklady. Kursové rozdíly vznikající z tohoto převodu zahraniční aktivity dříve zařazené do čistých aktiv/vlastního kapitálu podle odstavce 37 a 44(c) nejsou uznány v přebytku nebo schodku, dokud nebude tato aktivita pozbyta.

Použití jiné měny vykazování než je funkční měna

Převod na měnu vykazování

43. Účetní jednotka může předkládat svou účetní závěrku v jiné měně (nebo jiných měnách). Liší-li se měna vykazování od funkční měny účetní jednotky, převede svou finanční výkonnost a finanční situaci na měnu vykazování.

Příkladem je ekonomická jednotka v podobě mezinárodní organizace obsahující jednotlivé jednotky s odlišnými funkčními měnami, kdy finanční výkonnost a finanční situace každé jednotky je vyjádřena společnou měnou tak, aby mohla být zveřejněna konsolidovaná účetní závěrka. Pro národní, státní/regionální nebo vládní jednotky je měna vykazování obvykle stanovena ministerstvem financí (nebo podobnou autoritou) nebo je ustanovena legislativně.

44. **Finanční výkonnost a finanční pozice účetní jednotky, jejíž funkční měna není měnou hyperinflační ekonomiky, se převede na odlišnou měnu vykazování za použití následujících postupů:**
- (a) **aktiva a závazky pro každý zveřejněný Výkaz o finanční situaci (tj. včetně srovnatelných částek) se převedou závěrkovým kursem k datu příslušného Výkazu o finanční situaci;**
 - (b) **výnosy a náklady pro každý zveřejněný Výkaz o finanční výkonnosti (tj. včetně srovnatelných částek) se převedou směnnými kursy k datům transakcí; a**
 - (c) **všechny vyplývající kursově rozdíly se vykáží jako samostatná složka čistých aktiv/vlastního kapitálu.**
45. Vykazující účetní jednotka musí splnit procedury IPSAS 2 při převodu peněžních toků zahraniční aktivity, kterými jsou peněžní příjmy a peněžní výdaje, aby je zahrnula do svého výkazu peněžních toků. IPSAS 2 vyžaduje, aby tyto peněžní toky ovládané jednotky, která splňuje definici zahraniční aktivity, byly převedeny směnnými kursy mezi měnou vykazování a zahraniční měnou k datům peněžních toků. IPSAS 2 také nastiňuje vykazování nerealizovaných přínosů a újem vznikajících ze změn směnných kursů zahraniční měny u peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držených nebo splatných v cizí měně.
46. Z praktických důvodů se k převodu položek výnosů a nákladů často používá kurs, který se přibližuje směnným kursům k datům transakcí, například průměrný kurs za období. Pokud však směnný kurs významně kolísá, je použití průměrného kursu za období nevhodné.
47. Kursově rozdíly, na něž se odkazuje odstavec 44(c), vyplývají z:
- (a) převodu položek výnosů a nákladů směnnými kursy k datům transakcí a aktiv a závazků závěrkovým kursem. Takové kursově rozdíly vznikají jak u výnosových a nákladových položek uznaných v přebytku nebo schodku, tak i u těch, které jsou uznány přímo v čistých aktivech/vlastním kapitálu;
 - (b) převodu počátečních čistých aktiv/vlastního kapitálu závěrkovým kursem, který se liší od předchozích závěrkových kursů.

Tyto kursové rozdíly nejsou uznány v přebytku nebo schodku, neboť změny kursových rozdílů mají buď malý, nebo nemají žádný přímý dopad na současné a budoucí provozní peněžní toky. Pokud se kursové rozdíly týkají zahraniční aktivity, která je konsolidována, ale není plně vlastněna, jsou kumulované kursové rozdíly vznikající z převodu a přiřaditelné menšinovým podílům přiřazeny menšinovému podílu a uznány jako součást menšinového podílu v konsolidované rozvaze.

48. **Finanční výkonnost a finanční pozice účetní jednotky, jejíž funkční měna je měnou hyperinflační ekonomiky se převede na jinou měnu vykazování za použití následujících postupů:**
- (a) všechny částky (tj. položky aktiv, závazků, čistých aktiv/vlastního kapitálu, výnosy a náklady, včetně srovnatelných částek) se převedou závěrkovým kursem k datu nejposlednějšího Výkazu o finanční situaci, kromě toho, že
 - (b) když jsou částky převedeny na měnu, která není měnou hyperinflační ekonomiky, srovnatelnými částkami jsou ty, které byly zveřejněny jako částky běžného roku v příslušné účetní závěrce předchozího roku (tj. neupravené o následné změny cenové úrovně nebo následné změny směnných kursů).
49. **Když je funkční měnou účetní jednotky měna hyperinflační ekonomiky, účetní jednotka přepracuje svou účetní závěrku podle IPSAS 10 předtím, než se použijí metody převodu uvedené v odstavci 48, s výjimkou srovnatelných částek, které jsou převedeny na měnu, která není měnou hyperinflační ekonomiky (viz odstavec 48(b)). Pokud ekonomika přestává být hyperinflační a účetní jednotka již nadále nepřepočítává svou účetní závěrku podle IPSAS 10, jakožto historické náklady pro převod na měnu vykazování se použijí částky přepracované na cenovou úroveň k datu, k němuž účetní jednotka přestala přepracovávat svou účetní závěrku.**

Převod zahraniční aktivity

50. Odstavce 51 – 56 se vedle odstavců 43 – 49 použijí, když finanční výkonnost a finanční pozice zahraniční aktivity jsou převedeny na měnu vykazování, aby mohla být zahraniční aktivita zahrnuta do účetní závěrky vykazující účetní jednotky konsolidací, poměrnou konsolidací nebo ekvivalenční metodou.
51. Zahrnutí finanční výkonnosti a finanční pozice zahraniční aktivity do účetní závěrky vykazující účetní jednotky se řídí běžnými konsolidačními postupy, jako je vyloučení zůstatků a transakcí uvnitř ekonomické jednotky (viz IPSAS 6 a IPSAS 8 „Podíly na společném podnikání“).
52. Peněžní aktivum (nebo závazek) uvnitř ekonomické jednotky, ať již krátkodobé(y) nebo dlouhodobé(y), však nemůže být eliminováno proti

odpovídajícímu závazku (nebo aktivu) bez toho, aniž by se ukázaly výsledky měnových výkyvů v konsolidované účetní závěrce. Je tomu tak proto, že peněžní položka představuje závazek přeměnit jednu měnu na druhou a vystavuje vykazující účetní jednotku přínosu nebo újmě z měnových výkyvů. Proto je v konsolidované účetní závěrce vykazující účetní jednotky takový kursový rozdíl i nadále vykázán jako přebytek nebo schodek, nebo jestliže vzniká za podmínek popsanych v odstavci 36, je až do pozbytí čisté investice do zahraniční aktivity klasifikován jako čistá aktiva/vlastní kapitál.

53. Když je účetní závěrka zahraniční aktivity sestavena k datu, které se liší od data účetní závěrky vykazující účetní jednotky, připraví zahraniční aktivity často dodatečné výkazy k témuž datu jako účetní závěrka vykazující účetní jednotky. Pokud to tak není provedeno, dovoluje IPSAS 6 použít odlišné datum vykazání za předpokladu, že rozdíl není delší než tři měsíce a jsou provedeny úpravy o významné transakce nebo jiné události, ke které došlo mezi těmito odlišnými daty.
54. Pokud existuje rozdíl mezi daty vykazání vykazující účetní jednotky a zahraniční aktivity, aktiva a závazky zahraniční aktivity jsou převedeny směnným kursem k datu vykazání zahraniční aktivity.
55. Kvůli podstatným pohybům směnných kursů až do data vykazání vykazující účetní jednotky se provedou úpravy v souladu s IPSAS 6. Stejně se postupuje i při použití ekvivalenční metody na přidružené jednotky a společná podnikání a při použití poměrné konsolidace na společná podnikání podle IPSAS 7 „Investice do přidružených jednotek“ a IPSAS 8.
56. **Jakýkoli goodwill vznikající při akvizici zahraniční aktivity a jakákoli úprava účetní hodnoty aktiv a závazků na reálnou hodnotu při akvizici zahraniční aktivity se považují za aktiva a závazky zahraniční aktivity. Musí být tudíž vyjádřeny funkční měnou zahraniční aktivity a převedeny závěrkovým kursem podle odstavců 44 a 48.**

Pozbytí zahraniční aktivity

57. **Při pozbytí zahraniční aktivity se kumulativní částka kursových rozdílů, která byla odložena ve zvláštní složce čistých aktiv/vlastního kapitálu týkající se této zahraniční aktivity, uznává v přebytku nebo schodku, pokud je uznán přínos nebo újma z pozbytí.**
58. Účetní jednotka může pozbyt svůj podíl v zahraniční aktivitě prodejem, likvidací, vyplacením vloženého kapitálu, nebo vzdáním se celé jednotky či její části. Výplata dividendy tvoří součást pozbytí pouze, když představuje náhradu investice, například když je dividendu nebo obdobné rozdělení vyplacena mimo předakviziční přebytek. V případě částečného pozbytí je do přínosu či újmy zahrnuta pouze poměrná část příslušných kumulovaných kursových rozdílů. Odpis účetní hodnoty zahraniční aktivity nepředstavuje

částečné pozbytí. V souladu s tím žádná část odloženého kursového přebytku nebo schodku není v okamžiku odpisu uznána.

Daňové dopady kursových rozdílů

59. Pro vykazující účetní jednotky, které jsou subjekty daně ze zisku, poskytují návod na řešení daňových dopadů spojených s přínosy a újmami z transakcí v cizí měně a kursových rozdílů vznikajících z převodu finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky (včetně zahraniční aktivity) na odlišnou měnu účetních výkazů zahraniční aktivity příslušné mezinárodní nebo národní účetní standardy týkající se daně ze zisku.

Zveřejnění

60. **V odstavcích 62 a 64 – 66 použité odkazy na „funkční měnu“ v případě ekonomické jednotky jsou odkazy na funkční měnu ovládající jednotky.**
61. **Účetní jednotka zveřejní:**
- (a) **částku kursových rozdílů uznaných v přebytku nebo schodku za období kromě těch, které vznikly u finančních nástrojů oceňovaných v reálné hodnotě prostřednictvím přebytku nebo deficitu podle příslušných mezinárodních nebo národních účetních standardů týkajících se uznávání a oceňování finančních nástrojů;**
a
 - (b) **čisté kursové rozdíly klasifikované jako zvláštní součást čistých aktiv/vlastního kapitálu a sesouhlasení částky těchto kursových rozdílů k počátku a konci období.**
62. **Je-li měna vykazování odlišná od funkční měny, uvede se tato skutečnost spolu se zveřejněním funkční měny a důvodu použití odlišné měny vykazování.**
63. **Pokud dojde ke změně funkční měny buď u vykazující účetní jednotky, nebo u významné zahraniční aktivity, zveřejní se tato skutečnost a důvod pro změnu funkční měny.**
64. **Pokud účetní jednotka zveřejňuje svou účetní závěrku v měně, která se liší od funkční měny, bude účetní závěrka popsána jakožto závěrka ve shodě s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor pouze tehdy, když jsou dodrženy všechny požadavky každého platného standardu včetně metod převodu zmíněných v odstavcích 44 a 48.**
65. **Účetní jednotka občas zveřejňuje svou účetní závěrku nebo jiné finanční informace v měně, která není funkční měnou, aniž by byly splněny požadavky odstavce 64. Účetní jednotka například může převést na jinou měnu pouze vybrané položky z její účetní závěrky. Nebo účetní jednotka, jejíž funkční měna není měnou hyperinflační ekonomiky, může převést účetní závěrku na jinou měnu tím, že se převodem všechny položky posledním závěrkovým**

kursem. Takové převody nejsou v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor a jsou požadována zveřejnění zmíněná v odstavci 66.

66. **Pokud účetní jednotka zobrazuje svou účetní závěrku nebo jiné finanční informace v měně, která se liší buď od její funkční měny nebo měny vykazování, a požadavky odstavce 64 nejsou splněny:**
- (a) **jasně identifikuje tyto informace jako doplňkové informace, aby je odlišila od informací, které jsou v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor;**
 - (b) **zveřejní měnu, v níž jsou doplňkové informace zobrazeny; a**
 - (c) **zveřejní funkční měnu účetní jednotky a metodu převodu použitou pro uvedení doplňkových informací.**

Přechodná ustanovení

První přijetí akruálního účetnictví

67. **Vykazující účetní jednotka nemusí splnit požadavky na kumulativní rozdíly z převodu, které existují k datu prvního přijetí akruálního účetnictví podle IPSAS. Využívá-li ten, kdo poprvé přechází na akruální účetnictví, tuto výjimku:**
- (a) **u kumulativních rozdílů z převodu se pro všechny zahraniční aktivity předpokládá, že jsou k datu prvního přijetí IPSAS nulové; a**
 - (b) **z přínosu a újmy z následného pozbytí jakékoli zahraniční aktivity se vyloučí rozdíly z převodu, které vznikly před datem prvního přijetí IPSAS, a zahrnou se pozdější rozdíly z převodu.**
68. Tento standard po účetních jednotkách požaduje, aby:
- (a) některé rozdíly z převodu klasifikovaly jako zvláštní složku čistých aktiv/vlastního kapitálu; a
 - (b) při pozbytí zahraniční aktivity převedly kumulativní rozdíly z převodu této zahraniční aktivity do Výkazu o finanční výkonnosti jako součást přínosu nebo újmy z pozbytí.

Přechodná ustanovení poskytují těm, kteří poprvé přecházejí na IPSAS, úlevu od těchto požadavků.

Přechodná ustanovení pro všechny účetní jednotky

69. **Účetní jednotky použijí odstavec 56 prospektivně na všechny akvizice, ke kterým dojde po začátku účetního období, pro něž je tento IPSAS poprvé použit. Retrospektivní použití odstavce 56 na dřívější akvizice je povoleno. U akvizice zahraniční aktivity řešené prospektivně, ale k níž**

došlo před datem, k němuž je tento standard prvně použit, účetní jednotka nepřepracuje předchozí roky a podle toho může, pokud to bude vhodné, řešit goodwill i úpravy na reálnou hodnotu vzniklé z akvizice jako aktiva a závazky účetní jednotky spíše než aktiva a závazky zahraniční aktivity. Proto tento goodwill a úpravy reálné hodnoty, ať již jsou vyjádřeny ve funkční měně účetní jednotky nebo jsou nepeněžními položkami v cizí měně, jsou vykázány za použití směnného kursu k datu akvizice.

70. Veškeré další změny plynoucí z použití tohoto IPSAS se zachytí podle požadavků IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Datum účinnosti

71. Tento IPSAS nabývá účinnosti pro účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2010 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.
72. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví akruální bázi účetnictví definovanou IPSAS po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Zrušení IPSAS 4 (vydaného 2006)

73. Tento standard nahrazuje IPSAS 4 „Dopady změn směnných kursů cizích měn“ vydaný v roce 2006.

Zdůvodnění závěrů

Zdůvodnění závěrů doprovází IPSAS 4 „Dopady změn směnných kursů cizích měn“, ale není jeho součástí. Tato Zdůvodnění závěrů pouze komentují důvody IPSASB pro odchylky od příslušného Mezinárodního účetního standardu.

Východiska

- BC1. Program sblížení s IFRS Rady IPSASB je důležitým prvkem pracovního programu IPSASB. Strategii IPSASB je sblížit standardy IPSAS na aktuální bázi se standardy IFRS vydanými IASB tam, kde je to vhodné pro účetní jednotky veřejného sektoru.
- BC2. Standardy IPSAS na aktuální bázi, které jsou sblížovány s IFRS, zachovávají požadavky, strukturu a text IFRS, pokud nemá veřejný sektor specifické důvody pro odchýlení. K odchýlení od IFRS stejného obsahu 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 IFRS stejného obsahu jsou uvedeny ve „srovnání s IFRS“ zahrnutého do každého IPSAS. Srovnání s IAS 21 odkazuje pouze na tu verzi IAS 21, která byla novelizována v roce 2003 a pozměněna v roce 2005¹.
- BC3. Výbor pro veřejný sektor (PSC)², předchůdce IPSASB, vydal první verzi IPSAS 4 „Dopady změn směnných kursů cizích měn“, který vycházel z IAS 21 „Dopady změn směnných kursů cizích měn“ (1993). V prosinci 2006 IPSASB novelizovala IPSAS 4, což vycházelo z IAS 21 (novelizovaného v roce 2003), jako součást svého Všeobecného projektu vylepšení. V prosinci 2005 IASB vydala změnu IAS 21 (publikovanou jako „Čistá investice do zahraniční aktivity“).
- BC4. Zkraje roku 2007 IPSASB zahájila pokračující projekt vylepšení, aby aktualizoval stávající standardy IPSAS sblížením s nejaktuálnějšími příslušnými IFRS v rozsahu vhodném pro veřejný sektor. Jako součást projektu posuzovala IPSASB, jak IASB změnila IAS 21 vydaný v prosinci 2005 a všeobecně se shodla na důvodech, které IASB měla pro změnu tohoto IAS a na provedení změny. (Zdůvodnění závěrů IASB v důsledku změny není zde reprodukováno. Předplatitelé Úplných předplatitelských

¹ Mezinárodní účetní standardy (IAS) byly vydány předchůdcem IASB, Výborem pro mezinárodní účetní standardy. Standardy vydané IASB jsou nazvány Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). IASB definovala, že IFRS sestávají z IFRS, IAS a Interpretací standardů. V některých případech IASB pozměnila standard IAS, spíše než ho nahradila. V těchto případech zůstává stejné číslo IAS.

² PSC se stal IPSASB, když v listopadu 2004 Rada IFAC změnila mandát PSC s cílem vytvořit radu nezávislého tvůrce standardů.

služeb IASB mohou vidět tato Zdůvodnění závěrů na webových stránkách IASB www.iasb.org).

- BC5. V důsledku nových IFRS byl IAS 21 dále změněn a jako novelizovaný IAS vydán po prosinci 2005. IPSAS 4 neobsahuje následné změny vzniklé v důsledku nových IFRS a novelizovaných IAS vydaných po prosinci 2005. Je tomu tak proto, že IPSASB dosud ještě neposoudil a neučinil si názor na použitelnost požadavků z těchto IFRS a novel těchto IAS pro účetní jednotky veřejného sektoru.

TABULKA SHODY

Tato tabulka ukazuje, jak se shoduje obsah nahrazené verze IPSAS 4 a aktuální verze IPSAS 4. Odstavce jsou nastaveny jako odpovídající, jestliže se zeširoka obracejí k téže problematice, třebaže se ustanovení mohou lišit.

Nahrazený IPSAS 4 Odstavec	Aktuální IPSAS 4 Odstavec
1	1
2	2
3	3
4	4
5	5
6	6
7	7
8	8
9	9
10	10
11	11
12	12
13	13
14	14
15	15
16	16
17	17
18	18
19	20
20	21
21	22
22	23
23	24
24	25
25	26
26	27
27	28

Nahrazený IPSAS 4 Odstavec	Aktuální IPSAS 4 Odstavec
28	29
29	30
30	31
31	32
32	33
33	34
34	35
35	36
36	37
37	38
38	39
39	40
40	41
41	42
42	43
43	44
44	45
45	46
46	47
47	48
48	49
49	50
50	51
51	52
52	53
53	54
54	55

Nahrazený IPSAS 4 Odstavec	Aktuální IPSAS 4 Odstavec
55	56
56	57
57	58
58	59
59	60
60	61
61	62
62	63
63	64
64	65
65	66
66	67
67	68
68	69
69	70
70	71
71	72
72	73
Není	19

Srovnání s IAS 21

IPSAS 4, „Dopady změn směnných kursů cizích měn“ primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 21 „Dopady změn měnových kursů“ (novelizovaný v roce 2003, po změně z roku 2005). Hlavní rozdíly mezi IPSAS 4 a IAS 21 jsou následující:

- Do odstavců 1, 11, 13, 26, 43, 45, 67, 68, 72 IPSAS 4 byly zahrnuty dodatečné komentáře, aby objasnily použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 4 obsahuje dodatečná přechodná ustanovení umožňující účetní jednotce při prvním přijetí IPSAS považovat kumulativní rozdíly z převodu existující k datu prvního přijetí aktuálních IPSAS za nulové (odstavec 67). Toto přechodné ustanovení je přejato z IFRS 1, „První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví“.
- IPSAS 4 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 21. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů výnos (revenue), ekonomická jednotka, Výkaz o finanční výkonnosti (statement of financial performance) a čistá aktiva/vlastní kapitál v IPSAS 4. Ekvivalentní termíny v IAS 21 jsou výnos (income), výsledovka (income statement) a vlastní kapitál.

IPSAS 5— VÝPŮJČNÍ NÁKLADY

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 23, „Výpůjční náklady“ 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 Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 23.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je publikován IASB v anglickém jazyce a kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IASB: IASB Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

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

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

IPSAS 5— VÝPŮJČNÍ NÁKLADY

OBSAH

	Odstavec
Cíl	
Rozsah působnosti	1–4
Definice	5–13
Výpůjční náklady	6
Ekonomická jednotka	7–9
Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál	10
Podniky veřejné správy	11
Čistá aktiva/vlastní kapitál	12
Způsobitelná aktiva	13
Výpůjční náklady – vzorové řešení	14–16
Uznání	14–15
Zveřejnění	16
Výpůjční náklady – povolené alternativní řešení	17–39
Uznání	17–20
Výpůjční náklady způsobitelné k aktivaci	21–29
Přebytek účetní hodnoty způsobitelného aktiva nad zpětně získatelnou částkou	30
Zahájení aktivace	31–33
Přerušování aktivace	34–35
Ukončení aktivace	36–39
Zveřejnění	40
Přechodná ustanovení	41
Datum účinnosti	42–43
Srovnání s IAS 23	

Části standardu, které jsou vytištěny tučným písmem, je nezbytné číst v kontextu výkladových odstavců tohoto standardu, vytištěných jednoduchým písmem a v kontextu „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor nejsou určeny k tomu, aby byly aplikovány na nevýznamné položky.

Cíl

Tento standard stanovuje účetní řešení výpůjčních nákladů. Tento standard obecně požaduje okamžité zúčtování výpůjčních nákladů do nákladů účetního období. Jako povolené alternativní řešení však dovoluje aktivaci výpůjčních nákladů přímo přiřaditelných k akvizici nebo výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva.

Rozsah působnosti

1. Tento standard se aplikuje při účetním zachycení výpůjčních nákladů.
2. Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.
3. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná IPSASB vysvětluje, že PVS používají IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“.
4. Tento standard se nezabývá skutečnými nebo vyvolanými náklady čistých aktiv/vlastního kapitálu. V případech, kdy konkrétní právní úprava uplatňuje na jednotlivé účetní jednotky poplatky z kapitálu, je nezbytné posoudit, zda takový poplatek splňuje definici výpůjčních nákladů nebo zda s ním má být zacházeno jako se skutečným nebo vyvolaným nákladem čistých aktiv/vlastního kapitálu.

Definice

5. 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 jejich ekvivalenty přijaty, či zaplaceny). Z uvedeného důvodu jsou transakce a události zobrazeny v účetních knihách a vykázány v účetní závěrce za období, ke kterému se vztahují. Položky vykazované na základě akruálního principu jsou aktiva, závazky, čistá aktiva/vlastní kapitál, 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.

Peněžní prostředky zahrnují peněžní hotovost a vklady na požádání.

Vklady vlastníků představují budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál vložený do účetní jednotky stranami mimo tuto jednotku (vyjma toho, co představuje vznik závazků této účetní jednotky), jimiž se zřizuje finanční účast na čistých aktivech/vlastním kapitálu této účetní jednotky, jež:

- (a) vyjadřuje nárok jak na příděly budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu účetní jednotkou během jejího trvání, který je v pravomoci vlastníků nebo jejich zástupců, tak nárok na příděly jakéhokoliv přebytku aktiv nad závazky v případě zrušení účetní jednotky; a nebo
- (b) může být prodána, směněna, převedena nebo vyplacena.

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.

Ekonomická jednotka představuje uskupení účetních jednotek složené z ovládající jednotky a jedné nebo více ovládaných jednotek.

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/vlastního kapitálu, jenž není výběrem vlastníky.

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 i 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 jejích výkonů za tržních podmínek); a
- (e) je ovládána účetní jednotkou veřejného sektoru.

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 či využitelný potenciál.

Čistá aktiva/vlastní kapitál je zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků.

Způsobilé aktivum je aktivum, které nezbytně vyžaduje značnou dobu k tomu, aby se stalo způsobilým k zamýšlenému použití nebo prodeji.

Výnos je hrubým přírůstkem ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu během účetního období, pokud tento přírůstek vede ke zvýšení čistých aktiv/vlastního kapitálu, přičemž nejde o přírůstek vyvolaný vklady vlastníků.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

Výpůjční náklady

6. Výpůjční náklady mohou zahrnovat:
 - (a) úrok z bankovních úvěrů a krátkodobých a dlouhodobých výpůjček;
 - (b) odpisování diskontů nebo premií souvisejících s výpůjčkami;
 - (c) odpisování vedlejších nákladů vynaložených v souvislosti s uzavíráním výpůjček;
 - (d) finanční náklady vyplývající z finančního leasingu; a
 - (e) kursové rozdíly vzniklé z výpůjček v cizí měně v rozsahu, ve kterém jsou považovány za úpravu úrokových nákladů.

Ekonomická jednotka

7. 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.
8. Další termíny někdy použité pro označení ekonomické jednotky jsou „administrativní jednotka“, „finanční jednotka“, „konsolidovaná jednotka“ a „skupina“.
9. 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.

Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál

10. Aktiva 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 označovány 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“.

Podniky veřejné správy

11. Podniky veřejné správy (PVS) zahrnují jak obchodní podniky jako jsou veřejné služby, tak i finanční podniky jako jsou finanční instituce. PVS se v podstatě neliší od účetních jednotek provádějících podobné aktivity v soukromém sektoru. PVS jsou obvykle provozovány pro dosažení zisku, i když některé mohou mít omezené povinnosti v oblasti veřejných služeb, na jejichž základě je na nich požadováno, aby poskytovaly některým jednotlivcům a organizacím ve společnosti zboží a služby buď zdarma, nebo za podstatně sníženou sazbu. Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 6, „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ poskytuje návod k určení toho, zda pro účely účetního výkaznictví existuje kontrola (ovládání) a mělo by na něj být odkazováno při stanovování toho, zda je PVS ovládán jinou jednotkou veřejného sektoru.

Čistá aktiva/vlastní kapitál

12. „Čistá aktiva/vlastní kapitál“ je termín používaný v tomto standardu k označení zbytkového podílu ve Výkazu o finanční situaci (aktiva snížená o závazky). Čistá aktiva/vlastní kapitál mohou být kladné nebo záporné. Namísto čistých aktiv/vlastního kapitálu mohou být použity jiné termíny za předpokladu, že je jasný jejich význam.

Způsobilá aktiva

13. Příklady způsobilých aktiv jsou administrativní budovy, nemocnice, aktiva infrastruktury jako silnice, mosty a energetická zařízení a zásoby, které vyžadují značné časové období k tomu, aby byly ve stavu způsobilém pro zamýšlené použití nebo prodej. Ostatní investice a ta aktiva, která jsou rutinně vyráběna v průběhu krátkého časového období, nejsou způsobilými aktivy. Způsobilá aktiva také nejsou aktiva, která jsou připravena pro zamýšlené použití nebo prodej okamžikem pořízení.

Výpůjční náklady—vzorové řešení

Uznání

14. **Výpůjční náklady jsou vykázány jako náklad v období, ve kterém jsou vynaloženy.**

15. Podle vzorového řešení, jsou výpůjční náklady vykazovány jako náklad v období, ve kterém jsou vynaloženy bez ohledu na to, jak jsou použity výpůjčky.

Zveřejnění

16. **V účetní závěrce se zveřejní účetní pravidlo, které bylo pro řešení výpůjčních nákladů zvoleno.**

Výpůjční náklady—povolené alternativní řešení

Uznání

17. **Výpůjční náklady jsou vykázány jako náklad v období, ve kterém jsou vynaloženy s výjimkou rozsahu, v jakém jsou aktivovány v souladu s odstavcem 18.**
18. **Výpůjční náklady, které jsou přímo přiřaditelné akvizici, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva se aktivují jako část pořizovacích nákladů na toto aktivum. Částka výpůjčních nákladů způsobilá pro aktivaci se určí v souladu s tímto standardem.**
19. Podle povoleného alternativního řešení jsou výpůjční náklady, které jsou přímo přiřaditelné akvizici, výstavbě nebo výrobě aktiva zahrnuty do pořizovacích nákladů na toto aktivum. Výpůjční náklady jsou aktivovány jako součást pořizovacích nákladů v případě, že je pravděpodobné, že povedou k budoucímu ekonomickému prospěchu nebo využitelnému potenciálu účetní jednotky a že mohou být spolehlivě měřeny. Ostatní výpůjční náklady jsou uznány jako náklad v období, v němž jsou vynaloženy.
20. **Pokud účetní jednotka používá povolené alternativní řešení, pak musí tento přístup používat konzistentně na veškeré výpůjční náklady, které jsou přímo přiřaditelné akvizici, výstavbě nebo výrobě způsobilých aktiv účetní jednotky.**

Výpůjční náklady způsobilé k aktivaci

21. Výpůjční náklady přímo přiřaditelné akvizici, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva jsou takové výpůjční náklady, které by nevznikly, pokud by nebyly uskutečněny výdaje na způsobilé aktivum. Pokud si účetní jednotka vypůjčuje peněžní prostředky specificky za účelem pořízení určitého způsobilého aktiva, pak mohou být výpůjční náklady přímo přiřaditelné způsobilému aktivu snadno identifikovány.
22. Přímý vztah mezi konkrétními půjčkami a způsobilým aktivem a určením půjčky, k níž by jinak nemuselo dojít, může být obtížné zjistit. K takovým potížím dochází například v případech, kdy je financování koordinováno centrálně. Obtíže vznikají rovněž v situaci, kdy ekonomická jednotka používá řadu dluhových nástrojů k vypůjčení si finančních prostředků

s rozdílnými úrokovými sazbami a převádí tyto zdroje různými způsoby ostatním účetním jednotkám v rámci ekonomické jednotky. Finanční prostředky, které byly vypůjčeny centrálně, mohou být převedeny na jiné účetní jednotky v rámci ekonomické jednotky jako půjčka, grant nebo kapitálová dotace. Takové převody mohou být bezúročné nebo může být požadována úhrada pouze části skutečných úrokových nákladů. Další komplikace vznikají při používání půjček, které jsou vyjádřeny nebo spojeny s cizími měnami, dále pokud ekonomická jednotka působí ve vysoce inflačních ekonomikách a rovněž z důvodu kolísání směnných kursů. Důsledkem je, že stanovení částky výpůjčních nákladů, která je přímo přiřaditelná akvizici způsobilého aktiva, je obtížné a vyžaduje provedení odborného odhadu.

23. **V rozsahu, v jakém jsou finanční prostředky vypůjčeny, specificky za účelem získání způsobilého aktiva, je částka výpůjčních nákladů způsobilá k aktivaci tohoto aktiva určena jako skutečné výpůjční náklady vyvolané touto půjčkou v průběhu období po odečtení veškerých investičních výnosů z dočasného investování těchto výpůjček.**
24. Dohody o financování způsobilých aktiv mohou mít za následek, že účetní jednotka získá vypůjčené finanční prostředky a vydá s nimi spojené výpůjční náklady dříve, než jsou některé nebo všechny finanční prostředky použity na výdaje za způsobilé aktivum. Za takových okolností jsou zdroje často dočasně investovány až do okamžiku jejich vydání na způsobilé aktivum. Při určování částky výpůjčních nákladů aktivovatelných za dané období se veškeré získané investiční výnosy z těchto prostředků odečtou od vzniklých výpůjčních nákladů.
25. **V rozsahu, ve kterém jsou finanční prostředky obecně vypůjčovány a používány za účelem pořízení způsobilého aktiva, se částka výpůjčních nákladů způsobilých pro aktivaci určuje za použití míry aktivace k výdajům na toto aktivum. Míra aktivace je váženým aritmetickým průměrem výpůjčních nákladů vztahujících se k výpůjčkám nesplaceným během období, které nebyly specificky získány za účelem pořízení způsobilého aktiva. Částka výpůjčních nákladů aktivovaných v průběhu období nesmí překročit hodnotu výpůjčních nákladů vynaložených v průběhu období.**
26. Aktivovány mohou být pouze výpůjční náklady, které vyplývají z výpůjček účetní jednotky. Pokud si ovládající jednotka půjčuje finanční prostředky, které jsou dále postoupeny ovládané jednotce bez převedení nebo pouze s částečným převodem výpůjčních nákladů, pak ovládaná jednotka může aktivovat pouze ty výpůjční náklady, které sama vynaložila. Pokud ovládaná jednotka obdržela bezúročný vklad nebo dotaci do vlastního kapitálu, pak nebude vynakládat žádné výpůjční náklady a nemůže tedy ani žádné takové náklady aktivovat.

27. Pokud ovládající jednotka postupuje finanční prostředky ovládané jednotce za částečné náklady, může ovládaná jednotka aktivovat pouze tu část výpůjčních nákladů, kterou skutečně vynaložila. V účetní závěrce ekonomické jednotky může být aktivována na způsobilé aktivum celá částka výpůjčních nákladů za předpokladu, že jsou provedeny odpovídající konsolidační úpravy, které eliminují ty náklady, které byly aktivovány ovládanou jednotkou.
28. Pokud ovládající jednotka postoupila ovládané jednotce finanční prostředky zdarma, pak ani ovládaná ani ovládající jednotka nesplňují kritéria pro aktivaci výpůjčních nákladů. Avšak pokud kritéria pro aktivaci výpůjčních nákladů splňuje ekonomická jednotka, pak ve své účetní závěrce aktivuje výpůjční náklady na způsobilé aktivum.
29. V některých případech je vhodné do výpočtu váženého aritmetického průměru výpůjčních nákladů zahrnout veškeré výpůjčky ovládající jednotky a jí ovládaných jednotek; v jiných případech je vhodné použít pro výpočet váženého průměru každé ovládané jednotky výpůjční náklady přiřaditelné jen jejím výpůjčkám.

Přebytek účetní hodnoty způsobilého aktiva nad zpětně ziskatelnou částkou

30. Pokud účetní hodnota nebo očekávané celkové náklady na pořízení způsobilého aktiva přesáhnou jeho zpětně ziskatelnou částku nebo čistou realizovatelnou hodnotu, pak se účetní hodnota sníží nebo odepíše v souladu s požadavky ostatních mezinárodních a/nebo národních účetních standardů. Za určitých okolností je snížení hodnoty nebo odepsání stornováno v souladu s těmito ostatními standardy.

Zahájení aktivace

31. **Aktivace výpůjčních nákladů jako části pořizovacích nákladů na způsobilé aktivum se zahájí když:**
- jsou vynakládány výdaje za aktivum;**
 - vznikly výpůjční náklady; a**
 - probíhají činnosti nezbytné pro přípravu aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej.**
32. Výdaje na způsobilé aktivum zahrnují pouze takové výdaje, které jsou výsledkem platby peněžními prostředky, převodů jiných aktiv nebo převzetí úrokem zatížených závazků. Průměrná účetní hodnota aktiva během období včetně dříve aktivovaných výpůjčních nákladů je kvalifikovaný odhad výdajů, na které je v tomto období použita míra aktivace.
33. Činnosti nezbytné k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej zahrnují více než fyzické vytvoření aktiva. Zahrnují technické a administrativní práce před zahájením fyzické výstavby, jako jsou činnosti

spojené se získáním povolení k výstavbě. Mezi tyto činnosti však nepatří samotná držba aktiva, kdy nedochází k žádné výrobě nebo vývoji, které mění podstatu aktiva. Například výpůjční náklady vynaložené během úpravy pozemku jsou aktivovány během období, v němž jsou činnosti vztahující se k této úpravě prováděny. Avšak výpůjční náklady vzniklé, zatímco pozemek získaný pro stavební účely je držen bez jakékoli přípravné činnosti, se nekvalifikují jako aktivace.

Přerušeni aktivace

34. **Aktivace výpůjčních nákladů se přeruší po celou dobu, ve které je aktivní výstavba příslušného aktiva přerušena a výpůjční náklady jsou za tuto dobu vykázány jako náklad období.**
35. Výpůjční náklady mohou být vynaloženy v průběhu prodlouženého období, kdy jsou přerušeny činnosti nezbytné k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej. K takovým nákladům patří náklady na držení částečně dokončených aktiv a nekvalifikují se jako aktivace. Nicméně aktivace výpůjčních nákladů není běžně přerušena během období, kdy jsou realizovány podstatné technické a administrativní práce. Aktivace výpůjčních nákladů není rovněž přerušena, když je dočasné zdržení nezbytnou součástí procesu přípravy aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej. Aktivace například pokračuje během prodlouženého období potřebného pro zrání zásob, nebo prodlouženého období, během něhož vysoká hladina vody zdrží výstavbu mostu, jestliže je takto vysoká vodní hladina během konstrukčního období v dané zeměpisné oblasti běžná.

Ukončení aktivace

36. **Aktivace výpůjčních nákladů se ukončí, když jsou dokončeny veškeré podstatné činnosti nezbytné k přípravě způsobilého aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej.**
37. Aktivum je za normálních okolností připraveno pro své zamýšlené použití nebo prodej tehdy, když je dokončena fyzická výstavba, ačkoliv mohou ještě pokračovat obvyklé administrativní práce. Pokud již zbývá provést jen menší úpravy aktiva, jako je výzdoba majetku dle specifikace kupce nebo uživatele, znamená to, že jsou v podstatě dokončeny veškeré činnosti.
38. **Pokud je výstavba způsobilého aktiva dokončována po částech a každá část může být používána, zatímco výstavba dalších částí pokračuje, aktivace výpůjčních nákladů skončí v okamžiku, když jsou podstatné ukončeny veškeré činnosti nezbytné k přípravě dané části pro její zamýšlené použití nebo prodej.**
39. Příkladem způsobilého aktiva, jehož každá část může být samostatně používána, zatímco výstavba jeho dalších částí pokračuje, je výstavba úřadu skládajícího se z více budov, z nichž každá může být používána samostatně. Příkladem způsobilých aktiv, která musí být dokončena dříve, než jakákoliv

část může být užívána, může být operační sál v nemocnici, kde musí být dokončena veškerá výstavba, než je využití operačního sálu možné; spuštění provozu čističky odpadních vod, které je vázáno na postupné provedení řady operací na různých částech zařízení; a stavba mostu, který je součástí úseku dálnice.

Zveřejnění

40. **V účetní závěrce se zveřejní:**
- (a) **účetní pravidla přijatá pro výpůjční náklady;**
 - (b) **částka výpůjčních nákladů aktivovaná v průběhu období; a**
 - (c) **míra aktivace použitá pro stanovení částky výpůjčních nákladů způsobilých pro aktivaci (v případě, kdy bylo její použití nezbytné z důvodu použití smíšených výpůjčních zdrojů).**

Přechodná ustanovení

41. **Jestliže přijetí tohoto standardu si vyžádá změnu v účetních pravidlech, účetní jednotce se doporučuje upravit svou účetní závěrku v souladu s IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby“. Alternativně mohou účetní jednotky používající povolené alternativní řešení aktivovat pouze ty výpůjční náklady, které byly vynaloženy po datu účinnosti tohoto standardu a splňují kritéria aktivace.**

Datum účinnosti

42. **Tento IPSAS nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. červencem 2001 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.**
43. **Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.**

Srovnání s IAS 23

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 5, „Výpůjční náklady“ primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 23, „Výpůjční náklady“. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 5 a IAS 23 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 23 byly do IPSAS 5 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 5 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 23. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů účetní jednotka, výnos, výkaz o finanční výkonnosti, výkaz o finanční situaci a čistá aktiva/vlastní kapitál v IPSAS 5. Ekvivalentní termíny v IAS 23 jsou podnik, výsledek, výsledovka, rozvaha a vlastní kapitál.
- IPSAS 5 obsahuje ve srovnání s IAS 23 (viz odstavec 5) odlišnou skupinu definic odborných termínů.

IPSAS 6— KONSOLIDOVANÁ A INDIVIDUÁLNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 27 (novelizovaného v roce 2003) „Konsolidovaná a individuální 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 Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 27.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je publikovaný IASB v anglickém jazyce a kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IASB: IASB Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6HX, United Kingdom.

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

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

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

IPSAS 6— KONSOLIDOVANÁ A INDIVIDUÁLNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

OBSAH

	Odstavec
Úvod	IN1-IN19
Rozsah působnosti	1–6
Definice	7–14
Konsolidovaná účetní závěrka a individuální účetní závěrka	8–11
Ekonomická jednotka	12–14
Předkládání konsolidované účetní závěrky	15–19
Rozsah konsolidované účetní závěrky	20–42
Určení kontroly (ovládání) nad jinou jednotkou pro účely účetního výkaznictví	28–42
Kontrola (ovládání) pro účely účetního výkaznictví	30–36
Regulační a kupní síla	37
Určení, zda existuje kontrola (ovládání) pro účely účetního výkaznictví	38–42
Konsolidační postupy	43–57
Vykazování ovládaných jednotek, spoluovládaných jednotek a přidružených jednotek v individuální účetní závěrce	58–61
Zveřejnění	62–64
Přechodná ustanovení	65–68
Datum účinnosti	69–70
Zrušení IPSAS 6 (2000)	71
Dodatek: Změny jiných IPSAS	
Implementační příručka-zvážení potenciálních hlasovacích práv	
Zdůvodnění závěrů	
Srovnání s IAS 27	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ (IPSAS 6) je obsažen v odstavcích 1-71 a Dodatku. Všechny uvedené odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 6 je nezbytné číst v kontextu zdůvodnění závěrů a „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití adekvátních účetních pravidel standard IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Úvod

IN1. IPSAS 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ nahrazuje IPSAS 6 „Konsolidovaná účetní závěrka a vykazování ovládaných jednotek“ (vydaný v květnu 2000) a použije se pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.

Důvody pro novelu IPSAS 6

IN2. IPSASB vytvořila tento novelizovaný IPSAS 6 jako odpověď na projekt zkvalitnění mezinárodních účetních standardů Rady pro mezinárodní účetní standardy a jako důsledek své snahy o vhodnou míru harmonizace standardů pro veřejný sektor se standardy pro soukromý sektor.

IN3. Při tvorbě tohoto novelizovaného IPSAS 6 uplatnila IPSASB takové pravidlo, že byly provedeny všechny změny původního IAS 27 „Konsolidovaná účetní závěrka a investice do ovládaných jednotek“, které byly výsledkem projektu zkvalitnění IAS realizovaného IASB, kromě těch případů, kdy se původní IPSAS lišil od ustanovení IAS 27 z důvodu jeho zaměření na veřejný sektor; takové odchylky byly v tomto IPSAS 6 ponechány a jsou zmíněny v části Srovnání s IAS 27. Veškeré změny, které IASB provedla v IAS 27 následně po projektu zkvalitnění IAS, nebyly již do IPSAS 1 promítnuty.

Změny oproti předchozím požadavkům

IN4. Hlavní změny oproti předchozí verze IPSAS 6 jsou uvedeny níže.

Rozsah působnosti

IN5. Standard v odstavci 3 objasňuje, že se používá na vykazování ovládaných jednotek, spoluovládaných jednotek a přidružených jednotek v individuální účetní závěrce ovládající jednotky, spoluovládající jednotky nebo investora.

Definice

IN6. Standard:

- definuje dva nové termíny: metoda ocenění investic pořizovacími náklady a individuální účetní závěrka,
- nadále nezahrnuje definice, které nejsou nezbytné: účetní pravidla, akruální báze, aktiva, přidružená jednotka, peněžní prostředky, výběry vlastníků, ekvivalenční metoda, náklady, podnik veřejné správy, investor do společného podnikání, spoluovládání, společné podnikání, závazky, čistá aktiva/vlastní kapitál, datum vykazování, výnos a podstatný vliv,
- nadále nezahrnuje definice čistého přebytku/schodku, která již neexistuje. Tato definice byla rovněž odebrána z IPSAS 1

„Zveřejnění účetní závěrky“ a IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

IN7. V odstavcích 8-11 obsahuje další ilustraci termínu individuální účetní závěrka. Dříve IPSAS 6 tyto ilustrace neobsahoval.

Osvobození od sestavení konsolidované účetní závěrky

IN8. Standard v odstavci 16 objasňuje a zužuje okolnosti, za nichž je ovládající jednotka osvobozena od sestavení konsolidované účetní závěrky. Ovládající jednotka nemusí zveřejňovat konsolidovanou účetní závěrku tehdy a jen tehdy, když:

- ovládající jednotka je sama plně vlastněnou ovládanou jednotkou a uživatelé takové účetní závěrky patrně neexistují nebo jejich informační potřeby jsou pokryty účetní závěrkou jejich ovládající jednotky; nebo je ovládající jednotka částečně vlastněnou ovládanou jednotkou jiné účetní jednotky a její ostatní vlastníci, včetně těch, kteří nejsou oprávněni hlasovat, byli informováni o tom, že ovládající jednotka nesestavuje konsolidovanou účetní závěrku, a nic proti tomu nenamítají;
- dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu ovládající jednotky nejsou obchodovány na veřejném trhu (na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních nebo oblastních trhů);
- ovládající jednotka neposkytla svou účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jiné regulační organizaci, ani nemá v řízení podání této účetní závěrky za účelem emise jakékoli třídy nástrojů na veřejném trhu; a
- nejvyšší nebo jakákoliv další ovládající jednotka dané ovládající jednotky vytváří konsolidovanou účetní závěrku, která je k dispozici pro veřejné využívání a která vyhovuje Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor.

Dříve IPSAS 3 specifikoval, že ovládající jednotka, která je plně vlastněnou ovládanou jednotkou nebo je prakticky plně vlastněna, nemusí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku pod podmínkou, že uživatelé takové účetní závěrky pravděpodobně neexistují nebo jsou jejich informační potřeby splněny pomocí konsolidované účetní závěrky ovládající jednotky, nebo v případě, že jde o ovládající jednotku, která je téměř plně vlastněna, a tato získá souhlas od vlastníků menšinových podílů.

Osvobození od konsolidace

IN9. Tento standard v odstavci 21 objasňuje, že ovládaná jednotka bude vyloučena z konsolidace, když je zřejmé, že (a) ovládání je míněno jako přechodné, protože ovládající jednotka je nabyta a držena výlučně s vidinou jejího pozbytí do dvanácti měsíců od nabytí a (b) vedení aktivně hledá kupujícího. Tento standard dále specifikuje, že pokud ovládaná jednotka, která byla dříve osvobozena od konsolidace, není pozbyta během dvanácti měsíců, bude konsolidována, jakoby to bylo od data akvizice, pokud neplatí přesně specifikované okolnosti.

Slova „v blízké budoucnosti“ použitá v předchozím IPSAS 6 byla nahrazena slovy „do dvanácti měsíců“. Navíc v předchozím IPSAS 6 neexistoval žádný požadavek podobný požadavku (b) pro osvobození od konsolidace.

IN10. Tento standard v odstavci 26 objasňuje požadavek, podle něhož konsolidují investice do ovládaných jednotek také organizace rizikového kapitálu, investiční fondy, podílové fondy a podobné účetní jednotky. IPSAS 6 dříve neobsahoval tato objasnění.

IN11. Tento standard již nadále neumožňuje dřívější osvobození od konsolidace pro účetní jednotky, které fungují za vnějších dlouhodobých tvrdých omezení, která zamezují ovládající jednotce mít prospěch ze svých činností (viz předchozí odstavce 22(b) a 25).

Konsolidační postupy

IN12. Tento standard požaduje, aby účetní jednotka zvažila existenci a dopad potenciálních hlasovacích práv aktuálně uplatnitelných nebo převoditelných, tím že zhodnotí, zda má moc ovládat finanční a provozní politiky jiné účetní jednotky (viz odstavce 33, 34). IPSAS 6 dříve tyto požadavky neobsahoval.

IN13. Tento standard v odstavci 49 objasňuje, že účetní jednotka použije jednotná účetní pravidla pro vykazování podobných transakcí a jiných událostí za podobných okolností. IPSAS 6 dříve umožňoval výjimku z tohoto požadavku, pokud „nebylo schůdné použít jednotná účetní pravidla“.

IN14. Tento standard v odstavci 54 požaduje, aby byly menšinové podíly zveřejněny v konsolidované rozvaze v čistých aktivech/vlastním kapitálu, odděleně od čistých aktiv/vlastního kapitálu ovládající jednotky. Ačkoli dříve IPSAS 6 zabráňoval, aby byly menšinové podíly zveřejněny v závazcích, nevyžadoval jejich zveřejnění v čistých aktivech/vlastním kapitálu.

Individuální účetní závěrka

- IN15. Tento standard v odstavci 58 požaduje, aby investice do ovládaných jednotek, spoluovládaných jednotek byly účetně zachyceny za použití ekvivalenční metody, v pořizovacích nákladech nebo jako finanční nástroj. Dříve IPSAS 6 požadoval, aby je účetní jednotky zachycovaly za použití ekvivalenční metody nebo jako investici.
- IN16. Tento standard v odstavci 60 požaduje, aby ovládané jednotky, spoluovládané jednotky a přidružené jednotky, které jsou účetně zachyceny jako finanční nástroj v konsolidovaných účetních závěrkách, byly stejným způsobem zachyceny v individuální účetní závěrce investora. IPSAS 6 dříve neobsahoval tento požadavek.

Zveřejnění

- IN17. Pokud se týče individuální účetní závěrky, tento standard požaduje dodatečná zveřejnění (viz odstavce 63 a 64).

Změny jiných IPSAS

- IN18. Tento standard obsahuje směrodatný dodatek změn jiných IPSAS, které nejsou součástí projektu vylepšení IPSAS a budou ovlivněny v důsledku tohoto IPSAS.

Implementační příručka

- IN19. Tento standard obsahuje Implementační příručku, která ilustruje, jak posoudit dopad potenciálních hlasovacích práv na moc účetní jednotky ovládat finanční a provozní politiky jiné účetní jednotky, pokud bude implementován IPSAS 6, IPSAS 7 „Investice do přidružených jednotek“ a IPSAS 8 „Účast na společném podnikání“.

IPSAS 6— KONSOLIDOVANÁ A INDIVIDUÁLNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Rozsah působnosti

1. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro sestavení a předložení konsolidované účetní závěrky ekonomické jednotky.**
2. Tento standard se nezabývá účetními metodami pro spojování účetních jednotek a jejich dopadem na konsolidaci, včetně goodwillu vzniklého ze spojení účetních jednotek (návod pro účetní zobrazení spojování účetních jednotek lze najít v příslušném mezinárodním nebo národním účetním standardu, který se zabývá podnikovými kombinacemi).
3. **Tento standard se použije rovněž k účetnímu zachycení ovládaných jednotek, spoulovládaných jednotek a přidružených jednotek v individuální účetní závěrce, pokud se účetní jednotka rozhodne ji sestavit sama, nebo ji vyžaduje místní regulace.**
4. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
5. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). PVS jsou definovány v IPSAS 1 „Předkládání účetní závěrky“.
6. Tento standard stanoví požadavky na sestavení a předložení konsolidovaných účetních závěrek a na vykazování ovládaných jednotek, spoulovládaných jednotek, a přidružených jednotek v individuálních účetních závěrkách ovládající jednotky, spoulovládajícího a investora. I když se po PVS nepožaduje, aby vyhověly tomuto standardu ve svých vlastních účetních závěrkách, ustanovení tohoto standardu se použijí tam, kde jednotka veřejného sektoru, která není PVS, má jednu nebo více ovládaných jednotek, spoulovládaných jednotek a přidružených jednotek, které jsou PVS. Za těchto okolností se tento standard použije při konsolidování PVS do účetní závěrky ekonomické jednotky a při vykazování investic do PVS v individuálních účetních závěrkách ovládající jednotky, spoulovládajícího a investora.

Definice

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

Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrka za ekonomickou jednotku předkládaná jako účetní závěrka jediné účetní jednotky.

Kontrola (ovládání) je moc určovat finanční a provozní politiky jiné jednotky tak, aby byly získány užítky z její činnosti.

Ovládaná jednotka je účetní jednotka, včetně jednotky neregistrované, jako je partnerství (angl. partnership), která je pod kontrolou jiné jednotky (označované jako ovládající jednotka).

Ovládající jednotka je účetní jednotkou, která má jednu nebo více ovládaných jednotek.

Metoda ocenění investic pořizovacími náklady je účetní metoda pro investice, pomocí níž je investice zachycena 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.

Ekonomická jednotka představuje uskupení účetních jednotek složené z ovládající jednotky a jedné nebo více ovládaných jednotek.

Menšinový podíl je taková část čistého přebytku (schodku) a podílu na čistých aktivech/vlastním kapitálu ovládané jednotky, která připadá podílům na čistých aktivech/vlastním kapitálu, jež nejsou vlastněny ovládající jednotkou ani přímo, ani nepřímo prostřednictvím ovládaných jednotek.

Individuální účetní závěrka je 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/vlastním kapitálu než na základě vykazovaných výsledků a čistých aktiv jednotky, do které bylo investováno.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

Konsolidovaná a individuální účetní závěrka

8. Ovládající jednotka nebo její ovládaná jednotka mohou být investorem do přidružené jednotky nebo spoluovládajícím spoluovládané jednotky. V těchto případech je konsolidovaná účetní závěrka sestavená a předložená podle tohoto standardu rovněž sestavena tak, aby splňovala požadavky IPSAS 7 „Investice do přidružených jednotek“ a IPSAS 8 „Účasti na společném podnikání“.

9. Pro účetní jednotku popsanou v odstavci 8 je individuální účetní závěrkou taková účetní závěrka, která je sestavená a předložená vedle účetní závěrky zmíněné v odstavci 8. Individuální účetní závěrka nemusí být připojena k takové účetní závěrce, ani ji nemusí doprovázet.
10. Účetní závěrka účetní jednotky, která nemá ovládanou jednotku, přidruženou jednotku nebo účast spoulovládajícího na spoulovládané jednotce, není individuální účetní závěrkou.
11. Ovládající jednotka, která je osvobozena od povinnosti předložit konsolidovanou účetní závěrku podle odstavce 16, může předložit individuální účetní závěrku jako svou jedinou účetní závěrku.

Ekonomická jednotka

12. 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.
13. Další termíny někdy použité pro označení ekonomické jednotky jsou „administrativní jednotka“, „finanční jednotka“, „konsolidovaná jednotka“ a „skupina“.
14. 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.

Předkládání konsolidované účetní závěrky

15. **Ovládající jednotka jiná než ovládající jednotka popsaná v odstavci 16 předkládá konsolidovanou účetní závěrku, v níž konsoliduje své ovládané jednotky podle tohoto standardu.**
16. **Ovládající jednotka nemusí předkládat konsolidovanou účetní závěrku tehdy a jen tehdy, když:**
 - (a) **ovládající jednotka je:**
 - (i) **sama plně vlastněnou ovládanou jednotkou a uživatelé takové účetní závěrky patrně neexistují nebo jejich informační potřeby jsou pokryty konsolidovanou účetní závěrkou její ovládající jednotky; nebo**
 - (ii) **částečně vlastněnou ovládanou jednotkou jiné účetní jednotky a její ostatní vlastníci, včetně těch, kteří jinak nejsou oprávněni hlasovat, byli o tom informováni a nemají námitek proti tomu, aby ovládající jednotka nepředkládala konsolidovanou účetní závěrku;**

- (b) **dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu ovládající jednotky nejsou obchodovány na veřejném trhu (na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních nebo oblastních trhů);**
 - (c) **ovládající jednotka neposkytla svou účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jiné regulační organizaci, ani nemá v řízení podání této účetní závěrky za účelem emise jakékoli třídy nástrojů na veřejném trhu; a**
 - (d) **nejvyšší nebo jakákoliv další ovládající jednotka dané ovládající jednotky vytváří konsolidovanou účetní závěrku, která je k dispozici pro veřejné využívání a která vyhovuje Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor.**
17. Ve veřejném sektoru mnohé ovládající jednotky, které jsou buď plně, nebo částečně vlastněny, představují klíčové sektory nebo činnosti vlády, a účelem tohoto standardu je nevyložit takové jednotky ze sestavování konsolidované účetní závěrky. Za takové situace nemohou být informační potřeby určitých uživatelů uspokojeny konsolidovanou účetní závěrkou na samotné celovládní úrovni. V mnohých jurisdikcích vlády toto uznaly a požadavky na účetní závěrky takových jednotek právně zakotvily.
18. V některých případech bude ekonomická jednotka zahrnovat množství ovládajících jednotek na meziúrovních. Zatímco je například ministerstvo zdravotnictví nejvyšší ovládající jednotkou, ovládajícími jednotkami na meziúrovni mohou být místní či územní orgány zdravotní péče. Požadavky na povinné skládání účtů a na vykazování v každé jurisdikci mohou specifikovat, od kterých jednotek se požaduje (nebo které jsou osvobozeny od požadavků) sestavení konsolidované účetní závěrky. Pokud neexistují specifické požadavky na sestavení konsolidované účetní závěrky ovládající jednotky na meziúrovni a její uživatelé pravděpodobně existují, ovládající jednotka na meziúrovni konsolidovanou účetní závěrku sestaví a předloží.
19. Ovládající jednotka, která se v souladu s odstavcem 16 rozhodne nepředkládat konsolidovanou účetní závěrku, a předkládá pouze individuální účetní závěrku, musí splnit požadavky odstavců 58-64.

Rozsah konsolidované účetní závěrky

20. **Konsolidovaná účetní závěrka zahrnuje všechny ovládané jednotky ovládající jednotky, kromě těch, na něž se poukazuje v odstavci 21.**
21. **Ovládaná jednotka se vyloučí z konsolidace, když je zřejmé, že (a) ovládaní je míněno jako dočasné, protože ovládaná jednotka je nabyta a držena výlučně s výhledem na její pozbytí během dvanácti měsíců a (b) vedení aktivně hledá kupujícího.**

22. Takové ovládané jednotky se klasifikují a zachytí jako finanční nástroje. Vodítko pro klasifikaci a zachycení finančních nástrojů poskytují příslušné mezinárodní a národní účetní standardy, které se zabývají uznáváním a oceňováním finančních nástrojů.
23. Příkladem dočasné kontroly je pořízení ovládané jednotky s pevným plánem na její pozbytí do dvanácti měsíců. To se může stát, když ekonomická jednotka je nabyta a nějaká jednotka v ní obsažená bude pozbyta, protože její činnosti jsou odlišné od činností nabyvatele. K dočasné kontrole také může dojít, když ovládající jednotka zamýšlí postoupit kontrolu nad ovládanou jednotkou jiné jednotce – například ústřední vláda může převést svůj podíl na ovládané jednotce územní samosprávě. Aby tato výjimka platila, musí ovládající jednotka prokazatelně odhodlána prosazovat oficiální plán pozbytí nebo dále neovládat jednotku, která je předmětem dočasné kontroly. Jednotka je prokazatelně zavázána pozbytí či dále neovládat jinou jednotku, když má oficiální plán tak učinit a není reálná možnost odstoupit od tohoto plánu.
24. Pokud ovládaná jednotka dříve osvobozená od konsolidace podle odstavce 21 nebyla pozbyta do dvanácti měsíců, bude konsolidována, jakoby to bylo od data akvizice (poučení o datu akvizice lze nalézt v příslušném mezinárodním nebo národním standardu zabývajícím se podnikovými kombinacemi). Účetní závěrky za období od akvizice se přepracují.
25. Výjimečně může mít účetní jednotka nalezeného kupujícího pro ovládanou jednotku osvobozenou od konsolidace podle odstavce 21, ale nemá ještě dokončený prodej do dvanácti měsíců od akvizice z důvodu potřebného schválení regulátory nebo jinými subjekty. Po účetní jednotce se nepožaduje, aby konsolidovala takovou ovládanou jednotku, pokud prodej k datu vykazování probíhá a není důvod očekávat, že nebude v krátké době po datu vykazování dokončen.
26. Ovládaná jednotka není osvobozena od konsolidace jednoduše proto, že investor je organizací rizikového kapitálu, podílovým fondem, investiční společností nebo podobnou účetní jednotkou.
27. Ovládaná jednotka není osvobozena od konsolidace proto, že její činnosti jsou odlišné od činností jiných účetních jednotek ekonomické jednotky, příkladem může být konsolidace PVS s účetními jednotkami rozpočtového sektoru. Nležité informace jsou poskytnuty konsolidací takových ovládaných jednotek a zveřejněním dodatečných informací o rozličných činnostech ovládaných jednotek v konsolidované účetní závěrce. Zveřejnění požadované IPSAS 18 „Vykazování podle segmentů“ například napomůže vysvětlit význam rozličných činností v rámci ekonomické jednotky.

Určení kontroly (ovládání) nad jinou jednotkou pro účely účetního výkaznictví

28. Zda účetní jednotka ovládá jinou jednotku pro účely účetního výkaznictví je věcí úsudku založeného na definici kontroly (ovládání) v tomto standardu a na

konkrétních okolnostech každého případu. To znamená, že zvážení musí vycházet z povahy vztahů mezi oběma účetními jednotkami. Zejména musí být zváženy oba prvky definice kontroly v tomto standardu. Je to prvek pravomoci (oprávnění určovat finanční a provozní politiky jiné jednotky) a prvek užitku (který představuje schopnost ovládající jednotky mít prospěch z činností jiné jednotky).

29. Za účelem určení kontroly ovládající jednotka musí mít prospěch z činností jiné jednotky. Jednotka může mít například prospěch z činností jiné jednotky v souvislosti s přiděly z jejích přebytků (jako jsou dividendy) a je vystavena rizikům možných ztrát. V jiných případech nemusí jednotka získat žádný finanční prospěch z jiné jednotky, ale může jej mít ze své schopnosti orientovat jinou jednotku tak, aby prací s ní dosáhla svých cílů. Jednotka může odvodit jak finanční, tak i nefinanční prospěch z činností jiné jednotky. PVS například může poskytnout ovládající jednotce dividendy a také jí umožnit dosáhnout některé z cílů její sociální politiky.

Kontrola (ovládání) pro účely účetního výkaznictví

30. Pro účely účetního výkaznictví pramení kontrola z pravomoci určovat finanční a provozní politiky jiné jednotky a nevyžaduje nutně, aby jednotka držela většinový akciový podíl nebo jiný podíl na vlastním kapitálu jiné jednotky. Pravomoc ovládat musí být okamžitě uplatnitelná. To znamená, že účetní jednotka již musí mít tuto pravomoc přidělenou legislativně nebo nějakou oficiální dohodou. Pravomoc ovládat není okamžitě uplatnitelná, pokud vyžaduje legislativní změnu nebo opětovné projednání dohod, aby se stala účinnou. Toto by mělo být odlišeno od skutečnosti, že existence pravomoci ovládat jinou jednotku není závislá na šanci nebo pravděpodobnosti, že taková pravomoc bude uplatněna.
31. Podobně existence kontroly nevyžaduje, aby účetní jednotka měla odpovědnost za řízení (nebo angažovanost na) každodenních operací jiné jednotky. V mnohých případech jednotka může pouze uplatňovat svou pravomoc ovládat jinou jednotku, když je porušena nebo vypovězena dohoda mezi ovládanou jednotkou a její ovládající jednotkou.
32. Vládní složka může například mít vlastnický podíl na železniční organizaci, která je provozována jako PVS. Této železniční organizaci je dovoleno operovat autonomně a nespolečá se na financování vládou, ale získala kapitál pomocí významné výpůjčky, která je zaručená vládou. Železniční organizace nevyplácela po několik roků vládě dividendy. Vláda má pravomoc jmenovat a odvolat většinu členů představenstva železniční organizace. Vláda nikdy neuplatnila pravomoc odvolat členy představenstva a zdráhala by se tak učinit z důvodu citlivého přístupu k voličům, kvůli dřívější angažovanosti vlády na provozu železniční sítě. V tomto případě je pravomoc ovládat okamžitě uplatnitelná, ale podle existujících vztahů mezi ovládanou jednotkou a ovládající jednotkou nedošlo k události, která by zaručila ovládající jednotce

- uplatňování svých pravomocí nad ovládanou jednotkou. Kontrola existuje, protože pravomoc ovládat je dostatečná, dokonce i když si ovládající jednotka může zvolit neuplatňování této pravomoci.
33. Účetní jednotka může vlastnit akciové warranty, kupní opce na akcie, dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu, které jsou převoditelné na kmenové akcie nebo jiné podobné nástroje, které, pokud jsou uplatněny nebo převedeny, mají potenciál poskytnout účetní jednotce hlasovací práva nebo omezit jiným stranám hlasovací práva znamenající moc nad finančními a provozními politikami jiné účetní jednotky (potenciální hlasovací práva). Existence a dopad potenciálních hlasovacích práv, která jsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná, včetně potenciálních hlasovacích práv držených jinou účetní jednotkou, se berou v úvahu při posuzování, zda účetní jednotka má moc ovládat finanční a provozní politiky jiné jednotky. Potenciální hlasovací práva nejsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná, pokud například nemohou být uplatněna nebo převedena až do určitého budoucího data nebo až do okamžiku, kdy se přihodí nějaká budoucí událost.
34. Při posuzování, zda potenciální hlasovací práva přispívají k ovládnutí, účetní jednotka přezkoumá veškeré skutečnosti a okolnosti (včetně podmínek uplatnění potenciálních hlasovacích práv a všech dalších smluvních ujednání, ať již jsou zvažována jednotlivě nebo ve spojení), které se dotýkají potenciálních hlasovacích práv, kromě záměru vedení a finanční schopnosti uplatnit nebo převést.
35. Existence zvláštní zákonné pravomoci sama o sobě nebrání tomu, aby byla jednotka ovládána jinou jednotkou. Například vládní statistický úřad má obvykle statutární pravomoc operovat nezávisle na vládě. To znamená, že vládní statistický úřad může mít pravomoc získávat informace a vykazovat svá zjištění bez pomoci vlády nebo nějakého jiného orgánu. Existence kontroly nevyžaduje po účetní jednotce, aby měla odpovědnost za každodenní provoz jiné jednotky nebo za způsob, kterým jsou touto jednotkou prováděny profesionální funkce.
36. Pravomoc jedné účetní jednotky ovládat rozhodování týkající se finančních a provozních politik jiné jednotky je sama o sobě nedostatečná, aby zajistila existenci kontroly, jak je definována tímto standardem. Ovládající jednotka musí být schopna ovládat rozhodování tak, aby byla schopna mít prospěch z jejích aktivit, například zmocněním jiné jednotky, aby s ní operovala jako součást ekonomické jednotky při uskutečňování jejích cílů. Toto bude mít dopad na vyloučení z definic „ovládající jednotky“ a „ovládané jednotky“ u těch vztahů, které nepřesahují jejich rámec, například těch, které se vztahují k likvidátorovi a likvidované jednotce, a obvykle by byly vyloučeny vztahy mezi věřitelem a dlužníkem. Podobně správce fondu, jehož vztah k fondu nepřesahuje obvyklou odpovědnost správce, není považován za toho, kdo ovládá fond pro účely tohoto standardu.

Regulační a kupní síla

37. Vlády a jejich agentury mají pravomoc regulovat chování mnohých jednotek tím, že využívají své svrchované nebo legislativní pravomoci. Regulační a kupní síla neustavují kontrolu pro účely účetního výkaznictví. Aby bylo zajištěno, že účetní závěrky účetních jednotek veřejného sektoru zahrnují pouze takové prostředky, které tyto jednotky ovládají a z nichž mohou mít prospěch, význam kontroly pro účely tohoto standardu nezahrnuje:
- (a) pravomoc zákonodárného sboru stanovit regulační rámec, v němž jednotky operují a zavést podmínky nebo sankce pro jejich operace. Taková pravomoc neustavuje účetní jednotce veřejného sektoru kontrolu nad aktivy rozmístěnými v těchto jednotkách. Tak například orgán kontroly znečištění může mít pravomoc zastavit operace jednotek, které nesplňují požadavky regulace životního prostředí. Tato pravomoc však neustavuje kontrolu, protože orgán kontroly znečištění má pouze pravomoc regulovat; nebo
 - (b) jednotky, které jsou ekonomicky závislé na účetní jednotce veřejného sektoru. Pokud si jednotka ponechá pravomoc ohledně toho, zda se nechá financovat účetní jednotkou veřejného sektoru nebo bude s touto jednotkou obchodovat, má konečnou pravomoc ovládat své vlastní finanční a provozní politiky, a proto není ovládána účetní jednotkou veřejného sektoru. Ministerstvo například může být schopno ovlivňovat finanční a provozní politiky jednotky, která je na něm závislá z důvodu financování (jako je charitativní spolek) nebo jednotka orientovaná na zisk, která je ekonomicky závislá na obchodování s ním. Ministerstvo má tudíž určitou pravomoc jako zákazník, ale nikoli pravomoc ovládat finanční a provozní politiky jednotky.

Určení, zda existuje kontrola (ovládání) pro účely účetního výkaznictví

38. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou vytvářet jiné jednotky k dosažení některých svých cílů. V některých případech může být zřejmé, že je určitá jednotka ovládána, a tudíž bude konsolidována. V jiných případech to nemusí být zřejmé. Odstavce 39 a 40 poskytují vodítko, jak stanovit, zda kontrola pro účely účetního výkaznictví existuje nebo ne.
39. Při prozkoumání vztahu mezi dvěma jednotkami se předpokládá, že kontrola existuje, když alespoň existuje jedna z následujících podmínek pravomoci a alespoň jedna z následujících podmínek prospěchu, pokud není zřejmý důkaz o tom, že kontrolu drží jiná jednotka.

Podmínky pravomoci

- (a) Jednotka má přímo nebo nepřímo prostřednictvím ovládaných jednotek většinový hlasovací podíl na jiné jednotce.
- (b) Jednotka má buď legislativně přidělenou nebo uplatněnou v rámci stávající legislativy moc jmenovat nebo odvolávat většinu členů

představenstva nebo obdobného vrcholového orgánu a ovládnání jiné jednotky se uskutečňuje pomocí tohoto představenstva nebo orgánu.

- (c) Jednotka má moc obsadit nebo regulovat obsazení většiny hlasů, které budou pravděpodobně obsazeny na valné hromadě jiné jednotky.
- (d) Jednotka má moc obsadit většinu hlasů na představenstvu nebo ekvivalentním vrcholném orgánu a ovládnání jiné jednotky se uskutečňuje pomocí tohoto představenstva nebo orgánu.

Podmínky prospěchu

- (a) Jednotka má pravomoc zrušit jinou jednotku a získat podstatnou úroveň zbytkového ekonomického prospěchu nebo vzít na sebe významné závazky. Podmínka prospěchu může být naplněna, jestliže jednotka převezme odpovědnost za zbytkové závazky jiné jednotky.
 - (b) Jednotka má pravomoc dostat rozdělení aktiv z jiné jednotky a/nebo může být zodpovědná za určité závazky jiné jednotky.
40. Když neexistuje žádná z okolností uvedených v odstavci 39, budou o existenci kontroly pravděpodobně svědčit následující činitele:

Indikátory pravomoci

- (a) Jednotka má právo vetovat operativní a kapitálové rozpočty jiné jednotky.
- (b) Jednotka má právo vetovat, zrušit nebo změnit rozhodnutí řídicího orgánu jiné jednotky.
- (c) Jednotka má právo schvalovat najímání, převod a propouštění klíčových zaměstnanců jiné jednotky.
- (d) Mandát jiné jednotky se zakládá a je vymezen legislativou.
- (e) Jednotka drží „zlatou akcií“¹ (nebo ekvivalent) jiné jednotky, která jí poskytuje práva ovládat její finanční a provozní politiky.

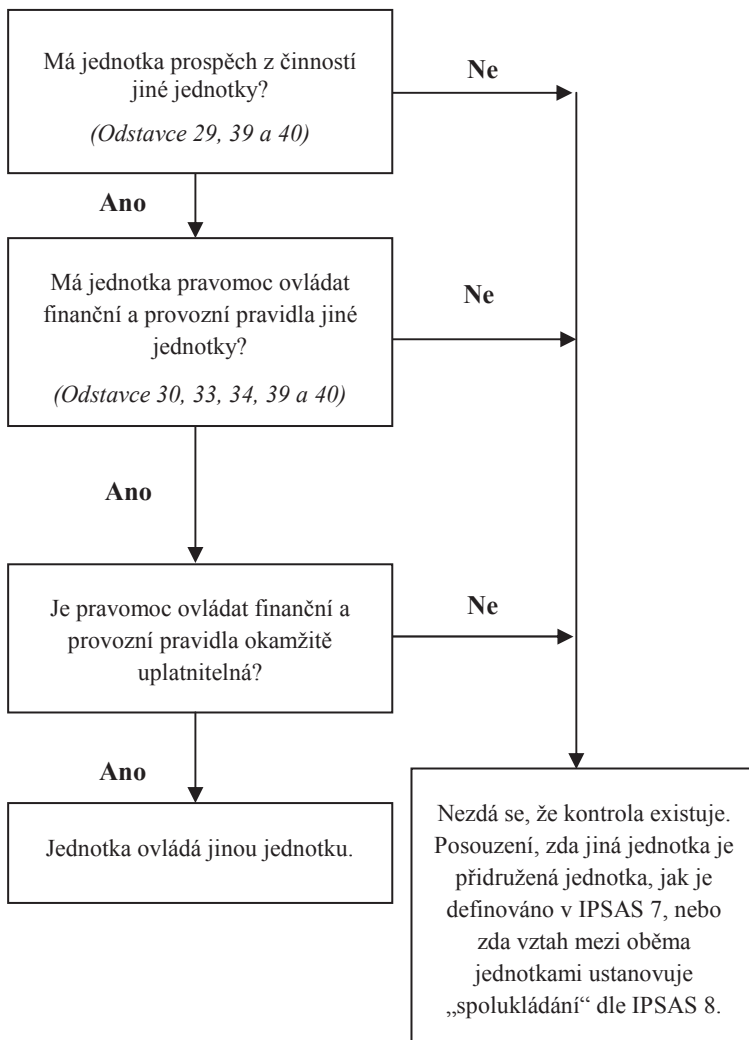
Indikátory prospěchu

- (a) Jednotka drží přímo nebo nepřímo právní nárok na čistá aktiva/vlastní kapitál jiné jednotky s trvajícím právem přístupu.
- (b) Jednotka má právo na významný objem čistých aktiv/vlastního kapitálu jiné jednotky v případě likvidace nebo při rozdělení jiném než je likvidace.

¹ „Zlatou akcií“ se míní druh akcií, které dávají držitelům specifické pravomoci nebo práva obecně přesahující pravomoci a práva obvykle spjatá s vlastnickým podílem držitele nebo jeho zastoupením na vrcholném orgánu.

- (c) Jednotka může řídit jinou jednotku se záměrem spolupracovat s ní při naplňování svých cílů.
 - (d) Na jednotku mohou přejít zbytkové závazky jiné jednotky.
41. Následující diagram uvádí základní kroky týkající se ustanovení kontroly nad jinou jednotkou. Je ho třeba číst spolu s odstavci 28 až 40.

Určení kontroly (ovládání) nad jinou jednotkou pro účely účetního výkaznictví



42. Ovládající jednotka ztrácí kontrolu, pokud ztratí moc ovládat finanční a provozní politiky ovládané jednotky s cílem získat prospěch z jejích činností. Ke ztrátě kontroly může dojít se současnou změnou nebo bez změny absolutní či relativní výše vlastnictví. Může se to stát například, když se ovládaná jednotka stane subjektem ovládaní vládou, soudem, správcem nebo regulátorem. Může k tomu rovněž dojít v důsledku smluvních uspořádání. Zahraniční vláda může například zkonfiskovat provozní aktiva zahraniční ovládané jednotky tak, že ovládající jednotka ztratí moc ovládat provozní politiky ovládané jednotky. V tomto případě ovládaní pravděpodobně již neexistuje.

Konsolidační postupy

43. Při sestavení konsolidované účetní závěrky účetní jednotka slučuje účetní výkazy ovládající jednotky a jejích ovládaných jednotek tak, že se řádek po řádku sčítají obdobné položky aktiv, závazků, čistých aktiv/vlastního kapitálu, výnosů a nákladů. Aby konsolidovaná účetní závěrka uváděla finanční informace o ekonomické jednotce jako o jediné jednotce, musí být učiněny následující kroky:
- (a) účetní hodnota investic ovládající jednotky do každé ovládané jednotky a podíl ovládající jednotky na čistých aktivech/vlastním kapitálu každé ovládané jednotky jsou vyloučeny (příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se podnikovými kombinacemi dává návod na řešení jakéhokoli výsledného goodwillu);
 - (b) menšinové podíly na čistém přebytku nebo schodku konsolidovaných ovládaných jednotek za účetní období jsou stanoveny; a
 - (c) menšinové podíly na čistých aktivech/vlastním kapitálu konsolidovaných ovládaných jednotek jsou stanoveny v čistých aktivech/vlastním kapitálu odděleně od čistých aktiv/vlastního kapitálu ovládající jednotky. Menšinové podíly na čistých aktivech/vlastním kapitálu se skládají z:
 - (i) částky těchto menšinových podílů ke dni původního spojení (příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se podnikovými kombinacemi dává návod na výpočet této částky); a
 - (ii) menšinového podílu na změnách stavu čistých aktiv/vlastního kapitálu po datu spojení.
44. Pokud existují potenciální hlasovací práva, jsou stanoveny podíly na přebytku nebo schodku a změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu přiřazené ovládající jednotce a menšinovým podílům na základě aktuálního vlastnického podílu a neodráží možné uplatnění nebo převod potenciálních hlasovacích práv.

45. **Zůstatky, transakce, výnosy a náklady mezi účetními jednotkami v rámci ekonomické jednotky se vylučují v plné výši.**
46. Zůstatky a transakce mezi účetními jednotkami uvnitř ekonomické jednotky zahrnující výnosy z prodejů a převodů, výnosy uznané v důsledku přidělu z rozpočtu nebo jiného rozpočtového orgánu, náklady a dividendy nebo podobné přiděly vlastníkům, jsou plně vyloučeny. Přebytky a schodky plynoucí z transakcí uvnitř ekonomické jednotky, které jsou uznány za aktiva, jako jsou zásoby a dlouhodobá aktiva, jsou vyloučeny plně. Schodky uvnitř ekonomické jednotky mohou naznačovat snížení hodnoty, které vyžaduje uznání v konsolidované účetní závěrce. Návod na vykazování přechodných rozdílů vznikajících z vyloučení přebytků a schodků plynoucích z transakcí uvnitř ekonomické jednotky lze nalézt v příslušném mezinárodním nebo národním účetním standardu, který se zabývá daněmi ze zisku.
47. **Účetní závěrky ovládající jednotky a jeho ovládaných jednotek použité pro sestavení konsolidované účetní závěrky se sestavují ke stejnému datu vykazání. Když jsou data vykazání ovládající a ovládané jednotky rozdílná, ovládaná jednotka sestaví pro konsolidační účely doplňkové účetní výkazy ke stejnému datu jako účetní závěrka ovládající jednotky, ledaže by to bylo prakticky neproveditelné.**
48. **Pokud jsou v souladu s odstavcem 47 účetní výkazy ovládané jednotky použité pro sestavení konsolidované účetní závěrky sestaveny k odlišnému datu vykazání než účetní závěrka ovládající jednotky, provedou se úpravy o dopady podstatných transakcí nebo událostí, které se staly mezi tímto datem a datem účetní závěrky ovládající jednotky. V žádném případě nemůže být rozdíl mezi daty vykazání ovládané a ovládající jednotky delší než tři měsíce. Délka účetních období a všechny rozdíly v datech vykazování musí být v jednotlivých obdobích stejné.**
49. **Konsolidovaná účetní závěrka je sestavena za použití jednotných účetních pravidel pro obdobné transakce a události za podobných okolností.**
50. Jestliže člen ekonomické jednotky používá jiná účetní pravidla než ta, která jsou uplatněna v konsolidované účetní závěrce pro obdobné transakce a případy za podobných okolností, jsou učiněny patřičné úpravy při sestavení jeho účetní závěrky.
51. Výnosy a náklady ovládané jednotky jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky od data akvizice (příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se podnikovými kombinacemi poskytne návod, jak chápat datum akvizice). Výnosy a náklady ovládané jednotky jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky do data, k němuž ovládající jednotka přestává ovládat ovládanou jednotku. Rozdíl mezi výtěžkem z pozbytí ovládané jednotky a jeho účetní hodnotou k datu pozbytí, včetně kumulativní částky kursového rozdílu, který se týká ovládané jednotky, uznané v čistých aktivech/ vlastním kapitálu v souladu s IPSAS 4 „Dopady změn směnných kursů cizích

- měn*“, je vykázán v konsolidované výsledovce jako přínos nebo újma z pozbytí ovládané jednotky.
52. Od data, k němuž jednotka přestává spadat pod definici ovládané jednotky a nestává se přidruženou jednotkou, jak ji vymezuje IPSAS 7, nebo spoluovládanou jednotkou, jak ji vymezuje IPSAS 8, je vykazována jako finanční nástroj. Příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard, který se zabývá uznáváním a oceňováním finančních nástrojů, poskytne návod na účetní zachycení finančních nástrojů.
 53. Účetní hodnota investice k datu, k němuž jednotka přestává být ovládanou jednotkou, bude považována za pořizovací náklady při původním ocenění finančního nástroje.
 54. **Menšinové podíly jsou uvedeny v konsolidované rozvaze v čistých aktivech/vlastním kapitálu, odděleně od čistých aktiv/vlastního kapitálu ovládající jednotky. Menšinové podíly na přebytku nebo schodku ekonomické jednotky jsou také zveřejněny odděleně.**
 55. Přebytek nebo schodek jsou přiřazeny ovládající jednotce a menšinovým podílům. Protože obě části představují čistá aktiva/vlastní kapitál, není částka přiřaditelná menšinovým podílům výnosem nebo nákladem.
 56. Ztráty na konsolidované ovládané jednotce přiřaditelné menšině mohou převýšit menšinové podíly na čistých aktivech/vlastním kapitálu ovládané jednotky. Toto převýšení a jakékoli další ztráty přiřaditelné menšině se alokují proti většinovému podílu, s výjimkou takového rozsahu, v němž má menšina závaznou povinnost učinit dodatečnou investici k pokrytí ztrát a je toho schopna. Jestliže ovládaná jednotka následně vykazuje přebytky, jsou všechny tyto přebytky přiřazeny většinovému podílu až do okamžiku, kdy je získán zpět podíl menšiny na ztrátách, který byl předtím absorbován většinou.
 57. Jestliže má ovládaná jednotka v oběhu vydané kumulativní přednostní akcie, které jsou drženy menšinovými podíly a klasifikovány jako čistá aktiva/vlastní kapitál, ovládající jednotka počítá svůj podíl na přebytcích nebo schodecích po úpravě o tyto dividendy z těchto akcií, ať již byly dividendy ohlášeny, či nikoliv.

Vykazování ovládaných jednotek, spoluovládaných jednotek a přidružených jednotek v individuální účetní závěrce

58. Pokud je sestavena individuální účetní závěrka, investice do ovládané jednotky, spoluovládané jednotky a přidružené jednotky se zachytí:
 - (a) za použití ekvivalenční metody, jak je popsána v IPSAS 7;
 - (b) v pořizovacích nákladech; nebo
 - (c) jako finanční nástroje.

Stejně účetní řešení se použije pro každou kategorii investic.

59. Tento standard nenařizuje, které účetní jednotky sestavují individuální účetní závěrky k dispozici pro veřejné použití. Odstavce 58 a 60-64 se použijí v případě, kdy účetní jednotka sestavuje individuální účetní závěrku, která vyhovuje Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor. Účetní jednotka rovněž sestavuje konsolidovanou účetní závěrku k dispozici pro veřejné použití, jak požaduje odstavec 15, ledaže je využito osvobození uvedené v odstavci 16.
60. **Ovládané jednotky, spoluovládané jednotky a přidružené jednotky, které jsou zachyceny v konsolidované účetní závěrce jako finanční nástroj, se v individuální účetní závěrce investora zachytí stejným způsobem.**
61. Návod pro vykazování finančních nástrojů lze nalézt v příslušném mezinárodním nebo národním účetním standardu, který se zabývá uznáváním a oceňováním finančních nástrojů.

Zveřejnění

62. V konsolidované účetní závěrce se provedou následující zveřejnění:
- (a) seznam významných ovládaných jednotek;
 - (b) skutečnost, že ovládaná jednotka není konsolidována podle odstavce 21;
 - (c) shrnutí finančních informací ovládaných jednotek, které nejsou konsolidovány, a to buď jednotlivě, nebo po skupinách, včetně částek celkových aktiv, celkových závazků, výnosů, přebytku nebo schodku;
 - (d) jméno jakékoli ovládané jednotky, v níž ovládající jednotka drží vlastnický podíl a/nebo hlasovací práva ve výši 50 % nebo méně, spolu s vysvětlením, z čeho plyne kontrola;
 - (e) důvody proč vlastnický podíl více než 50 % hlasovacích nebo potenciálních hlasovacích práv účetní jednotky, do níž bylo investováno, neznamená ovládání (kontrolu);
 - (f) datum vykazání účetní závěrky ovládané jednotky, pokud je taková účetní závěrka použita pro sestavení konsolidované účetní závěrky a je sestavena k datu vykazání nebo za období, které je odlišné od účetní závěrky ovládající jednotky, a důvod pro použití odlišného data vykazání nebo období; a
 - (g) povaha a rozsah každého podstatného omezení (vyplývajícího například z úvěrových smluv nebo regulačních požadavků) schopnosti ovládaných jednotek převádět prostředky ovládající

jednotce formou peněžních dividend nebo jiných výběrů vlastníků nebo splátek úvěrů a půjček.

63. Pokud ovládající jednotka sestavuje individuální účetní závěrka, jelikož se rozhodla podle odstavce 16 nesestavovat konsolidovanou účetní závěrku, zveřejní v této individuální účetní závěrce:
- (a) skutečnost, že závěrka je individuální účetní závěrkou; že bylo využito osvobození od konsolidace; jméno účetní jednotky, jejíž konsolidovaná účetní závěrka, která vyhovuje Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor, byla sestavena pro veřejné využití a jurisdikci, v níž je účetní jednotka provozována (pokud je odlišná od jurisdikce ovládající jednotky); a adresu, kde je k obdržení tato konsolidovaná účetní závěrka;
 - (b) seznam významných ovládaných jednotek, spoulovládaných jednotek a přidružených jednotek, včetně jména, jurisdikce, v níž je účetní jednotka provozována (pokud je odlišná od jurisdikce ovládající jednotky), výše vlastnického podílu a tam, kde je podíl v podobě akcií, podíl držených hlasovacích práv (pouze tam, kde je rozdíl oproti vlastnickému podílu); a
 - (c) popis metod použitých k účetnímu zachycení účetních jednotek uvedených v (b).
64. Pokud ovládající jednotka (jiná než ovládající jednotka pokrytá odstavcem 63), spoulovládající s podílem na spoulovládané jednotce nebo investor do přidružené jednotky sestavují individuální účetní závěrky, v těchto individuálních účetních závěrkách se zveřejní:
- (a) skutečnost, že závěrka je individuální účetní závěrkou, a důvod proč je taková závěrka sestavena, i když to není požadováno zákonem, jinou legislativou nebo jinou autoritou;
 - (b) seznam významných ovládaných jednotek, spoulovládaných jednotek a přidružených jednotek, včetně jména, jurisdikce, v níž je účetní jednotka provozována (pokud je odlišná od jurisdikce ovládající jednotky), výše vlastnického podílu a tam, kde je podíl v podobě akcií, podíl držených hlasovacích práv (pouze tam, kde je rozdíl oproti vlastnickému podílu); a
 - (c) popis metod použitých k účetnímu zachycení účetních jednotek uvedených v (b);

a identifikuje účetní závěrky sestavené podle odstavce 15 tohoto standardu, podle IPSAS 7 a IPSAS 8, k nimž se vztahují.

Přechodná ustanovení

65. **Po účetních jednotkách se nevyžaduje, aby splňovaly požadavky odstavce 45, které se týkají vyloučení zůstatků a transakcí mezi účetními jednotkami uvnitř ekonomické jednotky za účetní období počínající nějakým datem v průběhu tří let následujících od data prvního přijetí akruálního účetnictví podle Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor.**
66. Ovládající jednotky, které poprvé přijmou akruální účetnictví podle Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, mohou mít mnoho ovládaných jednotek s významným počtem vzájemných transakcí. Proto může být obtížné identifikovat některé transakce a zůstatky, které mají být vyloučeny pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky ekonomické jednotky. Z tohoto důvodu poskytuje odstavec 65 úlevu od požadavku plně vyloučit zůstatky a transakce mezi jednotkami uvnitř ekonomické jednotky.
67. **Pokud účetní jednotky využijí přechodné ustanovení odstavce 65, zveřejní skutečnost, že ne všechny zůstatky a transakce, ke kterým došlo mezi jednotkami uvnitř ekonomické jednotky, byly vyloučeny.**
68. Přechodná ustanovení v IPSAS 6 (2000) poskytují účetním jednotkám období až tří let od data jeho prvního použití, v němž mají být plně vyloučeny zůstatky a transakce mezi účetními jednotkami v rámci ekonomické jednotky. Účetním jednotkám, které již dříve aplikovaly IPSAS 6 (2000), je tak umožněno pokračovat ve výhodě tříletého přechodného období uvažovaného od data prvního použití IPSAS 6 (2000).

Datum účinnosti

69. **Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.**
70. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví akruální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Zrušení IPSAS 6 (2000)

71. Tento standard nahrazuje IPSAS 6 „Konsolidovaná účetní závěrka a vykazování ovládaných jednotek“ vydaný v roce 2000.

Dodatek**Změny jiných IPSAS**

Změny v tomto dodatku se použijí pro roční účetní závěrku pokrývající období počínající 1. ledna 2008 a později. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro dřívější období, tyto změny budou použity pro tato dřívější období.

- A1. V Mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor použitelných k 1. lednu 2008 jsou odkazy na aktuální verzi IPSAS 6 „Konsolidovaná účetní závěrka a vykazování ovládaných jednotek“ změněny na IPSAS 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“.
- A2. Následující je přidáno k odstavci 4(f) z IPSAS 15 „Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace“:

Účetní jednotky však budou používat tento standard na podíly v ovládané jednotce, přidružené jednotce a ve společném podnikání, které jsou zachycovány jako finanční nástroj podle IPSAS 6, IPSAS 7 a IPSAS 8. V těchto případech účetní jednotky budou využívat požadavky na zveřejnění z IPSAS 6, IPSAS 7 a IPSAS 8 navíc k požadavkům tohoto standardu.

Implementační příručka - Zvážení potenciálních hlasovacích práv

Příručka k implementaci IPSAS 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“, IPSAS 7 „Investice do přidružených jednotek“ a IPSAS 8 „Účasti ve společném podnikání“.

Tato příručka doprovází IPSAS 6, IPSAS 7 a IPSAS 8, ale není jejich součástí.

Úvod

- IG1 Většina účetních jednotek veřejného sektoru neemituje finanční nástroje s potenciálními hlasovacími právy. Mohou však být emitovány PVS. Proto vláda nebo jiná účetní jednotka veřejného sektoru mohou držet potenciální hlasovací práva PVS.
- IG2. Odstavce 33, 34 a 44 IPSAS 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ a odstavce 14 a 15 IPSAS 7 „Investice do přidružených podniků“ požadují, aby účetní jednotka zvažila existenci a dopad veškerých potenciálních hlasovacích práv, která jsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná. Rovněž požadují, aby byly přezkoumány všechny skutečnosti a okolnosti, které působí na potenciální hlasovací práva, kromě záměru vedení a finanční schopnosti uplatnit nebo převést potenciální hlasovací práva. Protože definice společného ovládnutí v odstavci 6 IPSAS 8 „Účasti na společném podnikání“ závisí na definici ovládnutí, a protože tento standard je propojený s IPSAS 7 ohledně použití ekvivalenční metody, je tento návod relevantní rovněž pro IPSAS 8.

Návod

- IG3. Odstavec 7 IPSAS 6 definuje ovládnutí jako moc ovládat finanční a provozní politiky účetní jednotky s cílem získat užitek z její činnosti. Odstavec 7 IPSAS 7 definuje podstatný vliv jako moc účastnit se na rozhodování o finančních a provozních politikách účetní jednotky, do níž bylo investováno, ale nikoli moc ovládat tyto politiky. Odstavec 6 IPSAS 8 definuje spoluovládání jako smluvně dohodnuté sdílení ovládnutí ekonomické aktivity. V těchto kontextech, moc odkazuje na schopnost něco udělat nebo učinit. V důsledku toho účetní jednotka ovládá, spoluovládá nebo má podstatný vliv, pokud je aktuálně schopna tuto moc uplatňovat bez ohledu na to, zda ovládnutí, spoluovládání nebo podstatný vliv jsou aktivně projeveny nebo jsou ve své podstatě pasivní. Potenciální hlasovací práva držená účetní jednotkou, která jsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná, tuto schopnost zajišťují. Schopnost uplatňovat moc neexistuje, pokud potenciální hlasovací práva postrádají ekonomickou podstatu (například realizační cena je stanovena způsobem, který předem vylučuje uplatnění nebo převod při každém uskutečnitelném scénáři). V důsledku toho jsou potenciální hlasovací práva zvažována, pokud v podstatě zajišťují schopnost uplatňovat moc.
- IG4. Ovládnutí a podstatný vliv také vznikají za okolností popsaných odstavci 39 a 40 IPSAS 6 a odstavci 12 a 13 IPSAS 7, které obsahují úvahu o relativním vlastnictví hlasovacích práv. IPSAS 8 váže na IPSAS 6 a IPSAS 7 a odkazy na

IPSAS 6 a IPSAS 7 od tohoto místa dál necht' jsou čteny jako relevantní také pro IPSAS 8. Nicméně je třeba mít na mysli, že společné ovládání vyžaduje smluvní sdílení ovládání a tento smluvní aspekt bude pravděpodobně kritickým rozhodujícím činitelem. Potenciální hlasovací práva, jako jsou kupní opce na akcie a převoditelné dluhy, jsou schopné změnit moc účetní jednotky, která plyne z hlasování v jiné účetní jednotce – jsou-li potenciální hlasovací práva uplatněna nebo převedena, vlastnický poměr kmenových akcií nesoucích hlasovací práva se změní. V důsledku toho je existence ovládání (jehož definice umožňuje, aby pouze jedna účetní jednotka ovládala jinou účetní jednotku) a podstatného vlivu určena pouze poté, co byly posouzeny všechny faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a odstavcích 12 a 13 IPSAS 7 a zvážena existence a dopad potenciálních hlasovacích práv. Kromě toho účetní jednotka přezkoumá všechny skutečnosti a okolnosti, které působí na potenciální hlasovací práva, s výjimkou záměru vedení a finanční schopnosti uplatnit je nebo je převést. Záměr vedení neovlivňuje existenci moci a finanční schopnost účetní jednotky uplatnit nebo převést je těžké posoudit.

- IG5. Po zvážení potenciálních hlasovacích práv, která mohou být aktuálně uplatněna nebo převedena, může účetní jednotka zpočátku dojít k závěru, že jinou účetní jednotku ovládá nebo v ní uplatňuje podstatný vliv. Tato účetní jednotka však nemusí jinou účetní jednotku ovládat nebo v ní uplatňovat podstatný vliv, pokud jsou potenciální hlasovací práva držena jinými stranami rovněž aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná. V důsledku toho účetní jednotka při určování, zda jinou účetní jednotku ovládá nebo v ní má podstatný vliv, zvažuje všechna potenciální hlasovací práva držena jí a jinými stranami, která jsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná. Jsou zvažovány například všechny kupní opce na akcie, ať již je drží účetní jednotka nebo jiná strana. Navíc definice ovládání v odstavci 7 IPSAS 6 umožňuje, aby kontrolu nad jinou účetní jednotkou měla pouze jedna účetní jednotka. Proto pokud dvě nebo více účetních jednotek drží významná hlasovací práva, jak aktuální, tak potenciální, jsou pro určení toho, která jednotka ovládá, znovu vyhodnoceny faktory z odstavce 39 a 40 IPSAS 6.
- IG6. Podíl přiřazený ovládající jednotce a menšinovým podílům při sestavování konsolidované účetní závěrky podle IPSAS 6 a podíl přiřazený investorovi, který zachycuje investici pomocí ekvivalenční metody podle IPSAS 7, jsou určeny pouze na základě aktuálních vlastnických podílů. Přiřazený podíl je určen tak, že se vezmou v úvahu případná uplatnění potenciálních hlasovacích práv a jiné deriváty, které v daném okamžiku v podstatě umožňují přístup k ekonomickému prospěchu spojenému s vlastnickým podílem.
- IG7. Za určitých okolností má účetní jednotka v podstatě aktuální vlastnictví jako důsledek transakce, která jí umožňuje přístup k ekonomickému prospěchu spojenému s vlastnickým podílem. Za takových okolností, je přiřazený podíl určen tak, že se vezmou v úvahu případná uplatnění potenciálních hlasovacích

práv nebo jiné deriváty, které v daném okamžiku umožňují přístup k ekonomickému prospěchu.

- IG8. Relevantní mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se uznáváním a oceňování finančních nástrojů dává návod na účetní zachycení finančních nástrojů. Nepoužívá se však na podíly v ovládaných, přidružených a spoluovládaných jednotkách, které jsou konsolidovány, zachycovány pomocí ekvivalenční metody nebo poměrnou metodou v souladu s IPSAS 6, IPSAS 7 a IPSAS 8. Pokud nástroje obsahující potenciální hlasovací práva, která v podstatě umožňují aktuální přístup k ekonomickému prospěchu spojenému s vlastnickým podílem, a investice je zachycována jedním z výše uvedených způsobů, nevztahují se na tento nástroj požadavky příslušného mezinárodního nebo národního účetního standardu, který se zabývá uznáváním a oceňováním finančních nástrojů. Ve všech ostatních případech jsou nástroje obsahující potenciální hlasovací práva zachycovány v souladu s příslušným mezinárodním nebo národním účetním standardem zabývajícím se uznáváním a oceňováním finančních nástrojů.

Ilustrativní příklady

- IG9. Deset níže uvedených příkladů ilustruje jeden aspekt potenciálního hlasovacího práva. Při použití IPSAS 6, IPSAS 7 a IPSAS 8 zvažuje účetní jednotka všechny aspekty. Existence ovládaní, podstatného vlivu a společného ovládaní může být určena pouze po posouzení ostatních faktorů popsanych v IPSAS 6, IPSAS 7 a IPSAS 8. Pro účely těchto příkladů se však předpokládá, že tyto další faktory toto určení neovlivňují, ačkoli by mohly, pokud by se posuzovaly.

Příklad 1A: Opce jsou mimo peníze (out of the money)

Jednotky A a B vlastní 80 respektive 20 procent kmenových akcií, s nimiž jsou spojena hlasovací práva vykonávaná na valné hromadě akcionářů Jednotky C. Jednotka A prodává polovinu svého podílu Jednotce D a kupuje kupní opce od Jednotky D, které jsou uplatnitelné v jakémkoli okamžiku za premii k tržní ceně v době, kdy byly vydány. Pokud budou realizovány, poskytnou Jednotce A jejich původních 80 procent vlastnického podílu a hlasovacích práv.

Ačkoli jsou opce mimo peníze, jsou aktuálně uplatnitelné a dávají Jednotce A moc pokračovat v rozhodování o provozních a finančních politikách Jednotky C, protože Jednotka A by mohla tyto opce nyní uplatnit. Existence potenciálních hlasovacích práv je zvažována stejně jako další faktory popsané v odstavci 39 a 40 IPSAS 6 a je určeno, že Jednotka A ovládá Jednotku C.

Příklad 1B: Právo na koupi s premií k reálné hodnotě

Městské úřady v Dunelm a Eboracum vlastní 80 resp. 20 procent Dunelm-Eboracumskou všeobecnou nemocnici, jednotku veřejného sektoru ustavenou zakládací listinou. Nemocnice je vedena představenstvem o deseti členech,

jmenovaných městskými úřady v poměru k jejich vlastnickému podílu na nemocnici. Zakládací listina povoluje městským úřadům prodat část nebo celý vlastnický podíl na nemocnici jinému městskému úřadu v regionu. Dunelm prodává polovinu podílu městskému úřadu ve Formiu, avšak tato smlouva o prodeji dává Dunelmu právo zpětně nakoupit podíl Formia na nemocnici za částku rovnou 115 procentům reálné hodnoty vlastnického podílu stanovené nezávislým odhadcem. Toto právo je uplatnitelné kdykoli, a pokud bude uplatněno, vrátí Dunelmu jeho původních 80 procent vlastnického podílu, a tedy i právo jmenovat členy představenstva.

I když toto právo na znovunabytí vlastnického podílu prodané Formiu vyvolá platbu prémie nad reálnou hodnotu, je toto právo aktuálně uplatnitelné a dává Dunelmu moc pokračovat ve stanovování provozních a finančních politik Dunelm-Eboracumské všeobecné nemocnice, protože Dunelm nyní může uplatnit svá práva na znovunabytí podílu Formia. Je zvažována existence potenciálního práva volit členy představenstva, stejně jako jiné faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a je určeno, že městský úřad v Dunelmu ovládá Dunelm-Eboracumskou všeobecnou nemocnici.

Příklad 2A: Možnost uplatnění nebo převodu

Jednotky A, B a C vlastní 40, 30 resp. 30 procent kmenových akcií, s nimiž jsou spojena hlasovací práva vykonávaná na valné hromadě akcionářů Jednotky D. Jednotka A také vlastní kupní opce, které jsou uplatnitelné v každém okamžiku za reálnou hodnotu podkladových akcií, a pokud budou uplatněny, poskytnou jí dodatečných 20 procent hlasovacích práv na Jednotce D a sníží jak Jednotce B, tak Jednotce C podíly na 20 procent. Jestliže budou opce uplatněny, Jednotka A bude ovládat více než polovinu hlasovacích práv. Existence potenciálních hlasovacích práv je zvažována stejně jako další faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a odstavcích 12 a 13 IPSAS 7, a je určeno, že Jednotka A ovládá Jednotku D.

Příklad 2B: Možnost uplatnění práv

Federální vláda Arandisu dohodou se státními vládami Brixia a Mutina založila Universitu Pola-Iluro. Universita Pola-Iluro je blízko měst Pola, stát Brixia, a Iluro, stát Mutina, která se nacházejí blízko sebe na hranici mezi těmito oběma státy. Federální legislativa, která ustanovila Universitu Pola-Iluro zajistila, aby měl federální ministr školství právo volit čtyři z deseti členů správní rady, kteří řídí tuto universitu. Státní ministři školství států Brixia a Mutina dostali právo volit po třech členech správní rady. Legislativa také umožňuje, aby federální vláda vlastnila 40 procent čistých aktiv university spolu se státními vládami, které by měly po 40 procentech. Federální legislativa dává federálnímu ministru školství právo získat dodatečných 20 procent vlastnictví čistých aktiv university s právem jmenovat dva další členy správní rady. Toto právo je uplatnitelné kdykoli, podle úsudku federálního ministra. Požaduje, aby federální vláda uhradila každé státní vládě

reálnou hodnotu nabytých čistých aktiv university. Pokud federální vláda uplatní své právo, bude vlastnit 60 procent čistých aktiv university a bude mít právo jmenovat šest z deseti členů správní rady. Toto by mohlo omezit vlastnictví každé ze státních vlád na 20 procent a právo na jmenování pouze dvou členů správní rady každou ze státních vlád.

Je zvažována existence potenciálního práva jmenovat většinu členů správní rady university, stejně jako jiné faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a odstavcích 12 a 13 IPSAS 7 a je určeno, že federální vláda Arandis ovládá Universitu Pola-Iluro.

Příklad 3A: Jiná práva, která mají potenciál zvýšit účetní jednotce hlasovací práva nebo je snížit jiným účetním jednotkám

Jednotky A, B a C vlastní 25, 35 resp. 40 procent kmenových akcií, s nimiž jsou spojena hlasovací práva vykonávaná na valné hromadě akcionářů Jednotky D. Jednotky B a C také mají akciové warranty, které jsou uplatnitelné ke každému okamžiku za pevnou cenu a poskytují potenciální hlasovací práva. Jednotka A má kupní opci na nákup těchto akciových warrantů ke každému okamžiku za nominální částku. Pokud by byla kupní opce uplatněna, Jednotka A by měla potenciál navýšit svůj vlastnický podíl a tím svá hlasovací práva na Jednotce D na 51 procent (a zředit podíl Jednotky B na 23 procent a Jednotky C na 26 procent).

Přestože Jednotka A nevlastní akciové warranty, jsou zvažovány při posuzování ovládnutí, protože jsou aktuálně uplatnitelné Jednotkou B a C. Obyčejně pokud je nějaký krok (například nákup nebo uplatnění jiných práv) požadován předtím, než účetní jednotka vlastní potenciální hlasovací práva, tato potenciální hlasovací práva nejsou pokládána za držená touto účetní jednotkou. Akciové warranty jsou však v podstatě drženy Jednotkou A, protože podmínky kupní opce jsou uzpůsobeny tak, aby Jednotce A zaručily její pozici. Spojení kupní opce a akciových warrantů dává Jednotce A moc rozhodovat o provozní a finanční politice Jednotky D, protože by Jednotka A mohla aktuálně uplatnit opci a akciové warranty. Ostatní faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a v odstavcích 12 a 13 IPSAS 7 jsou rovněž vzaty v úvahu a je určeno, že Jednotku D ovládá Jednotka A, nikoli Jednotka B nebo C.

Příklad 3B: Jiná práva, která mají potenciál zvýšit účetní jednotce hlasovací práva nebo je snížit jiným účetním jednotkám

Města Deva, Oxonia a Isca vlastní ve stejném pořadí 25 procent, 35 procent a 40 procent Deva-Oxonia-Isca Electricity Generating Authority, účetní jednotku veřejného sektoru založenou na základě zakládací listiny. Zakládací listina dává městům hlasovací práva ve vedení Authority a právo na získání elektřiny vyrobené Authoritou. Hlasovací práva a přístup k elektřině jsou ve stejné proporcii jako jejich vlastnictví v Authoritě. Zakládací listina dává

Oxonii i Isce právo navýšit jejich vlastnictví (a tím i hlasovací práva) na Authoritě, každé o 10 procent kdykoli za obchodní cenu dohodnutou všemi třemi městy. Zakládací listina rovněž dává Devě právo získat 15 procent podílu na Authoritě od Ozonid a 20 procent od Iscy, kdykoli za nominální protihodnotu. Pokud Deva uplatní své právo, zvýší svůj vlastnický podíl, a tudíž i hlasovací práva, v Deva-Oxonia-Isca Electric Generating Authority na 60 procent. To by zřídilo vlastnictví Ozonid na 20 a Iscy na 20 procent.

I když zakládací listina dává Oxonii a Isce právo navýšit jejich podílovou účast, překlenující právo Devy získat většinový podíl na Authoritě za nominální protihodnotu uvedené v této listině je v podstatě navrženo k tomu, aby zajistilo pozici Devy. Toto právo držené Devou jí dává schopnost stanovovat provozní a finanční politiky Deva-Oxonia-Isca Electricity Generating Authority, protože Deva by mohla uplatnit toto právo, aby navýšila své vlastnictví, a tudíž i hlasovací práva kdykoli. Další faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a odstavce 12 a 13 IPSAS 7 jsou rovněž zvažena, a je určeno, že Deva a nikoli Oxonia nebo Isca, ovládá Deva-Oxonia-Isca Electricity Generating Authority.

Příklad 4A: Záměr vedení

Jednotky A, B a C vlastní po 33 $\frac{1}{3}$ procent kmenových akcií, s nimiž jsou spojena hlasovací práva vykonávaná na valné hromadě akcionářů Jednotky D. Každá z Jednotek A, B a C má právo jmenovat dva ředitele do představenstva Jednotky D. Jednotka A také vlastní kupní opce, které jsou uplatnitelné za pevnou cenu ke každému okamžiku a pokud by byly uplatněny, poskytly by jí všechna hlasovací práva Jednotky D. Vedení Jednotky A nezamýšlí uplatnit tyto kupní opce, i kdyby Jednotky B a C nehlasovaly stejně jako Jednotka A. Je zvažována existence potenciálních hlasovacích práv stejně jako další faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a odstavcích 12 a 13 IPSAS 7 a je určeno, že Jednotka A ovládá Jednotku D. Záměr vedení Jednotky A toto vyhodnocení neovlivňuje.

Příklad 4B: Záměr vedení

Města Tolosa, Lutetia a Massilia vlastní po 33 $\frac{1}{3}$ procent TLM Vodovodní Komisi, účetní jednotku veřejného sektoru založenou zakládací listinou, aby filtrovala pitnou vodu městům Tolosa, Lutetia a Massilia a množství odlehlejších měst a vesnic. Zakládací listina dává každému městu stejný hlas při řízení této Komise, a právo jmenovat dva komisionáře. Komisionář řídí Komisi jménem těchto měst. Zakládací listina rovněž dává městu Tolosa právo získat vlastnictví Lutetie a Massilie za pevnou cenu, uplatnitelné kdykoli starostou Tolosy. Pokud by ho Tolosa uplatnila, měla by výhradní vládu nad Komisí s právem jmenovat všechny komisionáře. Starosta Kolosy nezamýšlí uplatnit toto právo na získání plného vlastnictví Komise, i kdyby Komisionáři jmenovaní Lutecií a Massilií hlasovali proti jmenování komisionářů Tolosou. Existence potenciálních hlasovacích

práv, stejně jako jiné faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a 12 a 13 IPSAS 7, are vzaty v úvahu a je určeno, že Tolosa ovládá TLM Vodovodní Komisi. Záměr starosty Kolosy nemá vliv na toto určení.

Příklad 5A: Finanční schopnost

Jednotky A a B vlastní 55 resp. 45 procent kmenových akcií, s nimiž jsou spojena hlasovací práva vykonávaná na valné hromadě akcionářů Jednotky C. Jednotka B také drží dluhové nástroje, které jsou převoditelné na kmenové akcie Jednotky C. Dluh může být ke každému okamžiku převeden za významnou částku ve srovnání s čistými aktivy Jednotky B. Bude-li převeden, bude to vyžadovat, aby si Jednotka B vypůjčila dodatečné prostředky, aby mohla zaplatit. Kdyby byl dluh převeden, Jednotka B by držela 70 procent hlasovacích práv a podíl Jednotky A by se snížil na 30 procent.

I když jsou dluhové nástroje převoditelné za významnou částku, jsou aktuálně převoditelné a tento charakter převodu dává Jednotce B moc rozhodovat o provozní a finanční politice Jednotky C. Je zvažována existence potenciálních hlasovacích práv stejně jako další faktory popsané v odstavci 39 a 40 IPSAS 6 a je určeno, že Jednotku C ovládá Jednotka B, nikoliv Jednotka A. Finanční schopnost Jednotky B zaplatit cenu převodu toto vyhodnocení neovlivňuje.

Příklad 5B: Finanční schopnost

Města Melina a Newton vlastní 55 procent resp. 45 procent podílu, který plyne z hlasovacích práv MN Broadcasting Authority, účetní jednotky veřejného sektoru ustanovené zakládací listinou k poskytování rozhlasového a televizního vysílání pro regiony. Zakládací listina dává městu Newton opci kdykoli koupit dalších 25 procent podílu na Autoritě od města Melina za značnou cenu ve srovnání s čistými aktivy města Newton. Pokud Newton uplatní opci, bude potřebovat vypůjčit další prostředky, aby zaplatil. Pokud by byla opce uplatněna, město Newton by drželo 70 procent hlasovacích práv a podíl města Meliny by se snížil na 30 procent.

I když je opce uplatnitelná za značnou cenu, je aktuálně uplatnitelná, a tato realizační charakteristika dává městu Newton moc stanovovat provozní a finanční politiky MN Broadcasting Authority. Existence potenciálních hlasovacích práv, stejně jako další faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6, jsou zvažovány a je určeno, že město Newton, a nikoli město Melina, ovládá MN Broadcasting Authority. Finanční schopnost města Newton platit realizační cenu nemá vliv na toto určení.

Zdůvodnění závěrů

Zdůvodnění závěrů doprovázejí, navrhované Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, ale nejsou jejich součástí. Zdůvodnění závěrů pouze komentuje důvody IPSASB pro odchylky od příslušného Mezinárodního účetního standardu.

Východiska

- BC1. Program sblížení s IFRS Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) je důležitým prvkem pracovního programu IPSASB. Strategii IPSASB je sblížit standardy IPSAS na aktuální bázi se standardy IFRS vydanými IASB tam, kde je to vhodné pro účetní jednotky veřejného sektoru.
- BC2. Standardy IPSAS na aktuální bázi, které jsou sblížovány s IFRS, zachovávají požadavky, strukturu a text IFRS, pokud nemá veřejný sektor specifické důvody pro odchýlení. K odchýlení od IFRS stejného obsahu 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 IFRS stejného obsahu jsou uvedeny ve „Srovnání s IFRS“, které je obsaženo v každém IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 IASB vydala zveřejněný návrh změn 13 mezinárodních účetních standardů (IAS)¹ jako část Všeobecného projektu vylepšení. Cílem Všeobecného projektu vylepšení IASB bylo „omezit nebo eliminovat alternativy, nadbytečnosti a rozpory ve standardech tak, aby se vypořádaly některé problémy sblížování a aby byla provedena další vylepšení“. Definitivní znění standardů IAS byla vydána v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 6 „Konsolidovaná účetní závěrka a vykazování ovládaných jednotek“, vydaný v květnu 2000 v kontextu IAS 27 (přeformátovaného v roce 1994), byl opětovně vydán v prosinci 2003. Koncem roku 2003 předchůdce IPSASB Výbor pro veřejný sektor (PSC)² spustil Projekt vylepšení IPSAS, aby sblížil standardy IPSAS s vylepšenými standardy IAS vydanými v prosinci 2003 tam, kde to je vhodné.
- BC5. IPSASB posoudila vylepšený IAS 27 a všeobecně se shodl na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto IAS a na provedení změn. (Zdůvodnění závěrů IASB v důsledku změny není zde reprodukováno. Předplatitelé

¹ Mezinárodní účetní standardy (IAS) byly vydávány předchůdcem IASB, Výborem pro Mezinárodní účetní standardy. Standardy vydávané IASB jsou nazvány Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). IASB definovala, že IFRS sestávají z IFRS, IAS a Interpretací standardů. V některých případech IASB spíše přistoupila k úpravě standardu IAS, než k jeho úplnému nahrazení. V těchto případech zůstává stejné číslo IAS.

² PSC se stal IPSASB, když v listopadu 2004 Rada IFAC změnila mandát PSC s cílem vytvořit radu nezávislého tvůrce standardů.

Úplných předplatitelských služeb IASB mohou vidět tato Zdůvodnění závěrů na webových stránkách IASB www.iasb.org).

- BC6. IPSASB se odchýlila od ustanovení IAS 27 a rozhodla se zachovat ekvivalenční metodu jako metodu pro účetní zachycení ovládaných jednotek v individuální účetní závěrce ovládající jednotky. IPSASB si je vědoma, že názory na toto řešení se vyvíjejí a že není nezbytné v tomto okamžiku odstranit ekvivalenční metodu jako volbu.
- BC7. IAS 27 byl dále změněn v důsledku IFRS vydaných po prosinci 2003. IPSAS 6 však neobsahuje následné změny vzniklé v důsledku IFRS vydaných po prosinci 2003. Je tomu tak proto, že IPSASB dosud ještě neposoudila a neučinila si názor na použitelnost požadavků z těchto IFRS pro účetní jednotky veřejného sektoru.

Srovnání s IAS 27

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor IPSAS 6, „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu IAS 27 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ (2003). K datu vydání tohoto standardu IPSASB nezvažovala pro veřejný sektor použitelnost IFRS 5 „Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti“, protože IPSAS 6 neodráží změny provedené v IAS 27 následně po vydání Mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS 5. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 6 a IAS 27 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 27 byly do IPSAS 6 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 6 obsahuje specifické poučení o tom, zda existuje ovládnání v kontextu veřejného sektoru (odstavce 28-41).
- IPSAS 6 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 27. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů Výkaz o finanční výkonnosti (statement of financial performance), Výkaz o finanční situaci (statement of financial position), čistá aktiva/vlastní kapitál, ovládající jednotka a ovládaná jednotka v IPSAS 6. Ekvivalentní termíny v IAS 27 jsou výsledovka (income statement), rozvaha (balance sheet), vlastní kapitál, mateřský podnik a dceřiný podnik.
- IPSAS 6 nepoužívá termín výnos (income), který má v IAS 27 širší význam než termín výnos (revenue).
- IPSAS 6 umožňuje účetním jednotkám používat ekvivalenční metodu pro zachycení ovládaných jednotek v individuálních účetních závěrkách ovládajících jednotek.
- IPSAS 6 po účetních jednotkách požaduje zveřejnit seznam významných ovládaných jednotek v konsolidovaných účetních závěrkách (odstavec 62 (a)). IAS 27 nepožaduje toto zveřejnění. IPSAS 6 zahrnuje přechodná ustanovení, která účetním jednotkám umožňují nevylučovat všechny zůstatky a transakce mezi jednotkami uvnitř ekonomické jednotky pro účetní období počínající datem v období během tří let následujících od prvního přijetí tohoto standardu (odstavce 65-69). IAS 27 neobsahuje přechodná ustanovení.
- IPSAS 6 obsahuje v Implementační příručce pět dodatečných ilustrativních příkladů, které odrážejí kontext veřejného sektoru.

IPSAS 7—INVESTICE DO PŘIDRUŽENÝCH JEDNOTEK

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 28 (novelizovaného v roce 2003) „Investice do přidružených 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 Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 28.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je publikovaný IASB v anglickém jazyce a kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IASB: IASB Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6HX, United Kingdom.

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

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

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

prosinec 2006

IPSAS 7—INVESTICE DO PŘIDRUŽENÝCH JEDNOTEK

OBSAH

	Odstavec
Úvod	IN1–IN18
Rozsah působnosti	1–6
Definice	7–18
Podstatný vliv	11–16
Ekvivalenční metoda	17–18
Použití ekvivalenční metody	19–40
Ztráty ze snížení hodnoty	37–40
Individuální účetní závěrka	41–42
Zveřejnění	43–46
Datum účinnosti	47–48
Zrušení IPSAS 7 (2000)	49
Dodatek:	
Změny jiných IPSAS	
Zdůvodnění závěrů	
Srovnání s IAS 28	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor 7, „Investice do přidružených jednotek“ (IPSAS 7) je obsažen v odstavcích 1-49 a Dodatku. Všechny uvedené odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 7 je nezbytné číst v kontextu Zdůvodnění závěrů (pokud jsou) a „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití adekvátních účetních pravidel standard IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Úvod

IN1. Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 7, „Investice do přidružených jednotek“ nahrazuje IPSAS 7, „Investice do přidružených jednotek“ (vydaný v květnu 2000) a použije se pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.

Důvody pro novelu IPSAS 7

IN2. Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor vytvořila tento novelizovaný IPSAS 7 jako odpověď na projekt zkvalitnění mezinárodních účetních standardů Rady pro mezinárodní účetní standardy a jako důsledek své snahy o vhodnou míru harmonizace standardů pro veřejný sektor se standardy pro soukromý sektor.

IN3. Při tvorbě tohoto novelizovaného IPSAS 7 uplatnila IPSASB takové pravidlo, že byly provedeny všechny změny původního IAS 28, „Investice do přidružených podniků“, které byly výsledkem projektu zkvalitnění IAS realizovaného IASB, kromě těch případů, kdy se původní IPSAS lišil od ustanovení IAS 28 z důvodu jeho zaměření na veřejný sektor; takové odchylky byly v tomto IPSAS 7 ponechány a jsou zmíněny v části Srovnání s IAS 28. Veškeré změny, které IASB provedla v IAS 28 následně po projektu zkvalitnění IAS, nebyly již do IPSAS 7 promítnuty.

Změny oproti předchozím požadavkům

IN4. Hlavní změny oproti předchozí verzi IPSAS 7 jsou uvedeny níže.

Název standardu

IN5. Název standardu byl změněn na „Investice do přidružených jednotek“ („Investment in Associates“).

Rozsah působnosti

IN6. Standard nyní v odstavci 1 vylučuje z rozsahu působnosti investice, které by jinak byly přidruženými jednotkami nebo společným podnikáním, ale jsou v držení organizací rizikového kapitálu, investičních fondů, podílových fondů a podobných účetních jednotek a ty je oceňují v reálné hodnotě podle příslušného mezinárodního nebo národního účetního standardu, který se zabývá uznáváním a oceňováním finančních nástrojů.

IN7. Tento standard umožňuje výjimky z použití ekvivalenční metody určitým:

- ovládajícím jednotkám, podobným těm, které sestavují účetní závěrku podle IPSAS 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“

(odstavec 19 (b)); a

- investorům, kteří odpovídají stejnému typu podmínek, které osvobozují ovládající jednotku od sestavení konsolidované účetní závěrky v odstavci 19 (c).

Definice

IN8. Tento standard v odstavci 7 modifikuje definice ekvivalenční metody a podstatného vlivu z důvodu sjednocení definic.

Podstatný vliv

IN9. Tento standard v odstavcích 14-16 požaduje, aby účetní jednotka zvažila existenci a dopad potenciálních hlasovacích práv aktuálně uplatnitelných nebo převoditelných, poté co zhodnotí, zda má moc podílet se na rozhodnutích o finančních a provozních politikách jednotky, do níž bylo investováno (přidružené).

Použití ekvivalenční metody

IN10. Tento standard v odstavci 19 objasňuje, že investice, která je držena výlučně s vidinou jejího pozbytí do dvanácti měsíců od nabytí, přičemž vedení aktivně hledá kupujícího, se klasifikuje jako investice k obchodování a účetně se zachytí podle příslušného mezinárodního nebo národního účetního standardu, který se zabývá uznáváním a oceňováním finančních nástrojů.

IN11. V odstavci 24 tento standard objasňuje, že když investor přestává mít podstatný vliv, pořizovací náklady investice se zachytí podle příslušného mezinárodního nebo národního účetního standardu zabývajícího se uznáváním a oceňováním finančních nástrojů.

IN12. Tento standard v odstavci 28 vyžaduje, aby přebytky a schodky plynoucí z transakcí po vlastnické ose nahoru i po vlastnické ose dolů mezi investorem a přidruženou jednotkou, byly eliminovány v rozsahu investorova podílu na přidružené jednotce.

IN13. Tento standard umožňuje maximálně tři měsíce mezi účetním obdobím investora a účetním obdobím jeho přidružené jednotky, pokud používá ekvivalenční metodu (odstavec 31).

IN14. V tomto standardu je z odstavce 33 odstraněna neschůdná představa, že investor vhodně upraví v účetních výkazech přidružené jednotky dopad transakcí a jiných událostí, pokud se účetní pravidla obou účetních jednotek neshodují.

IN15. Tento standard v odstavcích 35 a 36 požaduje, aby účetní jednotka v případě uznávání svého podílu na ztrátách přidružené jednotky zvažila

účetní hodnotu své investice do vlastního kapitálu přidružené jednotky a i své další dlouhodobé podíly na přidružené jednotce.

Ztráty ze snížení hodnoty

IN16. Tento standard v odstavcích 37-40 poskytuje pravidla, kdy a jak účetní jednotka testuje snížení hodnoty své přidružené jednotky.

Individuální účetní závěrka

IN17. Požadavky a návody týkající se individuální účetní závěrky byly přemístěny do odstavců 41 a 42 IPSAS 6. Pro návod, jak sestavit investorovu individuální účetní závěrku se účetní jednotky budou muset odkazovat na IPSAS 6.

Zveřejnění

IN18. Standard v odstavci 43 požaduje podrobnější zveřejnění investic do přidružených jednotek, zahrnující:

- povahu a rozsah každého podstatného omezení (například z důvodu výpůjčních smluv) schopnosti přidružené jednotky převést prostředky investorovi;
- neuznaný podíl na ztrátách přidružené jednotky, pokud jakýkoli investor přerušil uznávání tohoto podílu na ztrátách přidružené jednotky; a
- důvody proč:
 - je investice považována za investici s podstatným vlivem, když drží méně než 20 procent hlasovacích nebo potenciálních hlasovacích práv jednotky, do níž bylo investováno;
 - investice není považována za investici s podstatným vlivem, když drží více než 20 procent hlasovacích nebo potenciálních hlasovacích práv jednotky, do níž bylo investováno; a
 - se liší datum vykazování účetní závěrky přidružené jednotky a investora.

Rozsah působnosti

1. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard v účetnictví investora pro investice do přidružených jednotek, kde investice do přidružené jednotky vede k držení vlastnického podílu formou držby akcií nebo jiné formální struktury vlastního kapitálu. Nepoužije se však na investice do přidružených podniků držných:**

- (a) **organizacemi rizikového (venture) kapitálu, nebo**
- (b) **investičními fondy, podílovými fondy a podobnými jednotkami včetně pojistných fondů spojených s investováním.**

kteřé jsou oceněny v reálné hodnotě se změnami vykázanými v přebytku nebo schodku v období dané změny v souladu s příslušným mezinárodním nebo národním účetním standardem, který se zabývá uznáváním a oceňováním finančních nástrojů.

2. Návod na uznávání a oceňování podílů vymezených v odstavci 1, které jsou oceněny v reálné hodnotě se změnami vykázanými v přebytku nebo schodku v období dané změny, lze nalézt v příslušném mezinárodním nebo národním účetním standardu, který se zabývá uznáváním a oceňováním finančních nástrojů.
3. Tento standard poskytuje základnu pro vykazování vlastnických podílů v přidružených jednotkách. Znamená to, že investice do jiné jednotky přináší investorovi rizika a odměny plynoucí v důsledku vlastnického podílu. Standard se použije pouze na investice do formální struktury vlastního kapitálu (nebo jejího ekvivalentu) jednotky, do níž bylo investováno. Formální strukturu vlastního kapitálu představuje akciový kapitál nebo ekvivalentní forma kapitálu rozděleného na jednotky, jako jsou jednotky v majetkovém trustu, ale může jít také o jiné struktury vlastního kapitálu, v rámci nichž může být investorův podíl spolehlivě měřen. Pokud je struktura vlastního kapitálu špatně vymezena, může být obtížné získat spolehlivou míru vlastnického podílu.
4. Některé příspěvky poskytnuté účetními jednotkami veřejného sektoru mohou být označovány za „investice“, ačkoliv nevedou ke vzniku vlastnického podílu. Účetní jednotka veřejného sektoru například může provádět 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 za své použití veřejných peněz. Příspěvky poskytnuté účetní jednotkou veřejného sektoru však neustanovují vlastnický podíl, protože charitativní organizace by mohla shánět alternativní financování, a tím zamezit účetní jednotce veřejného sektoru účastnit se provozování nemocnice. Proto účetní jednotka veřejného

sektoru není vystavena rizikům, ani nepožívá odměn, které by plynuly z vlastnického podílu.

5. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
6. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (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

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

Přidružená jednotka je účetní jednotka, včetně jednotky neregistrované jako je partnerství (angl. partnership), v níž má investor podstatný vliv a která není ani ovládanou jednotkou, ani podílem na společném podnikání.

Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrka za ekonomickou jednotku předkládaná jako účetní závěrka jediné účetní jednotky.

Kontrola (ovládání) je moc určovat finanční a provozní politiky jiné jednotky tak, aby byly získány užitky z její činnosti.

Ovládaná jednotka je účetní jednotka, včetně jednotky neregistrované, jako je partnerství (angl. partnership), která je pod kontrolou jiné jednotky (označované jako ovládající jednotka).

Ekvivalenční metoda je účetní metoda, pomocí níž je investice původně uznána v pořizovacích nákladech a poté upravena o poakvizitní změny investorova podílu na čistých aktivech/vlastním kapitálu účetní jednotky, do níž bylo investováno. Přebytek nebo schodek investora obsahuje investorův podíl na přebytku nebo schodku účetní jednotky, do níž bylo investováno.

Individuální účetní závěrka je 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/vlastním kapitálu než na základě vykazovaných výsledků a čistých aktiv jednotky, do které bylo investováno.

Podstatný vliv (pro účely tohoto standardu) je moc podílet se na rozhodování o finančních a provozních politikách, nejde však o jejich ovládání nebo společné ovládání.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

8. Účetní závěrka účetní jednotky, která nemá ovládanou jednotku, přidruženou jednotku, ani podíl spoluovládajícího na společném podnikání není individuální účetní závěrkou.
9. Individuální účetní závěrka je ta, která je zveřejněna vedle konsolidované účetní závěrky, účetní závěrka, v níž jsou investice zachyceny pomocí ekvivalenční metody, a účetní závěrka, v níž jsou podíly spoluvlastníků na společném podnikání konsolidovány poměrným způsobem. Individuální účetní závěrka může nebo nemusí být připojena k uvedeným účetním závěrkám, případně je může doprovázet.
10. Účetní jednotky, které jsou osvobozeny od povinnosti konsolidovat v souladu s odstavcem 16 IPSAS 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“, od povinnosti použít poměrnou konsolidaci podle odstavce 3 IPSAS 8 „Podíly na společném podnikání“ nebo od povinnosti použít ekvivalenční metodu podle odstavce 19(c) tohoto standardu, mohou zveřejňovat individuální účetní závěrku jako svou jedinou účetní závěrku.

Podstatný vliv

11. Zda má investor podstatný vliv na jednotku, do níž investoval, je věcí úsudku založeného na povaze vztahu mezi investorem a jednotkou, do níž bylo investováno, a na definici podstatného vlivu v tomto standardu. Tento standard se použije pouze na takové přidružené jednotky, v nichž jednotka drží vlastnický podíl.
12. Existence podstatného vlivu investora je obvykle prokázána splněním jedné nebo více následujících okolností:
 - (a) zastoupení investora v představenstvu nebo obdobném řídicím orgánu jednotky, do níž investoval;
 - (b) účast na tvorbě politik, včetně účasti na rozhodování o dividendách nebo jiných přídělech vlastníkům;
 - (c) významné transakce mezi investorem a jednotkou, do níž investoval;
 - (d) vzájemná výměna manažerského personálu; nebo
 - (e) poskytování stěžejních technických informací.
13. Jestliže vlastnický podíl investora má podobu podílů a drží-li přímo či nepřímo prostřednictvím ovládaných jednotek 20 % nebo více hlasovacích práv jednotky, do níž investoval, má se za to, že má podstatný vliv, pokud nemůže být jasně prokázán opak. Naopak, drží-li investor přímo nebo nepřímo prostřednictvím ovládaných jednotek méně než 20 % hlasovacích práv

- jednotky, do níž investoval, má se za to, že nemá podstatný vliv, pokud takový vliv nemůže být jasně prokázán. Podstatné nebo většinové vlastnictví jiného investora nemusí investorovi bránit v tom, aby měl podstatný vliv.
14. Účetní jednotka může vlastnit akciové warranty, kupní opce na akcie, dluhové nástroje nebo kapitálové nástroje, které jsou převoditelné na kmenové akcie nebo jiné podobné nástroje, které, pokud jsou uplatněny nebo převedeny, mají potenciál poskytnout účetní jednotce dodatečná hlasovací práva nebo omezit jiným stranám hlasovací práva znamenající moc nad finančními a provozními politikami jiné účetní jednotky (potenciální hlasovací práva). Existence a dopad potenciálních hlasovacích práv, která jsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná, včetně potenciálních hlasovacích práv držených jinými účetními jednotkami, se berou v úvahu při posuzování, zda má účetní jednotka podstatný vliv. Potenciální hlasovací práva nejsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná, pokud například nemohou být uplatněna nebo převedena až do určitého budoucího data nebo až do okamžiku, kdy se přihodí nějaká budoucí událost.
 15. Při posuzování, zda potenciální hlasovací práva přispívají k podstatnému vlivu, účetní jednotka přezkoumá veškeré skutečnosti a okolnosti (včetně podmínek uplatnění potenciálních hlasovacích práv a všech dalších smluvních ujednání, ať již jsou zvažována jednotlivě nebo ve spojení), které se dotýkají potenciálních hlasovacích práv, kromě záměru vedení a finanční schopnosti uplatnit nebo převést.
 16. Účetní jednotka ztrácí podstatný vliv na účetní jednotku, do níž investovala, pokud ztratí moc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách této účetní jednotky. Ke ztrátě podstatného vlivu může dojít se současnou změnou nebo bez změny absolutní či relativní výše vlastnictví. Může se to stát například, když se stane přidružená jednotka subjektem ovládaní vládou, soudem, správcem nebo regulátorem. Může k tomu rovněž dojít v důsledku smluvních uspořádání.

Ekvivalenční metoda

17. Investice do přidružené jednotky je ekvivalenční metodou původně uznána v pořizovacích nákladech a její účetní hodnota je zvyšována či snižována tak, aby byl uznán podíl investora na čistých přírůstcích nebo schodcích jednotky, do níž bylo investováno, vytvořených po datu akvizice. Podíl investora na přebytku nebo schodku jednotky, do níž bylo investováno, je uznán v investorově přebytku nebo schodku. Příděly z rozdělení obdržené od jednotky, do níž bylo investováno, snižují účetní hodnotu investice. Úpravy účetní hodnoty mohou být také nutné kvůli změnám investorovy podílové účasti na jednotce, do níž investoval, které vznikly z takových změn vlastního kapitálu jednotky, do níž bylo investováno, které nebyly uznány v přebytku nebo schodku investora. Tyto změny zahrnují změny vzniklé z přecenění pozemků, budov, zařízení a z rozdílů z přepočtů cizích měn. Investorův podíl

na těchto změnách je uznán přímo v čistých aktivech/vlastním kapitálu investora.

18. Pokud existují potenciální hlasovací práva, investorův podíl na přebytku nebo schodku a na změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu účetní jednotky, do níž bylo investováno, je určen na základě aktuálního vlastnického podílu a neodráží možné uplatnění nebo převod potenciálních hlasovacích práv.

Použití ekvivalenční metody

19. Investice do přidružené jednotky je zachycena ekvivalenční metodou, kromě případů, když:
- (a) je zřejmé, že investice je nabyta a držena výhradně s vidinou na pozbytí do dvanácti měsíců od nabytí a vedení aktivně hledá kupujícího;
 - (b) se použije výjimka z odstavce 16 IPSAS 6 umožňující ovládající jednotce, která má rovněž investici do přidružené jednotky, nepředkládat konsolidovanou účetní závěrku; nebo
 - (c) platí všechny následující podmínky:
 - (i) investor je:
 - sám plně vlastněnou ovládanou jednotkou a uživatelé účetní závěrky sestavené za použití ekvivalenční metody pravděpodobně neexistují nebo jejich informační potřeby jsou uspokojeny konsolidovanou účetní závěrkou ovládající jednotky; nebo
 - částečně vlastněnou ovládanou jednotkou jiné účetní jednotky a její jiní vlastníci, včetně těch, kteří jinak nejsou oprávněni hlasovat, byli informováni o tom, že investor nepoužívá ekvivalenční metodu, a nic proti tomu nenamítají;
 - (ii) dluhové nástroje ani nástroje vlastního kapitálu investora nejsou obchodovány na veřejném trhu (na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních nebo oblastních trhů);
 - (iii) investor neposkytl svou účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jiné regulační organizaci, ani nemá v řízení podání této účetní závěrky, za účelem emise jakékoli třídy nástrojů na veřejném trhu; a
 - (iv) nejvyšší nebo některá vyšší ovládající jednotka investora sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, která je k dispozici

pro veřejné využívání a která vyhovuje Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor.

20. **Investice popsané v odstavci 19(a) jsou klasifikovány jako držené k obchodování a jsou zachyceny podle příslušného mezinárodního nebo národního účetního standardu, který se zabývá uznáváním a oceňováním finančních nástrojů.**
21. Pokud investice do přidružené jednotky, která byla dříve zachycena podle příslušného mezinárodního nebo národního účetního standardu zabývajících se uznáváním a oceňováním finančních nástrojů, nebyla pozbyta do dvanácti měsíců, bude účetně zachycena za použití ekvivalenční metody, jakoby to bylo od data akvizice. Účetní závěrky za období od akvizice se přepočítají.
22. Výjimečně může mít účetní jednotka nalezeného kupujícího pro přidruženou jednotku popsanou v odstavci 19(a), ale nemá ještě dokončený prodej do dvanácti měsíců od akvizice z důvodu potřebného schválení regulátory nebo jinými subjekty. Po účetní jednotce se nepožaduje, aby aplikovala ekvivalenční metodu na takovou přidruženou jednotku, pokud prodej k datu vykazování probíhá a není důvod očekávat, že nebude v krátké době po datu vykazování dokončen.
23. Uznání výnosů na základě přidělů z rozdělení nemusí být odpovídajícím měřítkem investorova výnosu z investice do přidružené jednotky, protože přijaté přiděly z rozdělení mohou mít malý vztah k výkonnosti přidružené jednotky. Zejména když přidružená jednotka má neziskové cíle, bude výkonnost investice určena takovými faktory, jako jsou pořizovací náklady výstupů a celkové poskytnuté služby. Protože má investor na přidruženou jednotku podstatný vliv, má i podíl na výkonnosti přidružené jednotky a následkem toho i na rentabilitě své investice. Investor zachycuje takový podíl tím, že rozšiřuje rozsah své účetní závěrky tak, aby zahrnovala jeho podíl na přebytecích nebo schodcích takové přidružené jednotky. Důsledkem uplatnění ekvivalenční metody je poskytnutí více informací při vykazování čistých aktiv/vlastního kapitálu a přebytku nebo schodku investora.
24. **Investor přeruší používání ekvivalenční metody od data, kdy přestane mít podstatný vliv na přidruženou jednotku, a zachytí investici podle příslušného mezinárodního nebo národního standardu zabývajících se uznáváním a oceňováním finančních nástrojů od téhož data za předpokladu, že se přidružená jednotka nestala ovládanou jednotkou nebo spoluovládanou jednotkou, jak je definována v IPSAS 8.**
25. **Účetní hodnota investice k datu, kdy přestává být přidruženou jednotkou, se bude považovat za její pořizovací náklady při původním uznání jakožto finančního aktiva podle příslušného mezinárodního nebo národního účetního standardu zabývajících se uznáváním a oceňováním finančních nástrojů.**

26. Mnohé postupy vhodné pro použití ekvivalenční metody jsou podobné konsolidačním postupům popsaným v IPSAS 6. Kromě toho, pojetí, které je základem postupů použitých při účetním zachycení nabytí ovládané jednotky, je také přijato při zachycení nabytí investice do přidružené jednotky.
27. Podíl ekonomické jednotky na přidružené jednotce je souhrn ovládající jednotkou a jejími ovládanými jednotkami držených podílů na této přidružené jednotce. Držení podílů jinými přidruženými jednotkami nebo společnými podnikáními ekonomické jednotky není pro tento účel bráno v úvahu. Pokud má přidružená jednotka ovládanou jednotku, přidruženou jednotku nebo spoluovládanou jednotku, přebytky nebo schodky a čistá aktiva vzaté v úvahu při použití ekvivalenční metody jsou ty, které jsou uznány v účetní závěrce dané přidružené jednotky (včetně podílu této přidružené jednotky na přebytecích nebo schodcích a čistých aktivech svých přidružených a spoluovládaných jednotek) po všech úpravách nutných pro to, aby byla zabezpečena jednotná účetní pravidla (viz odstavce 32 a 33).
28. Přebytky a schodky plynoucí z transakcí „po vlastnické ose směrem nahoru“ a „po vlastnické ose směrem dolů“ mezi investorem (včetně jím konsolidovaných ovládaných jednotek) a přidruženou jednotkou jsou uznány v účetní závěrce investora pouze ve výši podílů nespřízněných investorů dané přidružené jednotky. Transakce „po vlastnické ose směrem nahoru“ jsou například prodeje aktiv přidruženou jednotkou investorovi. Transakce „po vlastnické ose směrem dolů“ jsou například prodeje aktiv investorem přidružené jednotce. Investorův podíl na přebytecích a schodcích přidružené jednotky plynoucích z těchto transakcí je vyloučen.
29. Investice do přidružené jednotky je zachycena ekvivalenční metodou od data, k němuž se stává přidruženou jednotkou. Jakýkoliv rozdíl (ať kladný, tak záporný) mezi pořizovacími náklady akvizice a investorovým podílem na reálných hodnotách čistých identifikovatelných aktiv přidružené jednotky je považován za goodwill (návod lze nalézt v příslušném mezinárodním nebo národním účetním standardu zabývajícím se podnikovými kombinacemi). Goodwill týkající se přidružené jednotky je zahrnut do účetní hodnoty investice. Patříčné úpravy investorova podílu na přebytecích nebo schodcích po nabytí jsou provedeny tak, aby byly zachyceny například odpisy odepsatelných aktiv založené na jejich reálných hodnotách k datu akvizice.
30. **Při uplatnění ekvivalenční metody je investorem použita poslední dostupná účetní závěrka přidružené jednotky. Když se data vykazání investora a přidružené jednotky liší, přidružená jednotka sestaví pro investora účetní výkazy ke stejnému datu, ke kterému je sestavena účetní závěrka investora, ledaže by to bylo prakticky neproveditelné.**
31. **Pokud je podle odstavce 30 použita při aplikaci ekvivalenční metody účetní závěrka přidružené jednotky s odlišným datem vykazání, než je datum vykazání investora, jsou provedeny úpravy o dopady významných**

událostí nebo transakcí, ke kterým došlo mezi takovým datem a datem účetní závěrky investora. V žádném případě nesmí být rozdíl mezi daty vykazání přidružené jednotky a investora větší než tři měsíce. Délka účetních období a každý rozdíl mezi daty vykazání musí být v jednotlivých obdobích stejný.

32. **Investorova účetní závěrka je sestavena za použití jednotných účetních pravidel pro obdobné transakce a události za podobných okolností.**
33. Když přidružená jednotka používá pro obdobné transakce a případy za podobných okolností jiná účetní pravidla než investor, jsou provedeny úpravy tak, aby účetní pravidla přidružené jednotky odpovídala účetním pravidlům investora, pokud je účetní závěrka přidružené jednotky investorem použita při aplikaci ekvivalenční metody.
34. Má-li přidružená jednotka v oběhu kumulativní přednostní akcie, které jsou drženy jinými stranami, než je investor, a klasifikovány jako čistá aktiva/vlastní kapitál, investor počítá svůj podíl na přebytcích či schodcích po úpravě o dividendy z takových akcií, ať již byly ohlášeny, či nikoliv.
35. Je-li investorův podíl na ztrátách přidružené jednotky roven nebo vyšší než jeho podíl na přidružené jednotce, investor přeruší uznávání svého podílu na dalších ztrátách. Podíl na přidružené jednotce je účetní hodnota investice do přidružené jednotky podle ekvivalenční metody spolu s každým dlouhodobým podílem, který v podstatě tvoří část investorovy čisté investice do přidružené jednotky. Například položka, u níž úhrada není ani plánována, ani se tak pravděpodobně v dohledné době nestane, je v podstatě rozšířením investice účetní jednotky do dané přidružené jednotky. Mezi takovéto položky lze zahrnout přednostní akcie a dlouhodobé pohledávky nebo úvěry, ale nelze mezi ně zahrnout obchodní pohledávky, obchodní dluhy nebo jakékoli dlouhodobé pohledávky, pro něž existuje odpovídající zajištění, jako jsou zajištěné úvěry. Ztráty uznané podle ekvivalenční metody, které převyšují investorovu investici do kmenových akcií, jsou aplikovány i na jiné složky investorova podílu na přidružené jednotce v opačném pořadí podle jejich seniority (tj. priority jejich vyřazení).
36. Poté, co je investorův podíl snížen na nulu, jsou další ztráty řešeny, případně uznán závazek, pouze v rozsahu, v němž investorovi vznikly právní nebo mimosmluvní závazky nebo zaplatil ve prospěch přidružené jednotky. Pokud přidružená jednotka následně vykazuje přebytky, investor znovu začne uznávat svůj podíl na těchto přebytcích až poté, co se jeho podíl na přebytcích vyrovnal podílu na schodcích, který nebyl uznán.

Ztráty ze snížení hodnoty

37. Poté, co je použita ekvivalenční metoda včetně uznávání ztrát přidružené jednotky podle odstavce 35, investor aplikuje požadavky příslušného mezinárodního nebo národního účetního standardu zabývajícího se uznáváním

a oceňováním finančních nástrojů, aby určil, zda je nutné uznat nějakou další ztrátu ze snížení hodnoty s ohledem na investorovu čistou investici do přidružené jednotky.

38. Investor rovněž aplikuje požadavky mezinárodního nebo národního účetního standardu zabývajícího se uznáváním a oceňováním finančních nástrojů, aby určil, zda se uzná nějaká další ztráta ze snížení hodnoty s ohledem na investorův podíl na přidružené jednotce, který není součástí čisté investice, a aby určil částku této ztráty ze snížení hodnoty.
39. Pokud použití požadavků z příslušného mezinárodního nebo národního účetního standardu zabývajícího se uznáváním a oceňování finančních nástrojů naznačuje, že investice může mít sníženou hodnotu, účetní jednotka použije IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžitelných aktiv“. IPSAS 21 nařizuje účetní jednotce, aby se odkázala na IAS 36 při určení hodnoty z užívání peněžotvorné investice. Vycházejíc z IAS 36, účetní jednotka odhaduje:
- (a) svůj podíl na současné hodnotě odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž se očekává, že budou vytvořeny účetní jednotkou, do níž bylo investováno, včetně provozních peněžních toků této jednotky a příjmů z konečného pozbytí dané investice; nebo
 - (b) současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž se očekává, že vzniknou z dividend nebo podobných přídělů, které budou přijaty z investice a z jejího konečného pozbytí.

Při správných předpokladech obě metody dají stejný výsledek. Jakákoli výsledná ztráta ze snížení hodnoty investice je přiřazena podle IAS 36. Je tudíž nejprve přiřazena jakémukoli zbývajícimu goodwillu (viz odstavec 29).

40. Zpětně získatelná částka investice do přidružené jednotky je stanovena pro každou přidruženou jednotku, ledaže by taková přidružená jednotka nevytvářela peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv této účetní jednotky.

Individuální účetní závěrka

41. **Investice do přidružené jednotky se zachytí v individuální účetní závěrce investora podle odstavců 58 – 64 IPSAS 6.**
42. Tento standard nenařizuje, které účetní jednotky sestavují individuální účetní závěrku k dispozici pro veřejné využití.

Zveřejnění

43. **Zveřejní se následující:**
- (a) **reálná hodnota investice do přidružených jednotek, u nichž jsou publikovány kótované ceny;**

- (b) úhrnné účetní informace o přidružených jednotkách, včetně úhrnných částek aktiv, závazků, výnosů a přebytku nebo schodku;
 - (c) důvody, proč je překonána domněnka, že investor nemá podstatný vliv, pokud drží přímo nebo nepřímo prostřednictvím ovládaných jednotek méně než 20 procent hlasovacích nebo potenciálních hlasovacích práv účetní jednotky, do níž investoval, ale došel k závěru, že má podstatný vliv;
 - (d) důvody, proč je překonána domněnka, že investor má podstatný vliv, pokud drží přímo nebo nepřímo prostřednictvím ovládaných jednotek 20 a více procent hlasovacích nebo potenciálních hlasovacích práv účetní jednotky, do níž investoval, ale došel k závěru, že nemá podstatný vliv;
 - (e) datum vykazání účetní závěrky přidružené jednotky, pokud je taková účetní závěrka použita pro aplikaci ekvivalenční metody a je sestavena k datu vykazání nebo za období, které je odlišné od data vykazání investora, a důvod pro použití odlišného data vykazání nebo období;
 - (f) povaha a rozsah veškerých podstatných omezení schopnosti přidružených jednotek převádět prostředky investorovi formou peněžních dividend nebo podobných přidělů vlastníkům nebo formou splátek úvěrů a půjček (například vyplývajících z úvěrových smluv nebo regulačních požadavků);
 - (g) neuznaný podíl na ztrátách přidružené jednotky jak za období, tak kumulativně, pokud investor přestal uznávat svůj podíl na ztrátách přidružené jednotky;
 - (h) skutečnost, že přidružená jednotka není zachycována pomocí ekvivalenční metody podle odstavce 19; a
 - (i) úhrnné finanční informace o přidružených jednotkách, ať již jednotlivě nebo po skupinách, které nejsou zachycovány pomocí ekvivalenční metody, včetně částek celkových aktiv, celkových závazků, výnosů a přebytků nebo schodků.
44. Investice do přidružených jednotek zachycované za použití ekvivalenční metody jsou klasifikovány jako dlouhodobá aktiva. Investorův podíl na přebytku či schodku takových přidružených jednotek a účetní hodnota takových investic se zveřejní samostatně. Investorův podíl na každé ukončované činnosti takových přidružených jednotek se rovněž zveřejní samostatně.
45. Svůj podíl na změnách uznaných přímo v čistých aktivech/vlastním kapitálu přidružené jednotky investor uzná přímo v čistých aktivech/vlastním kapitálu a zveřejní ve výkazu o změnách v čistých

aktivech/vlastním kapitálu, jak je požadováno Mezinárodním účetním standardem pro veřejný sektor IPSAS 1, „Zveřejnění účetní závěrky“.

46. V souladu s IPSAS 19 „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“ investor zveřejní:
- (a) svůj podíl na podmíněných závazcích přidružené jednotky, které mu vznikly společně s ostatními investory; a
 - (b) ty podmíněné závazky, které vznikají proto, že investor je zvláště zavázán za veškeré závazky přidružené jednotky nebo jejich část.

Datum účinnosti

47. Tento standard nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.
48. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví akruální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Zrušení IPSAS 7 (2000)

49. Tento standard nahrazuje IPSAS 7 „Investice do přidružených jednotek“ vydaný v roce 2000.

Dodatek**Změny jiných IPSAS**

Změny v tomto dodatku se použijí pro roční účetní závěrku pokrývající období počínající DD MM YYY nebo později. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro dřívější období, tyto změny budou použity pro tato dřívější období.

V Mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor použitelných k MM YYY, jsou odkazy na aktuální verzi IPSAS 7 „Investice do přidružených jednotek“ („Accounting for Investments in Associates“) změněny na IPSAS 7 „Investice do přidružených jednotek“ („Investments in Associates“).

Zdůvodnění závěrů

Zdůvodnění závěrů doprovázejí, navrhované Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, ale nejsou jejich součástí. Zdůvodnění závěrů pouze komentuje důvody IPSASB pro odchylky od příslušného Mezinárodního účetního standardu.

Východiska

- BC1. Program sblížení s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) je důležitým prvkem pracovního programu IPSASB. Strategií IPSASB je sblížit Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS) na aktuální bázi se standardy IFRS vydanými Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) tam, kde je to vhodné pro účetní jednotky veřejného sektoru.
- BC2. Standardy IPSAS na aktuální bázi, které jsou sblížovány s IFRS, zachovávají požadavky, strukturu a text IFRS, pokud nemá veřejný sektor specifické důvody pro odchýlení. K odchýlení od IFRS stejného obsahu 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 IFRS stejného obsahu jsou uvedeny ve „Srovnání s IFRS“, které je obsaženo v každém IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 IASB vydala zveřejněný návrh změn 13 mezinárodních účetních standardů (IAS)¹ jako část Všeobecného projektu vylepšení. Cílem Všeobecného projektu vylepšení IASB bylo „omezit nebo eliminovat alternativy, nadbytečnosti a rozpory ve standardech tak, aby se vypořádaly některé problémy sblížování a aby byla provedena další vylepšení“. Definitivní znění standardů IAS byla vydána v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 7 „Vykazování investic do přidružených podniků“, vydaný v květnu 2000 v kontextu IAS 28 (přeformátovaného v roce 1994), byl opětovně vydán v prosinci 2003. Koncem roku 2003 předchůdce IPSASB Výbor pro veřejný sektor (PSC)² spustil Projekt vylepšení IPSAS, aby sblížil standardy IPSAS s vylepšenými standardy IAS vydanými v prosinci 2003 tam, kde to je vhodné.

¹ Mezinárodní účetní standardy (IAS) byly vydávány předchůdcem IASB, Výborem pro mezinárodní účetní standardy. Standardy vydávané IASB jsou nazvány Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). IASB definovala, že IFRS sestávají z IFRS, IAS a Interpretací standardů. V některých případech IASB spíše přistoupila k úpravě standardu IAS, než k jeho úplnému nahrazení. V těchto případech zůstává stejné číslo IAS.

² PSC se stal IPSASB, když v listopadu 2004 Rada IFAC změnila mandát PSC s cílem vytvořit radu nezávislého tvůrce standardů.

- BC5. IPSASB posoudila vylepšený IAS 28 a všeobecně se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto IAS a na provedení změny. (Zdůvodnění závěrů IASB v důsledku změny není zde reprodukováno. Předplatitelé *Úplných předplatitelských služeb* IASB mohou vidět tato Zdůvodnění závěrů na webových stránkách IASB www.iasb.org).
- BC6. IAS 28 byl dále změněn v důsledku IFRS vydaných po prosinci 2003. IPSAS 7 však neobsahuje následné změny vzniklé v důsledku IFRS vydaných po prosinci 2003. Je tomu tak proto, že IPSASB dosud ještě neposoudila a neučinila si názor na použitelnost požadavků z těchto IFRS pro účetní jednotky veřejného sektoru.

Srovnání s IAS 28

IPSAS 7 „Investice do přidružených jednotek“ (novelizovaný v roce 2003) primárně čerpá z IAS 28 „Investice do přidružených podniků“ (novelizovaný v roce 2003). V době vydání tohoto standardu, IPSASB ještě nezávězila využitelnost IFRS 3 „Podnikové kombinace“ a IFRS 5 „Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti“ pro veřejný sektor. Proto IPSAS 7 neodráží změny provedené v IAS 28 v důsledku vydání těchto zmíněných standardů. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 7 a IAS 28 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 28 byly do IPSAS 7 přidány komentáře, které objasňují použitelnost standardu pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 7 se použije na všechny investice do přidružených jednotek, kde investor drží vlastnický podíl na takové přidružené jednotce formou držby akcií nebo jiné formální struktury vlastního kapitálu. IAS 28 neobsahuje podobné požadavky na vlastnický podíl. Je však nepravděpodobné, že by bylo použito účetnictví založeného na ekvivalenční metodě, pokud by přidružená jednotka neměla formální nebo jinou spolehlivě měřitelnou strukturu vlastního kapitálu.
- IPSAS 7 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 28. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů Výkaz o finanční výkonnosti (statement of financial performance), Výkaz o finanční situaci (statement of financial position) a čistá aktiva/vlastní kapitál v IPSAS 7. Ekvivalentní termíny v IAS 28 jsou výsledovka (income statement), rozvaha (balance sheet) a vlastní kapitál.
- IPSAS 7 nepoužívá termín výnos (income), který má v IAS 28 širší význam než termín výnos (revenue).
- IPSAS 7 obsahuje ve srovnání s IAS 28 (viz odstavec 7) odlišnou skupinu definic odborných termínů.

IPSAS 8— ÚČASTI NA SPOLEČNÉM PODNIKÁNÍ

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 31 (novelizovaného v roce 2003) „Vykazování účastí ve společných podnicích“ 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 Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 31.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS je publikován IASB v anglickém jazyce a kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IASB: IASB Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

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

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

IPSAS 8— ÚČASTI NA SPOLEČNÉM PODNIKÁNÍ

OBSAH

	Odstavec
Úvod	IN1 – IN17
Rozsah působnosti	1 – 5
Definice	6 – 16
Závazné ujednání	7 – 10
Formy společného podnikání	11 – 12
Společné ovládání	13
Individuální účetní závěrka	14 – 16
Spoluovládané činnosti	17 – 21
Spoluovládaná aktiva	22 – 28
Spoluovládané jednotky	29 – 53
Účetní závěrka spoluovládajícího	35 – 51
Poměrná konsolidace	35 – 42
Ekvivalenční metoda	43 – 46
Výjimky z poměrné konsolidace a ekvivalenční metody	47 – 51
Individuální účetní závěrka spoluovládajícího	52 – 53
Transakce mezi spoluovládajícím a společným podnikáním	54 – 56
Vykazování účastí na společném podnikání v účetních závěrkách investora	57 – 58
Provozovatelé společného podnikání	59 – 60
Zveřejnění	61 – 64
Přechodná ustanovení	65 – 68
Datum účinnosti	69 – 70
Zrušení IPSAS 8 (2001)	71
Dodatek: Změny jiných IPSAS	
Zdůvodnění závěrů	
Srovnání s IAS 31	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor 8, „Účasti na společném podnikání“ (IPSAS 8) je obsažen v odstavcích 1-71 a Dodatku. Všechny uvedené odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 8 je nezbytné číst v kontextu Zdůvodnění závěrů (pokud jsou) a „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití adekvátních účetních pravidel standard IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Úvod

IN1. Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 8, „Účasti na společném podnikání“ nahrazuje IPSAS 8 „Vykazování účastí na společném podnikání“ (vydaný v květnu 2000) a použije se pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.

Důvody pro novelu IPSAS 8

IN2. Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor vytvořila tento novelizovaný IPSAS 8 jako odpověď na projekt zkvalitnění mezinárodních účetních standardů Rady pro mezinárodní účetní standardy a jako důsledek své snahy o vhodnou míru harmonizace standardů pro veřejný sektor se standardy pro soukromý sektor.

IN3. Při tvorbě tohoto novelizovaného IPSAS 8 uplatnila IPSASB takové pravidlo, že byly provedeny všechny změny původního IAS 31, „Vykazování účastí na společném podnikání“, které byly výsledkem projektu zkvalitnění IAS realizovaného IASB, kromě těch případů, kdy se původní IPSAS lišil od ustanovení IAS 31 z důvodu jeho zaměření na veřejný sektor; takové odchylky byly v tomto IPSAS 8 ponechány a jsou zmíněny v části Srovnání s IAS 31. Veškeré změny, které IASB provedla v IAS 31 následně po projektu zkvalitnění IAS, nebyly již do IPSAS 8 promítnuty.

Změny oproti předchozím požadavkům

IN4. Hlavní změny oproti předchozí verzi IPSAS 8 jsou uvedeny níže.

Název standardu

IN5. Název standardu byl změněn na „Účasti na společném podnikání“.

Rozsah působnosti

IN6. Tento standard v odstavci 1 vylučuje z rozsahu působnosti účasti spouštějícího na spouštějících jednotkách, které jsou uznány v reálné hodnotě a jsou drženy:

- organizacemi rizikového kapitálu; nebo
- investičními fondy, podílovými fondy a podobnými účetními jednotkami, včetně pojišťovacích fondů spojených s investováním.

Dříve IPSAS 8 neobsahoval tato vyloučení ze svého rozsahu působnosti.

Definice

- IN7. Tento standard v odstavci 6:
- obsahuje definici nového termínu: individuální účetní závěrka.
 - neobsahuje následující termíny, které nejsou nezbytné: akruální báze, aktiva, přidružená jednotka, peněžní prostředky, peněžní toky, vklady vlastníků, ovládaná jednotka, ovládající jednotka, výběry vlastníků, ekonomická jednotka, náklady, podnik veřejné správy, závazky, čistá aktiva/vlastní kapitál a výnos. Tyto termíny jsou definovány v jiných IPSAS.
 - neobsahuje termín čistý přebytek/schodek, který již nadále neexistuje.
- IN8. Tento standard obsahuje vysvětlení individuální účetní závěrky v odstavcích 14-16. Dříve IPSAS 8 tyto ilustrace neobsahoval.

Osvobození od použití poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody

- IN9. Tento standard v odstavcích 47 a 3(a) objasňuje, že použití poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody není požadováno, když (a) účast na společném podnikání je nabyta a držena výhradně s vidinou jejího pozbytí do dvanácti měsíců od akvizice a (b) vedení aktivně hledá kupujícího.
- IN10. IPSAS 8 dále v odstavci 49 specifikuje, že pokud spoluovládaná jednotka, která byla dříve osvobozena od poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody, není pozbyta během dvanácti měsíců, bude vykázána použitím poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metodou od data akvizice, pokud neplatí přesně specifikované okolnosti.
- IN11. Slovní spojení „v blízké budoucnosti“ použité v předchozím IPSAS 8 bylo nahrazeno slovy „do dvanácti měsíců“. V předchozím IPSAS 8 neexistoval pro osvobození od použití poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody požadavek, podle něhož musí vedení aktivně hledat kupujícího.
- IN12. Tento standard v odstavcích 3(b) a 3(c) objasňuje osvobození od použití poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody včetně toho, když je spoluovládající:
- zároveň ovládající jednotkou osvobozenou od sestavování konsolidované účetní závěrky podle IPSAS 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“; nebo
 - třebaže není takovou ovládající jednotkou, může splňovat stejný typ podmínek, které osvobozují tuto ovládající jednotku.

IN13. IPSAS 6 požaduje, aby ovládající jednotka nemusela sestavovat konsolidovanou účetní závěrku jen tehdy, když:

- je ovládající jednotka sama plně vlastněnou ovládanou jednotkou a uživatelé takové účetní závěrky patrně neexistují nebo jejich informační potřeby jsou pokryty konsolidovanou účetní závěrkou její ovládající jednotky, nebo je částečně vlastněnou ovládanou jednotkou jiné účetní jednotky a její ostatní vlastníci, včetně těch, kteří jinak nejsou oprávněni hlasovat, byli o tom informováni a nemají námitek proti tomu, aby ovládající jednotka neprezentovala konsolidovanou účetní závěrku;
- dluhové nástroje a nástroje vlastního kapitálu ovládající jednotky nejsou obchodovány na veřejném trhu (na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních nebo oblastních trhů);
- ovládající jednotka neposkytla svou účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jiné regulační organizaci, ani nemá v řízení podání této účetní závěrky za účelem emise jakékoli třídy nástrojů na veřejném trhu; a
- nejvyšší nebo některá vyšší ovládající jednotka dané ovládající jednotky vytváří konsolidovanou účetní závěrku, která je k dispozici pro veřejné využívání a která vyhovuje Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor.

Dříve IPSAS 8 neobsahoval tato osvobození.

IN14. Tento standard nezahrnuje dřívější odstavec 46(b) objasňující, že nepříznivá dlouhodobá omezení, která podstatně zhoršují schopnost převádět prostředky spoluovládajícímu, sama o sobě neopravňují nepoužít poměrnou konsolidaci nebo ekvivalenční metodu. Spoluovládání musí být ztraceno předtím, než se přestane používat poměrná konsolidace nebo ekvivalenční metoda.

Individuální účetní závěrka

IN15. Tento standard v odstavci 52 požaduje, aby spoluovládající zachycoval účast na spoluovládané jednotce ve své individuální účetní závěrce podle IPSAS 6. IPSAS 6 požaduje, aby spoluovládající zachycoval účast na spoluovládané jednotce ve své individuální účetní závěrce buď v pořizovacích nákladech nebo jako finanční nástroj podle příslušného mezinárodních nebo národního účetního standardu zabývajícího se finančními nástroji.

Zveřejnění

IN16. Tento standard v odstavci 64 požaduje, aby spoulovládající zveřejnil metodu použitou pro uznání svých účastí na spoulovládaných jednotkách (tj. poměrnou konsolidaci nebo ekvivalenční metodu).

Změny jiných IPSAS

IN17. Tento standard obsahuje směrodatný dodatek změn jiných IPSAS.

Rozsah působnosti

1. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro zachycování účastí na společných podnikáních a pro vykazování aktiv, závazků, výnosů a nákladů společných podnikání v účetních závěrkách spoulovládajících a investorů bez ohledu na struktury a formy, v rámci nichž činnosti společných podnikání probíhají. Nepoužije se však na účasti spoluvlastníků na spoulovládaných jednotkách drženyých:**

- (a) organizacemi rizikového (venture) kapitálu; nebo
- (b) investičními fondy, podílovými fondy a podobnými jednotkami včetně pojistných fondů spojených s investováním,

kteří jsou oceněny v reálné hodnotě se změnami vykázanými v přebytku nebo schodku v období dané změny v souladu s příslušným mezinárodním nebo národním účetním standardem zabývající se uznáváním a oceňováním finančních nástrojů.

2. Návod na uznávání a oceňování podílů vymezených v odstavci 1, které jsou oceněny v reálné hodnotě se změnami vykázanými v přebytku nebo schodku v období dané změny, lze nalézt v příslušném mezinárodním nebo národním účetním standardu, který se zabývá uznáváním a oceňováním finančních nástrojů.

3. **Spoulovládající s účastí na spoulovládané jednotce je osvobozen od odstavce 35 (poměrná konsolidace) a 43 (ekvivalenční metoda), když splní tyto podmínky:**

- (a) je zřejmé, že účast je nabyta a držena výhradně s vidinou jejího pozbytí do dvanácti měsíců od akvizice a vedení aktivně hledá kupujícího;
- (b) je použitelná výjimka v odstavci 16 IPSAS 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ umožňující ovládající jednotce, která

má rovněž účast na spoluovládané jednotce, nepředkládat konsolidovanou účetní závěrku; nebo

- (c) platí všechny následující podmínky:
- (i) spoluovládající je:
 - sám plně vlastněnou ovládanou jednotkou a uživatelé účetní závěrky sestavené za použití poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody pravděpodobně neexistují nebo jejich informační potřeby jsou uspokojeny konsolidovanou účetní závěrkou ovládající jednotky; nebo
 - částečně vlastněnou ovládanou jednotkou jiné účetní jednotky a její jiní vlastníci, včetně těch, kteří jinak nejsou oprávněni hlasovat, byli informováni o tom, že spoluovládající nepoužívá poměrnou konsolidaci nebo ekvivalenční metodu, a nic proti tomu nenamítají;
 - (ii) dluhové nástroje ani nástroje vlastního kapitálu spoluovládajícího nejsou obchodovány na veřejném trhu (na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních nebo oblastních trhů);
 - (iii) spoluovládající neposkytl svou účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jiné regulační organizaci, ani nemá v řízení podání této účetní závěrky, za účelem emise jakékoli třídy nástrojů na veřejném trhu; a
 - (iv) nejvyšší nebo některá vyšší ovládající jednotka spoluovládajícího sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, která je k dispozici pro veřejné využívání a která vyhovuje Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor.

4. Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.
5. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). PVS jsou definovány v IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“.

Definice

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

Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrka za ekonomickou jednotku předkládaná jako účetní závěrka jediné účetní jednotky.

Kontrola (ovládání) je moc určovat finanční a provozní politiky jiné jednotky tak, aby byly získány užítky z její činnosti.

Ekvivalenční metoda je (pro účely tohoto standardu) účetní metoda, pomocí níž je účast na spoluovládané jednotce původně oceněna v pořizovacích nákladech a poté upravena o poakviziční změnu podílu spoluovládajícího na čistých aktivech/vlastním kapitálu spoluovládané jednotky. Přebytek nebo schodek spoluovládajícího obsahuje podíl spoluovládajícího na přebytku nebo schodku společně ovládané jednotky.

Investor ve společném podnikání je tou ze stran společného podnikání, která nespoluovládá dané společné podnikání.

Spoluovládání je smluvně dohodnuté podílení se na ovládání jisté činnosti.

Společné podnikání je závazné ujednání, kterým jsou dvě nebo více stran vázány provádět činnost, která je předmětem spoluovládání.

Poměrná konsolidace je 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.

Individuální účetní závěrka je 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/vlastním kapitálu než na základě vykazovaných výsledků a čistých aktiv jednotky, do které bylo investováno.

Podstatný vliv (pro účely tohoto standardu) je moc podílet se na rozhodování o finančních a provozních politikách, nejde však o jejich ovládání nebo společné ovládání.

Spoluovládající je účastník na společném podnikání, který dané společné podnikání spoluovládá.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

Závazné ujednání

7. Existence závazného ujednání odlišuje podíly, které se týkají spoluovládání, od investic do přidružených jednotek, v nichž má investor podstatný vliv (viz Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 7 „Investice do přidružených jednotek“). Pro účely tohoto standardu dohoda představuje

veškerá závazná ujednání mezi spoluovládajícími. To v podstatě znamená, že taková dohoda pojednává o podobných právech a povinnostech stran, jako kdyby měla formu smlouvy. Například dvě vládní ministerstva mohou uzavřít oficiální dohodu o zahájení společného podnikání, ale dohoda nemusí představovat právní smlouvu, protože v takové jurisdikci jednotlivá ministerstva nesmí být samostatnou právníčkou jednotkou s pravomocí uzavírat smlouvy. Činnosti, které nepodléhají žádnému závaznému ujednání, které by zakládalo spoluovládání, nejsou pro účely tohoto standardu společným podnikáním.

8. Závazné ujednání může být prokázáno mnoha způsoby, například smlouvou mezi spoluovládajícími nebo protokoly z rozhovorů mezi spoluovládajícími. V některých případech je závazné ujednání začleněno do zmocňující legislativy, stanov nebo jiných ustanovení společného podnikání. Ať už je její forma jakákoli, dohoda mívá obvykle písemnou podobu a upravuje takové záležitosti jako:
 - (a) činnost, trvání a vykazovací povinnosti společného podnikání;
 - (b) jmenování představenstva nebo obdobného řídicího orgánu společného podnikání a hlasovací práva spoluovládajících;
 - (c) kapitálové vklady spoluovládajících; a
 - (d) podíl spoluovládajících na výstupu, výnosech, nákladech, přebytcích či schodcích nebo peněžních tocích společného podnikání.
9. Závazné ujednání ustanovuje spoluovládání společného podnikání. To zabezpečuje, aby žádný z jednotlivých spoluovládajících nebyl v pozici, kdy by jednostranně ovládal činnost. Dohoda určuje ta rozhodování o oblastech, která jsou stěžejní pro cíle společného podnikání, dále ta, která vyžadují souhlas všech spoluovládajících, a ta rozhodnutí, která mohou vyžadovat souhlas specifikované většiny spoluovládajících.
10. Závazné ujednání může určit jednoho ze spoluovládajících za provozovatele nebo vedoucího společného podnikání. Provozovatel společné podnikání neovládá, ale jedná v souladu s finančními a provozními politikami, které spoluovládající dohodli v souladu s dohodou a delegovali na provozovatele. Má-li provozovatel pravomoc ovládat finanční a provozní politiky činnosti, pak ovládá podnikání, které je ovládanou jednotkou provozovatele a nikoli společným podnikáním.

Formy společného podnikání

11. Mnohé účetní jednotky veřejného sektoru zakládají společná podnikání pro provozování různých činností. Povaha těchto činností se pohybuje od obchodního podnikání až k bezplatnému poskytování komunálních služeb. Podmínky společného podnikání jsou vymezené ve smlouvě nebo jiném závazném ujednání a obvykle specifikují počáteční vklad od každého

spoluovládajícího a podíl na výnosech nebo jiných požitcích (pokud jsou) a nákladech každého ze spoluovládajících.

12. Společné podnikání nabývá mnoha rozličných forem a struktur. Tento standard určuje tři široce vymezené typy - spoluovládané operace, spoluovládaná aktiva a spoluovládané jednotky - které jsou obvykle označeny jakožto společná podnikání a splňují definici společného podnikání. Následující charakteristiky jsou společné všem společným podnikáním:
 - (a) dva či více spoluovládajících je vázáno závazným ujednáním; a
 - (b) závazné ujednání ustanovuje spoluovládání.

Společné ovládání

13. Společné ovládání může být zabráněno, když společné podnikání je v právní reorganizaci nebo v úpadku, je předmětem administrativní restrukturalizace z vládních dohod nebo působí za přísných dlouhodobých omezení své schopnosti převádět spoluovládajícímu prostředky. Pokud je spoluovládání trvalé, neopravňují tyto události samy o sobě účetně nezachycovat společná podnikání podle tohoto standardu.

Individuální účetní závěrka

14. Účetní závěrka, v níž se používá poměrná konsolidace nebo ekvivalenční metoda, není individuální účetní závěrkou, ani není účetní závěrkou účetní jednotky, která nemá ovládanou jednotku, přidruženou jednotku nebo účast spoluovládajícího na spoluovládané jednotce.
15. Individuální účetní závěrka je taková závěrka, která se předkládá vedle konsolidované účetní závěrky, vedle účetní závěrky, v níž jsou investice zachyceny za použití ekvivalenční metody a vedle účetní závěrky, ve které účast spoluovládajícího na společném podnikání je poměrně konsolidována. Individuální účetní závěrka nemusí být připojena k těmto závěrkám, ani je nemusí doprovázet.
16. Účetní jednotky, které jsou osvobozeny od konsolidace podle odstavce 16 IPSAS 6, od použití ekvivalenční metody podle odstavce 19(c) IPSAS 7 „Investice do přidružených jednotek“ nebo od použití poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody podle odstavce 3 tohoto standardu mohou předložit individuální účetní závěrku jako svou jedinou účetní závěrku.

Spoluovládané činnosti

17. Činnosti některých společných podnikání se týkají spíše užití aktiv a jiných prostředků spoluovládajících subjektů a nepředstavují založení korporace, sdružení partnerů (partnership) či jiné jednotky, nebo struktury financování oddělené od spoluovládajících samotných. Každý spoluovládající užívá své vlastní pozemky, budovy a zařízení a vede své vlastní zásoby. Vznikají mu též náklady a závazky, a obstarává si finanční prostředky, čímž mu vznikají

závazky. Činnosti společného podnikání mohou být prováděny zaměstnanci spoulovládajícího vedle jeho podobných činností. Dohoda o společném podnikání obyčejně stanovuje způsoby, kterými jsou výnosy z prodeje společného produktu a všechny vzniklé náklady v úhrnu rozděleny mezi spoulovládající.

18. Příkladem spoulovládané činnosti je, když dva či více spoulovládajících spojí své činnosti, prostředky a odborné znalosti, aby společně vyráběli, uváděli na trh a distribuovali určitý výrobek, takový jako je letadlo. Každý spoulovládající zabezpečuje rozdílné části výrobního procesu. Každý spoulovládající nese své vlastní náklady a podílí se na výnosech z prodeje letadla, přičemž takovýto podíl je určen v souladu se závazným ujednáním. Dalším příkladem je, když dvě účetní jednotky spojují své operace, prostředky a odborné znalosti, aby společně poskytovaly službu, jako je starobní péče, kde v souladu s dohodou místní samospráva nabízí pečovatelské služby a místní nemocnice nabízí zdravotní péči. Každý spoulovládající si nese své vlastní náklady a podílí se na výnosech, jako jsou užitavelské poplatky a vládní granty; takový podíl je určen v souladu se závazným ujednáním.
19. **Pokud jde o podíly na spoulovládaných činnostech, spoulovládající ve své účetní závěrce zobrazí:**
 - (a) **aktiva, která ovládá, a závazky, které na sebe bere; a**
 - (b) **náklady, které mu vznikají, a svůj podíl na výnosech, který vydělává z prodeje zboží a poskytování služeb ze společného podnikání.**
20. Protože jsou aktiva, závazky, výnosy (pokud jsou) a náklady vždy zobrazeny v účetní závěrce spoulovládajícího, nejsou ohledně těchto položek požadovány žádné úpravy nebo jiné konsolidační postupy, předkládá-li spoulovládající konsolidovanou účetní závěrku.
21. Pro samotné společné podnikání se nepožadují individuální účetní záznamy, ani sestavování účetní závěrky za ně. Spoulovládající však mohou sestavovat manažerské výkazy tak, aby mohli stanovit výkonnost společného podnikání.

Spoulovládaná aktiva

22. Některá společná podnikání zahrnují spoulovládání a často i společné vlastnictví spoulovládajících jednoho či více aktiv vložených do společného podnikání nebo nabytých pro společné podnikání a jeho účelům věnovaných. Aktiva jsou užívána k získání užítku pro spoulovládající. Každý spoulovládající se může podílet na výstupu z daných aktiv a každý nese smluvený podíl na vzniklých nákladech.
23. Taková společná podnikání nezahrnují založení korporace, sdružení partnerů nebo jiné jednotky nebo struktury financování, která je oddělena od spoulovládajících samotných. Každý spoulovládající ovládá svůj podíl na

budoucím ekonomickém prospěchu nebo využitelném potenciálu prostřednictvím svého podílu na spoluovládaném aktivu.

24. Některé činnosti veřejného sektoru vyžadují spoluovládaná aktiva. Místní samospráva může například uzavřít dohodu s korporací za účelem vybudování silnice s vybíráním mýtného. Tato silnice občanům umožní lepší přístup mezi průmyslovým pozemkem místní samosprávy a jeho přístavním zařízením. Silnice rovněž poskytuje soukromé společnosti přímý přístup mezi její továrnou a přístavem. Dohoda mezi místním orgánem a korporací stanovuje každé ze stran podíl na výnosech a nákladech spojených se silnicí s mýtným. Proto tedy každý spoluovládající odvozuje ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál ze spoluovládaného aktiva a nese dohodnutou část nákladů na provozování této silnice. Podobně i mnohé činnosti v naftařském, plynařském a těžebním odvětví vyžadují spoluovládaná aktiva; například ropovod může spoluovládat a provozovat mnoho společností zpracovávajících naftu. Každý spoluovládající užívá produktovod k dopravě svých výrobků a naopak, každý nese smluvený podíl na nákladech spojených s jeho provozováním. Jiným příkladem spoluovládaného aktiva je nemovitost, kterou spoluovládají dvě jednotky, přičemž každá pobírá podíl na přijatém nájemném a nese podíl na nákladech.
25. **Pokud jde o podíl na spoluovládaných aktivech, spoluovládající ve své účetní závěrce zobrazí:**
- svůj podíl na spoluovládaných aktivech klasifikovaných v souladu s povahou těchto aktiv;**
 - všechny závazky, které mu vznikly;**
 - svůj podíl na závazcích vzniklých společnému podnikání společně všem spoluovládajícím;**
 - všechny výnosy z prodeje nebo užití svého podílu na výstupu ze společného podnikání spolu se svým podílem na všech nákladech vzniklých společnému podnikání; a**
 - všechny náklady, které mu vznikly v souvislosti s jeho podílem ve společném podnikání.**
26. Pokud jde o podíl na spoluovládaných aktivech, každý spoluovládající do svých účetních záznamů zahrne a ve své účetní závěrce uzná:
- svůj podíl na spoluovládaných aktivech klasifikovaných spíše podle jejich povahy, než jako investici. Například podíl na spoluovládané silnici je klasifikován mezi pozemky, budovy a zařízení;
 - všechny závazky, které mu vznikly, například ty, které mu vznikly při financování svého podílu na aktivech;

- (c) svůj podíl na všech závazcích vzniklých společně s ostatními spoluovládajícími ze vztahu ke společnému podnikání;
 - (d) všechny výnosy z prodeje či užití svého podílu na výstupu společného podnikání, spolu se svým podílem na všech nákladech vzniklých společnému podnikání; a
 - (e) všechny náklady, které mu vznikly v souvislosti s jeho podílem na společném podnikání, například ty, které se vztahují k financování jeho podílu na aktivech a k prodeji jeho podílu na výstupu.
27. Protože aktiva, závazky, výnosy a náklady jsou zobrazeny v účetní závěrce spoluovládajícího, s ohledem na tyto položky se nepožadují žádné úpravy nebo jiné konsolidační postupy, předkládá-li spoluovládající konsolidovanou účetní závěrku.
28. Řešení spoluovládaných aktiv odráží podstatu a ekonomickou realitu a obvykle i právní formu společného podnikání. Individuální účetní záznamy pro samotné společné podnikání lze omezit na zachycení takových nákladů, které spoluovládající vyvolali společně a nakonec je nesli v souladu s jejich smluvenými podíly. Pro společné podnikání nesmí být účetní závěrka sestavována, i když spoluovládající mohou připravovat manažerské výkazy, aby mohli měřit výkonnost společného podnikání.

Spoluovládané jednotky

29. Spoluovládaná jednotka je společné podnikání, které vyžaduje založení korporace, sdružení partnerů nebo jiné jednotky, na nichž má každý spoluovládající podíl. Taková jednotka je provozována stejně jako jiné jednotky kromě toho, že závazné ujednání mezi spoluovládajícími zakládá spoluovládání činnosti této jednotky.
30. Spoluovládaná jednotka ovládá aktiva společného podnikání, vznikají jí závazky a náklady a vytváří výnosy. Může uzavírat smlouvy svým vlastním jménem a opatřovat finanční prostředky pro činnosti společného podnikání. Každý spoluovládající má právo podílet se na přebycích spoluovládané jednotky, ačkoliv některé spoluovládané jednotky také umožňují podílet se na výstupu společného podnikání.
31. Běžným příkladem spoluovládané jednotky jsou dvě účetní jednotky, které spojí své činnosti pro určitou oblast poskytování služeb tak, že převedou příslušná aktiva a závazky do spoluovládané jednotky. Jiným příkladem je jednotka, která zahájí podnikání v zahraničí tak, že se spojí s vládou nebo jinou agenturou v takové zemi a založí zvláštní jednotku, která je spoluovládána touto jednotkou a vládou nebo jinou agenturou v zahraničí.
32. Mnohé spoluovládané jednotky jsou v podstatě podobné těm typům společného podnikání, které jsou uvedeny jako spoluovládané operace nebo spoluovládaná aktiva. Spoluovládající mohou například převést spoluovládané

- aktivum, jako je silnice, do spoluovládané jednotky z důvodů daňových či jiných. Podobně mohou spoluovládající přispívat do spoluovládané jednotky aktivy, která budou provozována společně. Některé spoluovládané operace také vyžadují založení spoluovládané jednotky proto, aby se zabývala určitými aspekty činnosti, například návrhářstvím, marketingem, distribucí nebo prodejním servisem výrobků.
33. Spoluovládaná jednotka vede své účetní záznamy a sestavuje a předkládá účetní závěrku stejným způsobem jako jiné účetní jednotky v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor nebo jinými účetními standardy, pokud to je vhodné.
 34. Každý spoluovládající obvykle vkládá do spoluovládané jednotky peněžní nebo jiné prostředky. Takovéto vklady jsou zahrnuty do účetních záznamů spoluovládajícího a zachyceny v jeho účetní závěrce jako investice do spoluovládané jednotky.

Účetní závěrka spoluovládajícího

Poměrná konsolidace

35. **Spoluovládající vykáže svůj podíl na spoluovládané jednotce užitím poměrné konsolidace nebo alternativní metody popsané v odstavci 43. Pokud je použita poměrná konsolidace, použije se jeden ze dvou formátů vykazování identifikovaných níže.**
36. Spoluovládající uznává svůj podíl na spoluovládané jednotce pomocí jednoho ze dvou formátů vykazování pro poměrnou konsolidaci, bez ohledu na to, zda má rovněž investici do ovládané jednotky nebo zda popisuje svou účetní závěrku jako konsolidovanou účetní závěrku.
37. Když je podíl na spoluovládané jednotce uznán, je nejpodstatnější, aby spoluovládající zobrazoval spíše podstatu a ekonomickou realitu takové dohody, než konkrétní strukturu a formu společného podnikání. Spoluovládající ve spoluovládané jednotce ovládá svůj podíl na budoucím ekonomickém prospěchu a využitelném potenciálu prostřednictvím svého podílu na aktivech a závazcích podnikání. Tato podstata a ekonomická realita se odráží v konsolidované účetní závěrce tím, že spoluovládající uznává své podíly na aktivech, závazcích, výnosech a nákladech spoluovládané jednotky použitím jednoho ze dvou vykazovacích formátů pro poměrnou konsolidaci popsaných v odstavci 39.
38. Použití poměrné konsolidace znamená, že Výkaz o finanční situaci spoluovládajícího zahrnuje jeho podíl na aktivech, která spoluovládá, a jeho podíl na závazcích, za které spoluodpovídá. Výkaz o finanční výkonnosti spoluovládajícího zahrnuje jeho podíl na výnosech a nákladech spoluovládané jednotky. Mnohé postupy vhodné pro použití poměrné konsolidace jsou podobné postupům pro konsolidaci investic do ovládaných jednotek, které jsou vysvětleny v IPSAS 6.

39. Poměrná konsolidace umožňuje použití různých vykazovacích formátů. Spoluovládající může slučovat svůj podíl na každém aktivu, závazku, výnosu a nákladu spoluovládané jednotky s obdobnými položkami své účetní závěrky řádek po řádku. Může být například sloučen jeho podíl na zásobách spoluovládané jednotky s jeho zásobami a jeho podíl na pozemcích, budovách a zařízeních spoluovládané jednotky s jeho pozemky, budovami a zařízeními. Spoluovládající může alternativně zahrnout do své konsolidované účetní závěrky zvláštní řádky položek pro svůj podíl na aktivech, závazcích, výnosech a nákladech spoluovládané jednotky. Podíl na krátkodobých aktivech spoluovládané jednotky může být například zobrazen zvlášť jako část jeho krátkodobých aktiv; může být zobrazen zvlášť jeho podíl na pozemcích, budovách a zařízeních spoluovládané jednotky jako část pozemků, budov a zařízení. Oba tyto vykazovací formáty vedou k vykazování stejných částek přebytků a schodků a každé hlavní klasifikace aktiv, závazků, výnosů a nákladů; oba formáty jsou pro účely tohoto standardu přijatelné.
40. Ať již je užito jakéhokoli formátu pro provedení poměrné konsolidace, je nepřipustné kompenzovat kterákoli aktiva nebo závazky jejich odečtením od jiných závazků nebo aktiv nebo kterékoli výnosy nebo náklady jejich odečtením od jiných nákladů nebo výnosů, kromě případů, kdy existuje zákonné právo kompenzace a kompenzování vyjadřuje očekávání ohledně realizace aktiva nebo vypořádání závazku.
41. **Spoluovládající přeruší používání poměrné konsolidace od data, k němuž přestává spoluovládat příslušnou spoluovládanou jednotku.**
42. Spoluovládající přestane používat poměrnou konsolidaci od data, k němuž přestává mít podíl na ovládnání příslušné spoluovládané jednotky. To se může stát například tehdy, když spoluovládající pozbývá svého podílu nebo když jsou na spoluovládanou jednotku uvalena vnější omezení, a spoluovládající už nadále nemůže dosahovat svých cílů.

Ekvivalenční metoda

43. **Jako alternativu k poměrné metodě popsané v odstavci 35, spoluovládající vykáže svůj podíl na spoluovládané jednotce za použití ekvivalenční metody.**
44. Spoluovládající uznává svou účast na spoluovládané jednotce za použití ekvivalenční metody bez ohledu na to, zda má rovněž investici v ovládané jednotce nebo zda popisuje svou účetní závěrku jako konsolidovanou účetní závěrku.
45. Někteří spoluovládající vykazují své podíly na spoluovládaných jednotkách za použití ekvivalenční metody, jak je popsána v IPSAS 7. Toto použití ekvivalenční metody podporují ti, kteří argumentují, že není vhodné slučovat ovládané položky se spoluovládanými položkami, a ti, kteří věří, že spoluovládající mají na spoluovládanou jednotku spíše podstatný vliv, než že

ji spoluovládají. Tento standard nedoporučuje používání ekvivalenční metody, protože poměrná konsolidace lépe odráží podstatu a ekonomickou realitu podílu spoluovládajícího na budoucím ekonomickém prospěchu nebo využitelném potenciálu. Přesto však tento standard povoluje použití ekvivalenční metody jako alternativního přístupu při vykazování podílů na spoluovládaných jednotkách.

46. **Spoluovládající přeruší používání ekvivalenční metody od data, k němuž přestává spoluovládat příslušnou spoluovládanou jednotku nebo přestává mít na ní podstatný vliv.**

Výjimky z poměrné konsolidace a ekvivalenční metody

47. **Podíly na spoluovládaných jednotkách, u kterých je zřejmé, že podíl je nabyt a držen výhradně s vidinou jeho pozbytí do dvanácti měsíců od akvizice a vedení aktivně hledá kupujícího, jak je požadováno v odstavci 3(a), se klasifikují a účetně zachytí jako finanční nástroje držené k obchodování podle příslušného mezinárodního nebo národního účetního standardu zabývajícího se finančními nástroji.**
48. Návod na uznávání a oceňování finančních nástrojů, o nichž pojednává odstavec 47 lze nalézt v příslušném mezinárodním nebo národním účetním standardu, který se zabývá finančními nástroji.
49. Pokud, v souladu s odstavci 3(a) a 47, podíl na spoluovládané jednotce, který byl dříve zachycen jako finanční nástroj držený k obchodování, nebyl pozbyt do dvanácti měsíců, bude účetně zachycen za použití poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody, jakoby to bylo od data akvizice. (Poučení o významu termínu datum akvizice lze nalézt v příslušném mezinárodním nebo národním účetním standardu zabývajícím se podnikovými kombinacemi.) Účetní závěrky za období od akvizice se přepracují.
50. Výjimečně může mít spoluovládající nalezeného kupujícího pro účast popsanou v odstavcích 3(a) a 47, ale nemá ještě dokončený prodej do dvanácti měsíců od akvizice z důvodu potřebného schválení regulátory nebo jinými subjekty. Po spoluovládajícím se nepožaduje, aby pro tento podíl na spoluovládané jednotce použil poměrnou konsolidaci nebo ekvivalenční metodu, pokud prodej k datu vykazování probíhá a není důvod očekávat, že nebude v krátké době po datu vykazování dokončen.
51. **Od data, k němuž spoluovládaná jednotka začíná být ovládanou jednotkou spoluovládajícího, zachycuje spoluovládající svůj podíl v souladu s IPSAS 6. Od data, k němuž se spoluovládaná jednotka stává přidruženou jednotkou spoluovládajícího, spoluovládající bude zachycovat svůj podíl podle IPSAS 7.**

Individuální účetní závěrka spoluovládajícího

52. **Podíl na spoluovládané jednotce se zachytí v individuální účetní závěrce spoluovládajícího podle odstavců 58-64 IPSAS 6.**
53. Tento standard nenařizuje, které účetní jednotky sestavují individuální účetní závěrku k dispozici pro veřejné využití.

Transakce mezi spoluovládajícími a společným podnikáním

54. **Když spoluovládající vkládá aktiva do společného podnikání nebo mu je prodává, uznání jakékoli části přínosu či újmy z transakce musí odpovídat podstatě transakce. Zůstávají-li aktiva společnému podnikání, a převedl-li spoluovládající na společné podnikání podstatná rizika a odměny z vlastnictví, uznává pouze tu část přínosu či újmy, která náleží podílům ostatních spoluovládajících. Spoluovládající uznává celou částku újmy, když jeho vklad nebo prodej svědčí o snížení čisté realizovatelné hodnoty krátkodobých aktiv nebo o ztrátě ze snížení hodnoty.**
55. **Když spoluovládající koupí aktiva od společného podnikání, neuzná svůj podíl na přínosech ze společného podnikání z takové transakce, pokud dále neprodá tato aktiva nějaké nezávislé straně. Spoluovládající uzná svůj podíl na újmách, které jsou výsledkem takových transakcí, stejným způsobem jako na přínosech, kromě toho, že se újmy uznávají okamžitě poté, co představují snížení čisté realizovatelné hodnoty krátkodobých aktiv nebo ztrátu ze snížení hodnoty.**
56. Má-li se určit, zda transakce mezi spoluovládajícími a společným podnikáním svědčí o snížení hodnoty aktiva, spoluovládající stanoví zpětně získatelnou částku nebo zpětně získatelnou částku využitelnosti aktiva podle IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“. Při stanovení hodnoty z užívání peněžotvorného aktiva spoluovládající odhaduje budoucí peněžní toky z daného aktiva na základě jeho stálého užívání a z jeho konečného pozbytí společným podnikáním. Při stanovení hodnoty z užívání nepeněžotvorného aktiva spoluovládající odhaduje současnou hodnotu zbývajících využitelného potenciálu aktiva za použití přístupů specifikovaných v IPSAS 21.

Vykazování účastí na společném podnikání v účetních závěrkách investora

57. **Investor na společném podnikání, který nespoluovládá, ale má podstatný vliv, vykazuje svůj podíl na společném podnikání v souladu s IPSAS 7.**
58. Návod na zobrazení účastí na společném podnikání, když investor nespoluovládá nebo nemá podstatný vliv, lze nalézt v příslušném mezinárodním nebo národním účetním standardu zabývajícím se finančními nástroji.

Provozovatelé společného podnikání

59. Provozovatelé nebo vedoucí společného podnikání zachycují jakékoli poplatky v souladu s IPSAS 9 „Výnosy ze směnných transakcí“.
60. Jeden nebo více spoluovládajících může jednat jako provozovatel nebo vedoucí společného podnikání. Provozovatelům jsou obvykle za takové služby placeny manažerské poplatky. Poplatky jsou společným podnikáním zachycovány jako náklad.

Zveřejnění

61. Spoluovládající zveřejní:
- (a) úhrnné částky následujících podmíněných závazků odděleně od jiných podmíněných závazků, pokud není pravděpodobnost jakéhokoli odtoku při vypořádání velmi malá:
 - (i) všechny podmíněné závazky, které spoluovládajícímu vznikly v souvislosti s jeho podíly na společném podnikání a jeho podíl na každém podmíněném závazku, který mu vznikl společně s ostatními spoluovládajícími;
 - (ii) svůj podíl na podmíněných závazcích společných podnikání samotných, za které je podmíněně zavázán; a
 - (iii) takové podmíněné závazky, které vznikají, protože spoluovládající je podmíněně zavázán za dluhy jiných spoluovládajících společného podnikání; a
 - (b) krátký popis následujících podmíněných aktiv a tam, kde to je proveditelné, odhad jejich finančního dopadu, je-li přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu pravděpodobný:
 - (i) všechna podmíněná aktiva spoluovládajícího vzniklá v souvislosti s jeho podíly na společném podnikání a jeho podíl na každém podmíněném aktivu, které mu vzniklo společně s ostatními spoluovládajícími; a
 - (ii) svůj podíl na podmíněných aktivech společných podnikání samotných.
62. Spoluovládající zveřejňuje úhrnné částky následujících závazků vzhledem k jeho podílům na společném podnikání, a to odděleně od ostatních závazků:
- (a) všechny kapitálové závazky spoluovládajícího v souvislosti s jeho podílem na společném podnikání a jeho podíl na kapitálových závazcích, které mu vznikly společně s ostatními spoluovládajícími; a

- (b) svůj podíl na kapitálových závazcích společných podnikání samotných.
63. Spoluovládající zveřejňuje seznam a popis podílů na významných společných podnikáních a vlastnický podíl držených podílů ve spoluovládaných jednotkách. Spoluovládající, který uznává své podíly ve spoluovládaných jednotkách poměrnou konsolidací za použití vykazovacího formátu založeného na způsobu řádek po řádku nebo ekvivalenční metodou, zveřejní úhrnné částky každého krátkodobého aktiva, dlouhodobého aktiva, krátkodobých závazků, dlouhodobých závazků, výnosů a nákladů vztahujících se k jeho podílům na společných podnikáních.
64. Spoluovládající zveřejní metodu, kterou používá pro uznání svých podílů na spoluovládané jednotce.

Přechodná ustanovení

65. Pokud je přijato řešení pomocí poměrné konsolidace popsané tímto standardem, nevyžaduje se od spoluovládajícího, aby vylučoval vzájemné zůstatky a transakce mezi sebou, jejich ovládanými jednotkami a jednotkami, které spoluovládají pro účetní období počínající nějakým datem v průběhu tří let následujících od data prvního přijetí akruálního účetnictví podle Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor.
66. Účetní jednotky, které poprvé podle Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor přijmou akruální účetnictví, mohou mít mnoho ovládaných a spoluovládaných jednotek s významným počtem vzájemných transakcí. Proto může být obtížné identifikovat některé transakce a zůstatky, které mají být vyloučeny pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky ekonomické jednotky. Z tohoto důvodu poskytuje odstavec 65 přechodnou úlevu od požadavku plně vyloučit zůstatky a transakce mezi účetními jednotkami a jejich spoluovládanými jednotkami.
67. Pokud účetní jednotky využijí přechodné ustanovení odstavce 65, zveřejní skutečnost, že ne všechny zůstatky a transakce, ke kterým došlo mezi jednotkami uvnitř ekonomické jednotky, byly vyloučeny.
68. Přechodná ustanovení IPSAS 8 (2000) poskytují účetním jednotkám období až tří let od data jeho prvního použití, v němž mají být plně vyloučeny zůstatky a transakce mezi účetními jednotkami v rámci ekonomické jednotky. Účetní jednotky, které dříve aplikovaly IPSAS 8 (2000), mohou i nadále využít výhody tříletého přechodného období po prvním použití IPSAS 8 (2000).

Datum účinnosti

69. Tento standard nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění

standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.

70. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor, po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Zrušení IPSAS 8 (2001)

71. Tento standard nahrazuje IPSAS 8 „Vykazování účastí na společném podnikání“ vydaný v roce 2001.

Dodatek

Změny jiných IPSAS

Změny v tomto dodatku se použijí pro roční účetní závěrku pokrývající období počínající 1. lednem 2008 a později. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro dřívější období, tyto změny budou použity pro tato dřívější období.

- A1. V Mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor použitelných k 1. lednu 2008 jsou odkazy na aktuální verzi z IPSAS 8 „Vykazování účastí na společném podnikání“ změněny na IPSAS 8 „Účasti na společném podnikání“.

Zdůvodnění závěrů

Zdůvodnění závěrů doprovázejí, navrhované Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, ale nejsou jejich součástí. Zdůvodnění závěrů pouze komentuje důvody IPSASB pro odchylky od příslušného Mezinárodního účetního standardu.

Východiska

- BC1. Program sblížení s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) je důležitým prvkem pracovního programu IPSASB. Strategii IPSASB je sblížit Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS) na aktuální bázi se standardy IFRS vydanými Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) tam, kde je to vhodné pro účetní jednotky veřejného sektoru.
- BC2. Standardy IPSAS na aktuální bázi, které jsou sblížovány s IFRS, zachovávají požadavky, strukturu a text IFRS, pokud nemá veřejný sektor specifické důvody pro odchýlení. K odchýlení od IFRS stejného obsahu 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 IFRS stejného obsahu jsou uvedeny ve „Srovnání s IFRS“, které je zahrnuto v každém IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 IASB vydala zveřejněný návrh změn 13 mezinárodních účetních standardů (IAS)¹ jako část Všeobecného projektu vylepšení. Cílem Všeobecného projektu vylepšení IASB bylo „omezit nebo eliminovat alternativy, nadbytečnosti a rozpory ve standardech tak, aby se vypořádaly některé problémy sblížování a aby byla provedena další vylepšení“. Definitivní znění standardů IAS byla vydána v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 8 „Vykazování investic do přidružených podniků“, vydaný v květnu 2000 v kontextu IAS 31 (přeformátovaného v roce 1994), byl opětovně vydán v prosinci 2003. Koncem roku 2003 předchůdce IPSASB, Výbor pro veřejný sektor (PSC)², spustil Projekt zkvalitnění IPSAS, aby sblížil standardy IPSAS s vylepšenými standardy IAS vydanými v prosinci 2003 tam, kde to je vhodné.

¹ Mezinárodní účetní standardy (IAS) byly vydány předchůdcem IASB, Výborem pro Mezinárodní účetní standardy. Standardy vydávané IASB jsou nazvány Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). IASB definovala, že IFRS sestávají z IFRS, IAS a Interpretací standardů. V některých případech IASB spíše přistoupila k úpravě standardu IAS než k jeho úplnému nahrazení. V těchto případech zůstává stejné číslo IAS.

² PSC se stal IPSASB, když v listopadu 2004 Výbor IFAC změnil mandát PSC s cílem vytvořit výbor nezávislého tvůrce standardů.

- BC5. IPSASB posoudila vylepšený IAS 31 a všeobecně se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto IAS a na provedení změny. (Zdůvodnění závěrů IASB v důsledku změny zde není reprodukováno. Předplatitelé *Úplných předplatitelských služeb* IASB mohou vidět tato Zdůvodnění závěrů na webových stránkách IASB www.iasb.org).
- BC6. IAS 31 byl dále změněn v důsledku IFRS vydaných po prosinci 2003. IPSAS 8 však neobsahuje následné změny vzniklé v důsledku IFRS vydaných po prosinci 2003. Je tomu tak proto, že IPSASB dosud ještě neposoudila a neučinila si názor na použitelnost požadavků z těchto IFRS pro účetní jednotky veřejného sektoru.

Srovnání s IAS 31

IPSAS 8 „Účasti na společném podnikání“ primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 31 „Účasti ve společném podnikání“. V době vydání tohoto standardu, IPSASB ještě nezhodnotila využitelnost IFRS 3 „Podnikové kombinace“ a IFRS 5 „Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti“ pro veřejný sektor. Proto IPSAS 8 neodráží změny provedené v IAS 31 v důsledku vydání těchto zmíněných standardů. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 8 a IAS 31 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 31 byly do IPSAS 8 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 8 užívá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 31. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů Výkaz o finanční výkonnosti (statement of financial performance), Výkaz o finanční situaci (statement of financial position) a čistá aktiva/vlastní kapitál v IPSAS 8. Ekvivalentní termíny v IAS 31 jsou výsledek (income statement), rozvaha (balance sheet) a vlastní kapitál.
- IPSAS 8 nepoužívá termín výnos (income), který má v IAS 31 širší význam než termín výnos (revenue).
- IPSAS 8 používá oproti IAS 31 odlišnou definici společného podnikání. Termín smluvní ujednání byl nahrazen termínem závazné ujednání.
- IPSAS 8 zahrnuje přechodná ustanovení, která účetním jednotkám, která přijmou poměrnou konsolidaci, umožňují nevyklouzat všechny zůstatky a transakce mezi spoluměříci, jejich ovládanými jednotkami, které jsou spoluměřeny za účetní období počínající k datu v rámci tří let následujících od data prvního přijetí akruálního účetnictví podle Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. IAS 31 neobsahuje přechodná ustanovení.

IPSAS 9— VÝNOSY ZE SMĚNNÝCH TRANSAKČÍ

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 18 (novelizovaného v roce 1993), „Výnosy” 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 Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 18.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je publikován IASB v anglickém jazyce a kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IASB: IASB Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

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

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

červenec 2001

IPSAS 9— VÝNOSY ZE SMĚNNÝCH TRANSAKČÍ

OBSAH

	Odstavec
Cíl	
Rozsah působnosti.....	1–10
Definice	11–13
Výnosy.....	12–13
Oceňování výnosů.....	14–17
Identifikace transakce	18
Poskytování služeb	19–27
Prodej zboží a výrobků.....	28–32
Úroky, licenční poplatky a dividendy	33–38
Zveřejnění	39–40
Datum účinnosti	41–42
Dodatek	
Srovnání s IAS 18	

Části standardu, které jsou vytištěny tučným písmem, je nezbytné číst v kontextu výkladových odstavců tohoto standardu, vytištěných jednoduchým písmem a v kontextu „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor nejsou určeny k tomu, aby byly aplikovány na nevýznamné položky.

Cíl

„Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky“ Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASB) definuje důchod jako „zvýšení ekonomického prospěchu v průběhu účetního období formou přítoků nebo zvýšení hodnoty aktiv, či snížení hodnoty závazků, jehož důsledkem je takové zvýšení vlastního kapitálu, které nesouvisí s vklady podílníků na vlastním kapitálu“. Definice důchodu stanovená IASB zahrnuje jak výnosy, tak i přínosy. Tento standard používá pro výnosy i přínosy společný termín „výnosy“ namísto termínu „důchod“. Některé konkrétní položky vykazované jako výnosy jsou upraveny v jiných standardech a jsou vyňaty z rozsahu působnosti tohoto standardu. Například přínosy vzniklé z prodeje budov, pozemků a zařízení jsou konkrétně upraveny ve standardu zabývajícím se budovami, pozemky a zařízeními a nejsou zahrnuty v tomto standardu.

Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení výnosů vznikajících ze směnných transakcí a událostí.

Základní otázkou vykazování výnosů je určení toho, kdy dochází k uznání výnosu. Výnos je uznán tehdy, když je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál poplyne účetní jednotce a že tento prospěch resp. potenciál je možné spolehlivě ocenit. Tento standard identifikuje okolnosti, za jakých jsou tato kritéria splněna, a výnos tedy může být vykázán. Rovněž poskytuje praktický návod aplikace těchto kritérií.

Rozsah působnosti

1. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro vykazování výnosů vzniklých z následujících směnných transakcí a událostí:**
 - (a) **poskytování služeb;**
 - (b) **prodej zboží a výrobků; a**
 - (c) **užívání aktiv účetní jednotky jinými stranami, přinášející úroky, licenční poplatky a dividendy.**
2. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
3. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor

(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“.

4. Tento standard se nezabývá výnosy vzniklými z transakcí, které nemají směnný charakter.
5. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou získávat výnosy ze směnných transakcí nebo transakcí, které nemají směnný charakter. Směnná transakce je taková, při které účetní jednotka obdrží aktiva nebo služby, případně uhradí závazek, přičemž výměnou za to přímo poskytne jiné straně přibližně stejnou hodnotu (především ve formě zboží, výrobků a služeb nebo užití aktiv). Příklady směnných transakcí zahrnují:
 - (a) nákup nebo prodej zboží, výrobků či služeb; nebo
 - (b) pronájem budov, pozemků a zařízení; za tržní ceny.
6. Při rozlišování výnosů na ty, které mají směnný charakter a ty, které nejsou směnné povahy, se bere v úvahu přednostně skutečná podstata transakce před její formou. Mezi příklady transakcí, které nemají směnný charakter, patří výnosy vzniklé z uplatnění svrchovaných práv (například přímé a nepřímé daně, cla, poplatky a pokuty), dotace a dary.
7. Poskytování služeb zahrnuje vykonání smluvně dojednaného úkolu účetní jednotkou v průběhu sjednaného období. Služby mohou být poskytovány v rámci jednoho období, nebo v průběhu více období. Příkladem služeb poskytovaných účetní jednotkou veřejného sektoru, za které získává výnosy, jsou zajišťování bydlení, správa vodárenských zařízení, správa silnic, na kterých se vybírá mýtné, a správa transferových plateb. Některé dohody o poskytování služeb se vztahují přímo ke stavebním smlouvám, například služby projektových manažerů a architektů. Výnosy vzniklé z takových dohod nejsou řešeny tímto standardem, ale zachází se s nimi v souladu s požadavky pro stavební smlouvy tak, jak je stanoveno Mezinárodním účetním standardem pro veřejný sektor (IPSAS) 11, „Stavební smlouvy“.
8. Zboží zahrnuje jak výrobky a zboží vyrobené účetní jednotkou za účelem jejich prodeje jako jsou publikace, tak i věci nakoupené za účelem jejich dalšího prodeje, jako je zboží, ale i pozemky a nemovitosti držené za účelem jejich prodeje.
9. Aktiva účetní jednotky užívaná jinými stranami přináší výnosy ve formě:
 - (a) úroků — poplatky za užití peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů nebo částek dlužných účetní jednotce;
 - (b) licenčních poplatků — poplatky za užití dlouhodobých aktiv jako jsou například patenty, ochranné známky, autorská práva a počítačové programy; a

- (c) dividend nebo jejich obdoby — přiznání přebytků držitelům vlastního kapitálu v poměru dle jejich účasti na konkrétní části kapitálu.
10. Tento standard se nezabývá výnosy:
- (a) upravenými jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor včetně:
 - (i) leasingových smluv (viz IPSAS 13, „Leasingy“);
 - (ii) dividend získaných z investic vykazovaných ekvivalenční metodou (viz IPSAS 7, „Investice do přidružených jednotek“); a
 - (iii) přínosů z prodeje budov, pozemků a zařízení (které jsou řešeny v IPSAS 17, „Budovy, pozemky a zařízení“),
 - (b) vzniklými z pojišťovacích smluv v účetních jednotkách zabývajících se pojištěním;
 - (c) vzniklými ze změn reálné hodnoty finančních aktiv a finančních závazků nebo jejich pozbytí (návod pro vykazování finančních nástrojů lze nalézt v Mezinárodním účetním standardu (IAS) 39, „Finanční nástroje: účtování a oceňování“);
 - (d) vzniklými v důsledku změn hodnoty ostatních krátkodobých aktiv;
 - (e) vzniklými z přírůstků a příchovků stáda a zemědělských a lesních produktů; a
 - (f) vzniklými těžbou nerostných rud.

Definice

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

Směnné transakce jsou 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.

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

Nesměnné transakce jsou 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.

Výnos je hrubým přírůstkem ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu během účetního období, pokud tento přírůstek vede ke zvýšení čistých aktiv/vlastního kapitálu, přičemž nejde o přírůstek vyvolaný vklady vlastníků.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

Výnosy

12. Výnosy zahrnují pouze hrubé přírůstky ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu obdrženého nebo získatelného na vlastní účet účetní jednotky. Částky vybrané z pozice zástupce vlády nebo jiné vládní organizace nebo jménem třetí strany, jako například vybírání plateb za telefon a elektřinu prováděné poštou jménem účetních jednotek poskytujících takové služby, nejsou ekonomickým prospěchem nebo využitelným potenciálem, který plyne účetní jednotce a nevedou ke zvýšení aktiv nebo snížení závazků. Z uvedených důvodů jsou z výnosů vyloučeny. Obdobně je tomu u vztahů správcovství nebo zastupování, kdy hrubý přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu zahrnující částky vybrané jménem příkazce nevede ke zvýšení čistých aktiv/vlastního kapitálu účetní jednotky. Částky vybrané jménem příkazce nejsou výnosem. Namísto nich jsou výnosem jen obdržené nebo získatelné provize za výběr nebo manipulaci s hrubými toky.
13. Finanční přítoky, jmenovitě výpůjčky, nesplňují definici výnosů, protože vedou ke stejné změně jak v aktivech, tak i v závazcích a nemají žádný dopad na čistá aktiva/vlastní kapitál. Finanční přítoky jsou zahrnuty přímo do rozvahy a vstupují do zůstatků aktiv a závazků.

Oceňování výnosů

14. **Výnosy se oceňují reálnou hodnotou obdržené nebo získatelné protihodnoty.**
15. Částka výnosu vzniklá z transakce je obvykle stanovena dohodou mezi účetní jednotkou a kupujícím nebo uživatelem aktiva či služby. Je oceněna reálnou hodnotou obdržené nebo získatelné protihodnoty zohledňující částky veškerých obchodních slev a množstevních rabatů poskytnutých účetní jednotkou.
16. Ve většině případů je protihodnota ve formě peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů a částka výnosů je částkou peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů již přijatých nebo nárokovaných. Ovšem pokud je příjem peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů odložen, pak může být reálná hodnota protihodnoty nižší než nominální hodnota

obdržených nebo získatelných peněžních prostředků. Účetní jednotka může například poskytnout kupujícímu bezúročný obchodní úvěr nebo akceptovat jako protihodnotu za prodané zboží směnku vydanou kupujícím s nižší než tržní úrokovou sazbou. Pokud takové ujednání ve své podstatě představuje finanční transakci, pak je reálná hodnota protihodnoty stanovena diskontováním budoucích příjmů za použití implicitní úrokové míry. Implicitní úroková míra se stanovuje jedním z následujících způsobů, podle toho, který je transparentnější:

- (a) buď jako převažující míra pro podobný nástroj u výstavce s obdobným hodnocením úvěrového rizika; nebo
- (b) jako úroková sazba, kterou je možno nominální částku nástroje diskontovat na běžnou prodejní cenu zboží, výrobků nebo služeb za hotové.

Rozdíl mezi reálnou hodnotou a nominální částkou protihodnoty se vykáže jako úrokový výnos v souladu s odstavci 33 a 34.

17. Pokud jsou zboží, výrobky nebo služby směněny či vyměněny za zboží, výrobky nebo služby obdobné povahy a hodnoty, nepovažuje se směna za transakci, při níž vzniká výnos. To je častý případ u komodit jako je olej nebo mléko, kdy dodavatelé směňují nebo vyměňují zásoby z různých míst, aby včas uspokojili poptávku existující v určitém místě. Pokud jsou výrobky a zboží prodány nebo jsou poskytnuty služby výměnou za rozdílné zboží, výrobky nebo služby, považuje se tato směna za transakci, při níž vznikají výnosy. Výnosy jsou oceňovány reálnou hodnotou získaného zboží nebo služeb, upravenou o případnou částku peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, která byla převedena. Nemůže-li být reálná hodnota získaného zboží, výrobků nebo služeb spolehlivě stanovena, je výnos oceněn reálnou hodnotou poskytnutého zboží, výrobků nebo služeb, upravenou o případnou částku peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, která již byla převedena.

Identifikace transakce

18. Kritéria pro uznání výnosu v tomto standardu jsou obvykle aplikována samostatně na každou transakci. Za určitých okolností je však nezbytné v zájmu objasnění podstaty transakce aplikovat tato kritéria na samostatně identifikovatelné složky jednotlivé transakce. Zahrnuje-li například prodejní cena výrobku oddělitelnou částku za následný servis, je tato částka odložena a zachycena jako výnos teprve v průběhu období, během kterého jsou tyto služby poskytovány. Naproti tomu jsou tato kritéria aplikována společně na dvě nebo více transakcí, jsou-li tyto transakce propojeny takovým způsobem, že obchodní efekt nelze pochopit bez odkazu na skupinu transakcí jako jeden celek. Účetní jednotka může například prodat zboží a ve stejné době uzavřít samostatnou smlouvu na zpětný nákup tohoto zboží

k pozdějšímu datu, čímž je potlačen skutečný efekt transakce; v takovém případě se obě transakce posuzují společně.

Poskytování služeb

19. **Může-li být spolehlivě odhadnut výsledek transakce, která zahrnuje poskytnutí služeb, uznání výnosů spojených s transakcí lze provést s odkazem na stupeň dokončení celé transakce k datu vykázání. Výsledek transakce lze spolehlivě odhadnout, pokud jsou současně splněny všechny následující podmínky:**
- částka výnosu může být spolehlivě oceněna;**
 - je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojené s transakcí poplynou účetní jednotce;**
 - k datu vykázání je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce; a**
 - náklady vynaložené na transakci a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě oceněny.**
20. Pokud se při vykazování výnosů používá odvolání na stupeň dokončení transakce, označuje se to často jako metoda procenta dokončení. Podle této metody jsou výnosy vykázány v tom účetním období, v němž byly služby poskytnuty. Například účetní jednotka poskytující služby v oboru oceňování majetku vykáže výnos, jakmile je dokončeno jednotlivé dílčí ocenění. Zachycení výnosů na tomto základě dává užitečnou informaci o rozsahu provádění služby a o výkonnosti v průběhu období. Také IPSAS 11 požaduje zachycení výnosu na této bázi. Požadavky uvedeného standardu jsou obecně použitelné i pro vykazování výnosů a souvisejících nákladů transakce zahrnující poskytování služeb.
21. Výnos je uznán pouze tehdy, pokud je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojené s transakcí poplynou účetní jednotce. Pokud však vznikne nejistota o inkasovatelnosti částky, která již byla do výnosů zahrnuta, je neinkasovatelná částka, nebo částka, jejíž přijetí se stalo nepravděpodobným, vykázána spíše jako náklad, než jako korekce částky původně zachycených výnosů.
22. Účetní jednotka je obecně schopna učinit spolehlivé odhady, jestliže se s ostatními účastníky transakce dohodla na:
- vymahatelných právech každého z účastníků, týkajících se služby, která má být účastníky poskytnuta a přijata;
 - protihodnotách, které mají být směněny; a
 - způsobu a podmínkách vypořádání.

Pro účetní jednotku je také obvykle nezbytné, aby měla účinný systém interního finančního rozpočtnictví a výkaznictví. Účetní jednotka

přezkoumává a v případě nezbytnosti reviduje své odhady výnosů podle vykonaných služeb. Požadavek takových úprav nemusí nutně znamenat, že výsledek transakce nelze spolehlivě odhadnout.

23. Stupeň dokončení transakce může být stanoven řadou metod. Účetní jednotka použije tu metodu, která spolehlivě určuje rozsah vykonaných služeb. V závislosti na podstatě transakce mohou metody zahrnovat:
- (a) analýzy provedené práce;
 - (b) služby vykonané k určitému datu jako procento celkových služeb, které mají být poskytnuty; nebo
 - (c) podíl dosud vynaložených nákladů k odhadnutým celkovým nákladům transakce. Do nákladů vynaložených k určitému datu se zahrnují pouze náklady spojené s vykonanými službami. Do celkových odhadnutých nákladů transakce se zahrnují pouze náklady spojené s již vykonanými službami nebo se službami, které mají být ještě poskytnuty.

Spłaty a zálohy přijaté od zákazníků často neodpovídají skutečně vykonaným službám.

24. Z praktických důvodů jsou výnosy v situaci, kdy jsou služby vykonávány v podobě neurčitěho počtu úkonů v průběhu určitého časového období, uznány rovnoměrně po dané časové období, není-li zřejmé, že stupeň dokončení lze lépe zachytit jinou metodou. Jestliže určitý úkon má mnohem větší význam než ostatní úkony, vykázání výnosů se odsune až do vykonání tohoto významného úkonu.
25. **Pokud není možné spolehlivě odhadnout výsledek transakce, která zahrnuje poskytování služeb, uznají se výnosy pouze v rozsahu těch vykázaných nákladů, které lze pokrýt.**
26. V průběhu počátečních etap transakce se často stává, že nelze spolehlivě odhadnout její výsledek. Přesto však může být pravděpodobné, že účetní jednotce budou uhrazeny náklady vynaložené na transakci. Proto se výnosy uznají pouze v rozsahu vynaložených nákladů, jejichž pokrytí lze očekávat. Pokud nelze spolehlivě odhadnout výsledek transakce, není vykázán žádný přebytek.
27. Nemůže-li být výsledek transakce odhadnut spolehlivě a není-li pravděpodobné, že vynaložené náklady budou pokryty, pak nejsou výnosy uznány a vynaložené náklady se zúčtují do nákladů daného období. Pokud nejistoty dříve bránící spolehlivému odhadu výsledku smlouvy pominou, vykazují se výnosy spíše podle článku 19 než podle článku 25.

Prodej zboží a výrobků

28. **Výnos z prodeje zboží a výrobků by měl být uznán, jsou-li splněny všechny následující podmínky:**
- (a) **účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví zboží a výrobků;**
 - (b) **účetní jednotka si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost v míře obvykle spojované s vlastnictvím prodaného zboží a výrobků, ani skutečnou kontrolu nad tímto zbožím a výrobky;**
 - (c) **částka výnosů může být spolehlivě oceněna;**
 - (d) **je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, které jsou s transakcí spojeny, poplynou účetní jednotce; a**
 - (e) **vzniklé náklady nebo náklady, které v souvislosti s transakcí teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny.**
29. Určení toho, kdy účetní jednotka převedla významná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví na kupujícího, vyžaduje posouzení okolností transakce. Ve většině případů se převod rizik a odměn z vlastnictví děje současně s převodem právního titulu nebo s postoupením držby kupujícímu. Takto je tomu u většiny prodejů. V jiných případech je však převod rizik a odměn vyplývajících z vlastnictví uskutečněn jindy než převod právního titulu nebo postoupení držby.
30. Ponechá-li si účetní jednotka významná rizika vyplývající z vlastnictví, není taková transakce prodejem a výnos není uznán. Účetní jednotka si může ponechat významné riziko vyplývající z vlastnictví mnoha způsoby. Příklady situací, v nichž si účetní jednotka může ponechat významná rizika a odměny z vlastnictví, jsou:
- (a) pokud účetní jednotce zůstává závazek vyplývající z nedostatečného plnění nekrytý zárukou;
 - (b) pokud je přijetí výnosů z určitého dílčího prodeje závislé na odvození výnosů u kupujícího z jeho prodeje zboží (například pokud vláda v rámci své publikační činnosti distribuuje výukové materiály školám s možností vrátit neprodané zboží);
 - (c) jestliže je zboží dodáno s podmínkou instalace, která tvoří významnou část smlouvy a dosud nebyla účetní jednotkou dokončena; a
 - (d) když je kupující oprávněn nákup zrušit z důvodů uvedených ve smlouvě a účetní jednotka si není jistá pravděpodobností tohoto zrušení.

31. Když si účetní jednotka podrží pouze nevýznamné riziko vyplývající z vlastnictví, je transakce prodejem a dojde k uznání výnosu. Prodávající si může například podržet právní titul ke zboží výhradně z toho důvodu, aby tak zajistil inkasování dlužné částky. V tomto případě, jestliže účetní jednotka převedla významná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví, je transakce prodejem a dojde k uznání výnosu. Jiný příklad účetní jednotky, která si ponechává výhradně nevýznamné riziko vyplývající z vlastnictví, může být prodej, pokud je nabízeno vrácení peněz, nebude-li zákazník spokojen. V těchto případech jsou výnosy uznány v okamžiku uskutečnění prodeje za předpokladu, že prodávající může spolehlivě odhadnout budoucí vrácené částky a zachytí příslušný závazek na základě dřívější zkušenosti nebo na základě jiných relevantních faktorů.
32. Výnosy jsou uznány výhradně v situaci, kdy je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojené s transakcí skutečně poplynou účetní jednotce. Za určitých okolností to nemusí být pravděpodobné, dokud není protihodnota přijata a nebo odstraněna nejistota jejího přijetí. Výnos může být například závislý na schopnosti jiné jednotky v rámci smlouvy dodat zboží nebo výrobky; pokud o této schopnosti existuje pochybnost, může být uznání odloženo, dokud nedojde k plnění. V okamžiku dodání zboží nebo výrobků je nejistota odstraněna a výnos je uznán. Pokud však vznikne nejistota o inkasovatelnosti částky, která již byla do výnosů zahrnuta, je tato částka anebo částka, jejíž přijetí se stalo nepravděpodobným, spíše zahrnuta do nákladů než vykázána jako úprava částky původně vykázaných výnosů.

Úroky, licenční poplatky a dividendy

33. **Výnos vznikající z užívání aktiv účetní jednotky jinými stranami přinášející úrok, licenční poplatky nebo dividendy, se zachycuje v souladu s účetním řešením stanoveným v odstavci 34, pokud:**
- (a) **je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojené s transakcí poplynou účetní jednotce; a**
 - (b) **částka výnosu může být spolehlivě oceněna.**
34. **Výnos je uznán za použití následujících účetních řešení:**
- (a) **úrok se určuje na poměrné časové bázi, která zohledňuje efektivní výnos daného aktiva;**
 - (b) **licenční poplatky jsou uznány na akruální bázi v souladu s podstatou příslušné smlouvy; a**
 - (c) **dividendy nebo jejich ekvivalenty jsou uznány tehdy, když akcionářům nebo účetní jednotce vznikne právo na přijetí platby.**

35. Efektivní výnos aktiva je úroková sazba, která je potřebná pro diskontování budoucích očekávaných peněžních příjmů během životnosti aktiva tak, aby se rovnaly výchozí účetní hodnotě aktiva. Úrokový výnos obsahuje částku amortizace každého diskontu, prémie nebo jiného rozdílu mezi výchozí účetní hodnotou dluhového cenného papíru a jeho hodnotou v okamžiku jeho splatnosti.
36. V případě pořízení investice přinášející úrok, včetně dosud nepřijatého časově rozlišeného úroku, je nutné následně získané úroky rozdělit do období před pořízením a po pořízení; pouze ta část úroku, která se vztahuje k období po pořízení, je uznána jako výnos. Jsou-li u majetkových cenných papírů stanoveny dividendy z čistého přebytku dosaženého ještě před pořízením daného cenného papíru, pak se tyto dividendy odečítají od pořizovací ceny příslušných cenných papírů. Jestliže je obtížné takové rozdělení uskutečnit, aniž by se použilo nějakého účelového postupu, jsou dividendy uznány jako výnos, pokud zjevně nepředstavují pokrytí části nákladů na pořízení majetkových cenných papírů.
37. Licenční poplatky, jako například poplatky z těžby ropy, se časově rozlišují v souladu s ustanoveními příslušné smlouvy a jsou zpravidla na stejném základě i uznány, pokud nelze považovat za přiměřenější jejich uznání výnosem na jiné systematické a racionální bázi.
38. Výnos je uznán výhradně tehdy, je-li pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojené s transakcí poplynou účetní jednotce. Pokud však vznikne nejistota o inkasovatelnosti částky, která již byla do výnosů zahrnuta, je tato částka anebo částka, jejíž přijetí se stalo nepravděpodobným, zahrnuta spíše do nákladů než jako úprava částky původně vykázaných výnosů.

Zveřejnění

39. **Účetní jednotka zveřejňuje:**
- (a) **účetní pravidla zvolená pro uznávání výnosu včetně metod používaných pro určení stupně dokončení transakcí zahrnujících poskytování služeb;**
 - (b) **částku každé z významných skupin výnosů vykázaných v průběhu účetního období včetně výnosů vzniklých z:**
 - (i) **poskytování služeb;**
 - (ii) **prodeje zboží a výrobků;**
 - (iii) **úroků;**
 - (iv) **licenčních poplatků; a**
 - (v) **dividend nebo jejich ekvivalentů; a**

(c) **částky výnosů vzniklých z titulu prodeje zboží, výrobků nebo služeb zahrnutých do každé z významných skupin výnosů.**

40. Návod ke zveřejnění všech podmíněných aktiv a podmíněných závazků lze nalézt v IAS 37, „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“. Podmíněná aktiva a podmíněné závazky mohou vznikat z takových položek, jako jsou záruční náklady, náhrady, pokuty nebo pravděpodobné újmy.

Datum účinnosti

41. **Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. červencem 2001 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.**
42. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Dodatek

Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu. Jeho účelem je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho významu v různých situacích. Příklady se zaměřují na dílčí aspekty transakcí a nepředstavují ucelenou diskusi o všech faktorech, které mohou mít vliv na uznání výnosu. Příklady obecně předpokládají, že částka výnosu může být spolehlivě oceněna, je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál poplynou účetní jednotce a náklady, které vznikly nebo vzniknou, mohou být spolehlivě změřeny. Příklady nemění ani nenahrazují ustanovení standardů.

Účetní jednotky veřejného sektoru mohou získávat výnosy ze směnných transakcí nebo transakcí, které nemají směnný charakter. Tento standard se zabývá pouze výnosy vznikajícími ze směnných transakcí. Výnosy ze směnných transakcí vznikají z:

- (a) prodeje zboží a výrobků nebo poskytování služeb třetím stranám;
- (b) prodeje zboží a výrobků nebo poskytování služeb jiným vládním agenturám; a
- (c) takového užívání aktiv účetní jednotky jinými stranami, které přináší úrok, licenční poplatky nebo dividendy.

Aplikace kritérií uznání výnosu z konkrétní transakce může být ovlivněna:

- (a) odlišnostmi právního řádu v různých zemích, které mohou stanovovat okamžik, v němž účetní jednotka převádí podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví. Z toho důvodu je třeba chápat příklady v této části dodatku vždy v kontextu zákonů platných v zemi uskutečnění transakce; a
- (b) podstatou vztahu (smluvního nebo jiného) mezi jednotkou, která platí, a účetní jednotkou, která získává výnos (což znamená, že se jednotky mohou dohodnout na specifickém okamžiku, v němž prodávající účetní jednotka může uznat výnos).

Poskytování služeb1. *Ubytování*

Příjem z pronájmu při zajištění ubytování je uznán jako výnos v souladu s podmínkami nájemní smlouvy.

2. *Školní doprava*

Výnosy z jízdného účtovaného cestujícím při zajišťování školní dopravy jsou uznány podle toho, jak je doprava skutečně poskytována.

3. *Správa silnic, na kterých se vybírá mýtné*
Výnosy ze správy silnic, na kterých se vybírá mýtné, jsou uznány tak, jak byly vybrány na základě užívání těchto silnic.
4. *Zajišťování průběhu soudních sporů*
Výnosy ze zajišťování průběhu soudních sporů se vykazují buď v souladu se stupněm dokončení procesu, nebo na základě období, ve kterých soud zasedal.
5. *Správa zařízení, aktiv nebo služeb*
Výnosy ze správy zařízení, aktiv nebo služeb jsou uznány po dobu trvání smlouvy podle toho, jak jsou služby skutečně poskytovány.
6. *Vědecký a technologický výzkum*
Výnosy získané od klientů na základě smluv o vědeckém a technologickém výzkumu je uznán s ohledem na stupeň dokončení jednotlivých dílčích projektů.
7. *Instalační poplatky*
Instalační poplatky jsou uznány jako výnosy podle stupně dokončení instalace, není-li tato zároveň součástí prodeje výrobku, pak jsou výnosy uznány při prodeji zboží a výrobků.
8. *Servisní poplatky zahrnuté do ceny výrobku*
Obsahuje-li prodejní cena výrobku vyčíslitelnou částku za následné služby (např. uživatelskou podporu a vylepšování produktu při prodeji software), je tato částka odložena a uznána jako výnosy období, v němž byla služba skutečně provedena. Časově rozlišená částka zahrnuje očekávané náklady na služby podle smlouvy spolu s přiměřeným ziskem z provedených služeb.
9. *Provize pojišťovací agentury*
Přijaté nebo získatelné odměny za zprostředkování pojištění, pokud nevyžadují od zprostředkovatele poskytování dalších služeb, jsou agenturou uznány jako výnos v okamžiku skutečného počátku nebo obnovení souvisejících pojistných smluv. Jestliže je však pravděpodobné, že od agentury budou požadovány další služby během trvání pojistné smlouvy, pak bude odměna nebo její část časově rozlišena a uznána jako výnos v průběhu celého období, ve kterém je pojistná smlouva účinná.

10. *Odměny za finanční služby*

Uznání výnosů z finančních služeb závisí na účelu, pro který byly odměny vyměřeny a na východiscích vykazování veškerých finančních nástrojů, které jsou s nimi spojeny. Popis odměn za finanční služby nemusí zjevně vyjadřovat podstatu a druh prováděných služeb. Proto je nezbytné rozlišovat mezi odměnami, které jsou neoddělitelnou součástí efektivního výnosu finančního nástroje, odměnami získanými za poskytované služby a odměnami získanými za vykonání jednorázového významného úkonu.

(a) *odměny, které jsou neoddělitelnou součástí efektivního výnosu finančního nástroje*

S takovými odměnami se obecně zachází jako s úpravou efektivního výnosu. Je-li však finanční nástroj po jeho původním uznání následně oceňován v reálné hodnotě, odměny jsou uznány jako výnos v okamžiku původního uznání nástroje.

(b) *odměny získané za poskytované služby*(i) *poplatky vyměřené za správu půjček*

Poplatky, vyměřované účetní jednotkou za správu půjček, jsou uznány jako výnos tak, jak jsou příslušné služby skutečně poskytovány. Když účetní jednotka půjčku prodá, ale podrží si správu půjčky za poplatek nižší než je běžný poplatek za takové služby, je část prodejní ceny časově rozlišena a stává se výnosem tak, jak jsou služby skutečně poskytovány.

(ii) *poplatky za příslib poskytnutí nebo převzetí půjčky*

Pokud je nepravděpodobné, že konkrétní výpůjční smlouva bude uzavřena, jsou tyto poplatky uznány jako výnos rovnoměrně po dobu trvání příslibu.

(c) *odměny získané za vykonání jednorázového významného úkonu, který je mnohem významnější, než jakýkoliv jiný úkon.*

Takové poplatky jsou uznány jako výnos v momentě dokončení daného významného jednorázového úkonu.

11. *Vstupné*

Výnosy z uměleckých představení, banketů a jiných speciálních událostí jsou uznány v okamžiku konání těchto událostí. Je-li prodáno předplatné na určitý počet takových událostí, pak se poplatky přiřazují ke každé události v rozsahu vykonávaných služeb při každé z nich.

12. *Školné*

Výnos je uznán v průběhu období výuky.

13. *Zápisné, vstupní a členské poplatky*

Uznání těchto výnosů závisí na povaze poskytovaných služeb. Pokud poplatek představuje pouze členství a všechny ostatní služby a produkty jsou hrazeny samostatně nebo když na ně existuje samostatné roční předplatné, je poplatek uznán jako výnos, neexistuje-li žádná významná nejistota týkající se jeho zaplacení. Pokud poplatek člena opravňuje k užívání služeb nebo získání publikací poskytovaných během období členství anebo k nákupu zboží či služeb za ceny nižší, než které platí pro nečleny, pak jsou poplatky uznány s přihlédnutím k času realizace služeb, jejich povaze a hodnotě poskytovaných užiteků.

14. *Franšízy a koncesní poplatky*

Tyto poplatky mohou obsahovat dodávku zaváděcích a následných služeb, zařízení a jiných hmotných aktiv a know-how. V souladu s tím jsou poplatky uznány jako výnos s přihlédnutím k účelu, k němuž byly poplatky vyměřeny. Vhodné jsou následující metody vykazování výnosů z franšíz a koncesních poplatků:

(a) *dodávky zařízení a jiných hmotných aktiv*

Částka odvozená z reálné hodnoty prodaných aktiv je uznána jako výnos po uskutečnění dodávky nebo při předání titulu vlastnictví.

(b) *dodávky zaváděcích a následných služeb*

Poplatky za zajištění následných služeb, stanovené jako část zaváděcích poplatků nebo jako samostatný poplatek, jsou uznány jako výnos tak, jak jsou služby skutečně poskytnuty. Pokud samostatný poplatek nepokrývá náklady na následné služby včetně přiměřeného zisku, pak je část počátečního poplatku, která je dostatečná k pokrytí nákladů následných služeb a k vytvoření přiměřeného zisku z těchto služeb, časově rozlišena a uznána jako výnos až podle poskytnutých služeb.

(c) *pokračující franšízy a koncesní poplatky*

Jako výnosy jsou uznány poplatky účtované za pokračující užití práv stanovených ve smlouvě, nebo poplatky za jiné služby poskytnuté v době platnosti smlouvy, a to podle toho, jak jsou služby skutečně poskytovány nebo jak jsou práva užívána.

(d) *transakce při zastoupení*

Mezi poskytovatelem franšízy a příjemcem franšízy se mohou uskutečnit takové transakce, v průběhu kterých jedná poskytovatel franšízy v podstatě jakožto zástupce příjemce franšízy. Například poskytovatel koncese může objednávat dodávky a sjednávat jejich

dopravu k příjemci franšízy bez vlastního zisku. Takovéto transakce nejsou příčinou vzniku výnosu.

15. *Poplatky za vývoj programového vybavení na zakázku*

Poplatky za vývoj programového vybavení na zakázku jsou uznány jako výnos s přihlédnutím ke stupni dokončení celého vývoje, včetně splnění služeb poskytovaných v rámci servisní podpory po dodání programového vybavení.

Prodej zboží a výrobků

16. Prodeje typu „zaplat' a měj“, při nichž dochází na žádost kupujícího k odložení dodávky, ale kupující přejímá právní nárok a akceptuje fakturaci.

Výnosy jsou uznány v okamžiku, kdy kupující přejímá právní nárok, při splnění těchto podmínek:

- (a) je pravděpodobné, že dodávka bude uskutečněna;
- (b) předmět koupě je dostupný, označen a připraven k dodání kupujícímu v okamžiku uskutečnění prodeje;
- (c) kupující specifikuje instrukce pro odloženou dodávku; a
- (d) jsou použity obvyklé platební podmínky.

Výnosy nejsou uznány, pokud v době dodávky existuje pouhý úmysl zboží získat anebo výrobek zhotovit.

17. *Zboží a výrobky dodané po splnění následujících podmínek:*

(a) *instalace a přezkoušení*

Výnosy jsou uznány tehdy, když kupující přijme dodávku a je dokončena instalace a provedeno přezkoušení. Bezprostředně po přijetí dodávky kupujícím jsou však výnosy uznány tehdy, pokud:

- (i) proces instalace je svojí podstatou jednoduchý; nebo
- (ii) přezkoušení se provádí jen za účelem konečného stanovení smluvní ceny.

(b) *potvrzení prodeje v případech, kdy si kupující vyhradil časově omezené právo zboží nebo výrobky vrátit*

Jestliže existuje nejistota ohledně možnosti vrácení zboží nebo výrobků, výnosy jsou uznány, když došlo k formálnímu potvrzení dodávky kupujícím anebo zboží bylo dodáno a lhůta pro jeho odmítnutí již uplynula.

(c) *konsignační prodeje, při kterých příjemce (kupující) jedná při prodeji zboží jménem odesílatele (prodávajícího)*

Výnosy jsou uznány odesílatelem v okamžiku, kdy bylo zboží prodáno příjemcem třetí straně.

(d) *dobavy za hotové*

Výnosy jsou vykázány, pokud je dobavka uskutečnena a peníze přijaty prodávajícím nebo jeho zástupcem.

18. *Prodeje s dobavkou odloženou do okamžiku úhrady poslední z řady splátek*
 Výnosy z takových prodejů jsou uznány v okamžiku dodání zboží či výrobků. Pokud však zkušenost naznačuje, že je většina těchto prodejů dovedena ke zdárnému konci, mohou být výnosy uznány po přijetí významné části platby za podmínky, že je zboží či výrobky dostupné, označeno a připraveno k dodání kupujícímu.
19. *Zakázky, při kterých je platba (nebo částečná úhrada) přijata ještě před tím, než byly zboží a výrobky přijaty na sklad, například probíhá ještě jeho výroba nebo bude dodáno zákazníkovi přímo třetí stranou*
 Výnosy jsou uznány v okamžiku, kdy je zboží či výrobky dodány kupujícímu.
20. *Prodeje s dohodou o zpětném odkoupení (mimo swapové transakce), u nichž se prodávající zaváže ke zpětnému odkoupení téhož zboží či výrobků k pozdějšímu termínu, nebo u nichž má prodávající nákupní opci na zpětné odkoupení, resp. kupující právo požadovat zpětný odkup zboží či výrobků prodávajícím*
 Podmínky smlouvy je třeba analyzovat kvůli ujištění, zda prodávající ve skutečnosti převedl rizika a odměny vyplývající z vlastnictví na kupujícího a jedná se tedy skutečně o výnos. Ponechal-li si prodávající rizika a odměny vyplývající z vlastnictví, pak dokonce i když došlo k převodu právního titulu, představuje transakce pouze ujednání o financování a žádný výnos z ní nevzniká.
21. *Prodeje prostředníkům, jako jsou distributoři, dealeri a ostatní prodejci*
 Obecně jsou výnosy z takových prodejů uznány, když byla předána rizika a odměny vyplývající z vlastnictví. Jedná-li však kupující v podstatě jako zástupce, pak se při prodeji postupuje stejně jako v případě konsignačního prodeje.
22. *Předplatné publikací a obdobných položek*
 Mají-li takové položky v každém časovém období obdobnou hodnotu, pak jsou výnosy uznány rovnoměrně v průběhu období, ve kterém jsou položky odesílány. Mění-li se hodnota těchto položek v jednotlivých obdobích, pak jsou výnosy uznány v poměru prodejní hodnoty odeslané položky k odhadu celkové hodnoty prodejů všech položek zahrnutých v předplatném.

23. *Splátkové prodej, na základě kterých je protihodnota obdržena ve splátkách*
 Výnosy přiřaditelné k prodejní ceně, vyjma úroků, jsou uznány k datu uskutečnění prodeje. Prodejní cenu tvoří současná hodnota protihodnoty, stanovená diskontováním nárokovaných splátek implicitní úrokovou mírou. Úroková část se stává výnosem, jakmile je dosažena na základě časového průběhu, který je zohledněn implicitní úrokovou mírou.

24. *Prodeje nemovitostí*
 Výnosy jsou uznány po převedení právního titulu na kupujícího. V některých jurisdikcích však může přecházet poměrný podíl na majetku na kupujícího ještě před převedením právního titulu, čímž již v tomto stádiu byla převedena rizika a odměny vyplývající z vlastnictví. Pokud prodávající nemusí podle smlouvy ještě dokončit podstatné úkony, pak může být v takových případech vhodné výnos vykázat. Je-li však prodávající povinen uskutečnit nějaké podstatné úkony poté, kdy byl převeden poměrný podíl a/nebo právní titul, výnosy jsou uznány po provedení těchto úkonů. Příkladem je budova nebo jiné zařízení, u nichž ještě nebyla zcela dokončena výstavba.

V některých případech může jít o prodej nemovitosti s určitým stupněm trvající spoluodpovědnosti prodávajícího, takže rizika a odměny vyplývající z vlastnictví nebyly zcela převedeny. Příkladem jsou smlouvy na prodej se zpětným odkoupením, zahrnující prodejní a nákupní opce, dále smlouvy, u nichž prodávající zaručuje užívání majetku nebo zaručuje výnosnost investice kupujícího za určité období. V těchto případech podstata a rozsah trvající spoluodpovědnosti prodávajícího určuje, jak je transakce vykazována. Může být vykázána jako prodej nebo jako financování, leasing nebo jako jiná podoba podílu na zisku. Pokud je vykázána jako prodej, může trvající spoluodpovědnost prodávajícího oddálit uznání výnosu.

Prodávající musí rovněž posuzovat prostředky použité pro platbu a průkaznost příslibu kupujícího závazek splatit. Pokud například součet dosud inkasovaných plateb včetně počáteční zálohy anebo průběh splácení kupujícím nesvědčí dostatečně o jeho úmyslu zcela zaplatit, výnosy jsou uznány pouze ve výši přijatých peněžních prostředků.

Úroky, licenční poplatky a dividendy

25. *Licenční poplatky a autorské honoráře*
 Licenční poplatky a autorské honoráře placené za užití aktiv účetní jednotky (jako jsou obchodní známky, patenty, programové vybavení, autorská práva k hudebním dílům, originální nahrávky a filmy) jsou uznány v souladu s podstatou příslušné smlouvy. Z praktického hlediska to může být prováděno rovnoměrně po dobu platnosti smlouvy, např. má-li uživatel licence právo užívat určitou technologii po definované časové období.

Postoupení práv za pevný poplatek nebo nevratná záruka podle nezrušitelné smlouvy, která dovoluje uživateli licence využívat tato práva bez omezení a poskytovatel licence již nemusí plnit žádné zbývající povinnosti, je v podstatě prodejem. Příkladem je licenční smlouva k užití software, kdy poskytovatel licence nemá po provedené dodávce již žádné dodatečné povinnosti. Obdobným příkladem je poskytnutí práv ke komerčnímu promítání filmu, kdy poskytovatel licence nemá nad distributorem žádnou kontrolu a neočekává žádné budoucí výnosy z pokladních příjmů. V takových případech jsou výnosy uznány v okamžiku prodeje.

V některých případech je skutečný příjem licenčního poplatku nebo autorského honoráře podmíněn výskytem nějaké budoucí události. V těchto případech jsou výnosy uznány pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že poplatek nebo příjem z autorského honoráře bude přijat, což je obvykle zřejmé v okamžiku, kdy daná událost nastala.

Srovnání s IAS 18

IPSAS 9, „Výnosy ze směnných transakcí“ primárně čerpá z IAS 18, „Výnosy“. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 9 a IAS 18 jsou následující:

- Název standardu IPSAS 9 se liší od názvu IAS 18 a tento rozdíl vysvětluje, že se IPSAS 9 nezabývá výnosy z transakcí, které nemají směnný charakter.
- Definice výnosu použitá v IPSAS 9 je obdobná definici použité v IAS 18. Hlavní rozdíl spočívá v tom, že se definice v IAS 18 odkazuje na běžnou činnost.
- K datu vydání tohoto standardu se Výbor pro veřejný sektor nerozhodl o použitelnosti IAS 41, „Zemědělství“ pro účetní jednotky veřejného sektoru, a proto IPSAS 9 nezahrnuje změny provedené v IAS 18 následně po vydání IAS 41.
- Ve srovnání s IAS 18 byly do IPSAS 9 zahrnuty dodatečné komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.

IPSAS 9 používá v určitých případech terminologii odlišnou od IAS 18. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů účetní jednotka, rozvaha (statement of financial position) a čistá aktiva/vlastní kapitál v IPSAS 9. Ekvivalentní termíny v IAS 18 jsou podnik, rozvaha (balance sheet) a vlastní kapitál.

IPSAS 10— VYKAZOVÁNÍ V HYPERINFLAČNÍCH EKONOMIKÁCH

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 29 (přeformátovaného v roce 1994) „Vykazování v hyperinflačních ekonomikách“ 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 Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 29.

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

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

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

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

červenec 2001

IPSAS 10— VYKAZOVÁNÍ V HYPERINFLAČNÍCH EKONOMIKÁCH

OBSAH

	Odstavec
Rozsah působnosti.....	1–6
Definice	7
Přepřepočování účetní závěrky	8–35
Výkaz o finanční situaci.....	14–27
Výkaz o finanční výkonnosti	28
Přebytek nebo schodek z čisté peněžní pozice.....	29–30
Výkaz peněžních toků.....	31
Srovnatelné údaje.....	32
Konsolidovaná účetní závěrka	33–34
Výběr a použití všeobecného cenového indexu	35
Ekonomiky, které přestávají být hyperinflační.....	36
Zveřejnění	37–38
Datum účinnosti	39–40
Dodatek — Přepřepočování účetních výkazů	
Srovnání s IAS 29	

Části standardu, které jsou vytištěny tučným písmem, je nezbytné číst v kontextu výkladových odstavců tohoto standardu, vytištěných jednoduchým písmem a v kontextu „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor nejsou určeny k tomu, aby byly aplikovány na nevýznamné položky.

Rozsah působnosti

1. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro účetní výkazy, včetně konsolidovaných účetních výkazů, každé účetní jednotky, jejíž funkční měnou je měna hyperinflační ekonomiky.**
2. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
3. V hyperinflační ekonomice není prospěšné vykazovat provozní výsledky a finanční pozici v místní měně bez přepracování. Peníze ztrácí kupní sílu v takové míře, že porovnání hodnot z transakcí a jiných událostí, které nastaly v rozdílných časových okamžicích, dokonce i ve stejném účetním období, je zavádějící.
4. Tento standard neuvádí žádnou absolutní míru, při které již dochází ke vzniku hyperinflatione. Je věcí úsudku, kdy začne být nezbytné přepracování a vykazování účetní závěrky v souladu s tímto standardem. Hyperinflatione je indikována charakteristikami ekonomického prostředí země, k nimž lze zejména zahrnout následující:
 - (a) obyvatelstvo dává přednost držení svého bohatství v nepeněžních aktivech nebo v relativně stabilní cizí měně. Částky držené v místní měně jsou ihned investovány, aby zůstala zachována kupní síla;
 - (b) obyvatelstvo uvažuje o peněžních částkách nikoliv v místní měně, ale v relativně stabilní zahraniční měně. Ceny mohou být stanoveny v této měně;
 - (c) prodeje a nákupy na úvěr se uskutečňují v cenách, které kompenzují očekávanou ztrátu z kupní síly během doby trvání úvěru, dokonce i když je toto období krátké;
 - (d) úrokové sazby, mzdy a ceny jsou spojeny s cenovým indexem; a
 - (e) kumulativní míra inflace se během tří let blíží nebo převyšuje 100%.
5. Dává se přednost tomu, aby všechny účetní jednotky, které vykazují v měně stejné hyperinflační ekonomiky, používaly tento standard od stejného data. Přesto se tento standard použije na účetní závěrku každé účetní jednotky od začátku účetního období, ve kterém je zjištěna existence hyperinflatione v zemi, v jejíž měně se vyazuje.

6. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (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

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

Účetní hodnota aktiva je částka, ve které je aktivum zachyceno ve Výkazu o finanční situaci po odečtení všech kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.

Účetní hodnota závazku je částka, ve které je závazek zachycen ve Výkazu o finanční situaci.

Peněžní prostředky zahrnují peněžní hotovost a vklady na požádání.

Peněžní položky jsou držené částky peněz a aktiva a závazky, které budou přijaty nebo zaplacený pevnou nebo stanovenou částkou peněz.

Nepeněžní položky jsou položky, které nejsou peněžními položkami.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

Přepřpracování účetní závěrky

8. Ceny se mění v průběhu času jako výsledek různých specifických nebo všeobecných politických, ekonomických a sociálních sil. Specifické síly jako jsou změny nabídky a poptávky a technologické změny mohou způsobit, že se individuální ceny významně a nezávisle na sobě zvýší nebo sníží. Navíc, všeobecné síly mohou vyústit ve změnu všeobecné cenové hladiny, a tím i všeobecné kupní síly peněz.
9. V hyperinflační ekonomice je účetní závěrka užitečná, jenom pokud je vyjádřena peněžní jednotkou běžnou k datu vykázaní. Z toho vyplývá, že se tento standard týká účetních výkazů účetních jednotek vykazujících v měně hyperinflační ekonomiky. Předložení informací požadovaných tímto standardem jen jako doplněk k nepřepřpracované účetní závěrce není dovoleno. Navíc se nedoporučuje samostatně zveřejňovat účetní závěrky před přepřpracováním.
10. Mnohé účetní jednotky veřejného sektoru zahrnují do své účetní závěrky informace související s rozpočtem, aby usnadnily srovnávání s rozpočtem.

Tam, kde k tomu dojde, je informace o rozpočtu také přepracována v souladu s tímto standardem.

11. **Účetní závěrka účetní jednotky, jejíž funkční měnou je měna hyperinflační ekonomiky, se vyjadřuje peněžní jednotkou běžnou k datu vykazání. Srovnatelné údaje za předchozí období požadované Mezinárodním účetním standardem pro veřejný sektor IPSAS 1 „Předkládání účetní závěrky“ a každá informace týkající se dřívějších období se také uvádí peněžní jednotkou běžnou k datu vykazání. Pro účely zveřejnění srovnatelných částek v jiné měně zveřejnění se použijí odstavce 47(b) a 48 z IPSAS 4 „Dopady změn směnných kursů cizích měn“.**
12. **Přebytek nebo schodek z čisté peněžní pozice se zveřejní samostatně ve Výkazu o finanční výkonnosti.**
13. Přepracování účetní závěrky v souladu s tímto standardem vyžaduje použití určitých postupů i úsudku. Konzistentní použití těchto postupů a úsudků z období do období je důležitější než důsledná přesnost výsledných částek obsažených v přepracované účetní závěrce.

Výkaz o finanční situaci

14. Částky ve Výkazu o finanční situaci ještě nevyjádřené peněžní jednotkou běžnou k datu vykazání se přepracovávají za použití všeobecného cenového indexu.
15. Peněžní položky se nepřepočítávají, protože jsou již vyjádřeny peněžní jednotkou běžnou k datu vykazání. Peněžní položky jsou drženy peníze a ta aktiva a závazky, které budou přijaty nebo zaplacený pevnou nebo určitelnou částkou peněz.
16. Aktiva a závazky smluvně spjaté se změnami cen, jako jsou například dluhopisy a úvěry spojené s určitým indexem, jsou upraveny v souladu se smlouvou tak, aby se mohla zjistit nesplacená částka k datu vykazání. Tyto položky jsou vedeny v této upravené částce v přepracovaném Výkazu o finanční situaci.
17. Všechna ostatní aktiva a závazky jsou nepeněžní. Některé nepeněžní položky jsou vedeny v běžných hodnotách k datu vykazání, jako například v čisté realizovatelné hodnotě a tržní hodnotě, nejsou tedy přepočteny. Všechna ostatní nepeněžní aktiva a závazky se přepočítávají.
18. Většina nepeněžních položek je vedena v pořizovacích nákladech nebo pořizovacích nákladech snížených o odpisy; proto jsou vyjádřeny v hodnotách běžných k datu jejich nabytí. Přepočtené pořizovací náklady nebo pořizovací náklady snížené o odpisy se stanoví tak, že se na historické náklady a kumulované odpisy u každé položky použije od data jejího nabytí do data vykazání změna všeobecného cenového indexu. Proto pozemky,

budovy a zařízení, investice vedené v pořizovacích nákladech, zásoby surovin a zboží, goodwill, patenty, obchodní známky a podobná aktiva jsou přepočteny od data jejich nákupu. Zásoby částečně dokončených a hotových výrobků jsou přepočteny od okamžiku, kdy vznikly pořizovací náklady a náklady na přeměnu.

19. Podrobné záznamy o datech nabytí položek pozemků, budov a zařízení nemusí být dostupné nebo odhadnutelné. V těchto ojedinělých případech může být nezbytné v prvním období aplikace tohoto standardu použít nezávislý odborný odhad hodnot položek jako základnu pro jejich přepočet.
20. Všeobecný cenový index nemusí být dostupný pro ta období, pro která je přepočtení položek pozemků, budov a zařízení vyžadováno tímto standardem. V těchto případech může být nezbytné využít odhad založený například na pohybech směnného kursu mezi funkční měnou a relativně stabilní cizí měnou.
21. Některé nepeněžní položky jsou vedeny v částkách aktuálních k jiným datům než k datu pořízení nebo k rozvahovému dni, například pozemky, budovy a zařízení, které byly přeceněny k nějakému dřívějšímu datu. V těchto případech jsou účetní hodnoty přepočteny od data přecenění.
22. K tomu, aby se určilo, zda přepočtená částka nepeněžní položky poklesla a měla by být snížena, použije účetní jednotka příslušný test na snížení hodnoty podle mezinárodních a/nebo národních účetních standardů. Proto se v takových případech sníží přepočtené částky u položek pozemků, budov a zařízení, goodwillu, patentů a ochranných známek na zpětně získatelnou částku, přepočtené částky u zásob se sníží na čistou realizovatelnou hodnotu a přepočtené částky u krátkodobých investic se sníží na tržní hodnotu.
23. Pokud účetní jednotka, do níž bylo investováno, a která je u investora zachycena ekvivalenční metodou, vykazuje v měně hyperinflační ekonomiky, potom se její Výkaz o finanční situaci a Výkaz o finanční výkonnosti přepracují v souladu s tímto standardem, aby se vypočítal investorův podíl na jejích čistých aktivech/vlastním kapitálu a výsledcích z operací. Pokud je přepracovaná účetní závěrka jednotky, do níž bylo investováno, vyjádřena v cizí měně, přepočte se závěrkovými kursy.
24. Dopad inflace se obvykle uznává i u výpůjčních nákladů. Není vhodné ani přepočítávat výdaje na dlouhodobá aktiva financovaná z výpůjček, ani aktivovat tu část výpůjčních nákladů, která kompenzuje inflaci za stejné období. Tato část výpůjčních nákladů se uznává jako náklad v období, ve kterém tyto náklady vznikly.
25. Účetní jednotka může nabýt aktiv podle ujednání, které jí dovolí odložit platbu, aniž by v něm byly výslovně stanoveny úrokové náklady. Pokud není prakticky možné přiřadit aktivům částku úroku, jsou taková aktiva přepočtena od data úhrady a nikoliv od data nákupu.

26. Na začátku prvního období používání tohoto standardu jsou části čistých aktiv/vlastního kapitálu s výjimkou kumulovaných přebytků/schodků a každého fondu z přecenění přepočteny za použití všeobecného cenového indexu od data, kdy byly tyto části do účetní jednotky vloženy nebo jinak vznikly. Fond z přecenění, který vznikl v předchozích obdobích, se vylučuje. Přepracované kumulované přebytky/schodky vyplynou ze všech ostatních částek v přepracovaném Výkaz o finanční situaci.
27. Na konci prvního období a v následujících obdobích se všechny části čistých aktiv/vlastního kapitálu přepočítávají za použití všeobecného cenového indexu od začátku období nebo data vkladu, pokud je toto datum pozdější. Pohyby v čistých aktivech/vlastním kapitálu za období jsou zveřejněny v souladu s IPSAS 1.

Výkaz o finanční výkonnosti

28. Tento standard požaduje, aby všechny položky ve Výkazu o finanční výkonnosti byly vyjádřeny peněžní jednotkou běžnou k datu vykazání. Proto musí být všechny částky přepočteny za použití změny všeobecného cenového indexu od doby, kdy položky výnosů a nákladů byly původně zaznamenány.

Přebytek nebo schodek z čisté peněžní pozice

29. Účetní jednotka, která v období inflace drží přebytek peněžních aktiv nad peněžními závazky, ztrácí kupní sílu a ta účetní jednotka, která má přebytek peněžních závazků nad peněžními aktivy, získává kupní sílu až do výše, do níž její aktiva a závazky nejsou napojeny na cenovou hladinu. Tento přebytek nebo schodek z čisté peněžní pozice lze odvodit jako rozdíl plynoucí z přepočtu nepeněžních aktiv, kumulovaných přebytků/schodků, položek Výkazu o finanční výkonnosti a z úpravy aktiv a závazků vázaných na index. Přebytek nebo schodek lze odhadnout za použití změny všeobecného cenového indexu na vážený průměr rozdílu mezi peněžními aktivy a peněžními závazky za období.
30. Přebytek nebo schodek z čisté peněžní pozice jsou obsaženy ve Výkazu o finanční výkonnosti. Úprava těch aktiv a závazků smluvně vázaných na změny cen, provedená v souladu s odstavcem 16, je kompenzací přebytku nebo schodku z čisté peněžní pozice. Ostatní položky Výkazu o finanční výkonnosti, jako například úrokový výnos nebo náklad a kursové rozdíly vztahující se k investovaným nebo vypůjčeným prostředkům, jsou také spojeny s čistou peněžní pozicí. Ačkoliv se takové položky zveřejňují samostatně, může být užitečné, jestliže jsou zveřejňovány společně s přebytkem nebo schodkem z čisté peněžní pozice ve Výkazu o finanční výkonnosti.

Výkaz peněžních toků

31. Tento standard požaduje, aby všechny položky ve výkazu peněžních toků byly vyjádřeny peněžní jednotkou běžnou k datu vykázání.

Srovnatelné údaje

32. Srovnatelné údaje za předchozí vykazované období, ať už na základě přístupu k oceňování v historických nákladech nebo přístupu k oceňování v běžných cenách, jsou přepracovány za použití všeobecného cenového indexu tak, že srovnatelné účetní závěrky jsou zveřejňovány peněžní jednotkou běžnou ke konci vykazovaného období. Informace, které jsou zveřejněny s ohledem na dřívější období, jsou také vyjádřeny peněžní jednotkou běžnou ke konci vykazovaného období. Pro účely zveřejnění srovnatelných částek v jiné měně vykazování se použijí odstavce 47(b) a 48 IPSAS 4.

Konsolidovaná účetní závěrka

33. Ovládající jednotka, která vykazuje v měně hyperinflační ekonomiky, může mít ovládané jednotky, které také vykazují v měnách hyperinflačních ekonomik. Účetní závěrka každé takové ovládané jednotky musí být přepracována použitím všeobecného cenového indexu země, v jejíž měně vykazuje, dříve než je zahrnuta do konsolidované účetní závěrky sestavené její ovládající jednotkou. Jestliže je taková jednotka zahraniční ovládanou jednotkou, je její přepracovaná účetní závěrka přepočtena závěrkovými kursy. Účetní závěrky ovládaných jednotek, které nevykazují v měnách hyperinflačních ekonomik, jsou řešeny v souladu s IPSAS 4.
34. Jestliže jsou konsolidovány účetní závěrky s rozdílnými daty vykázání, potom musí být přepočteny všechny položky, ať už nepeněžní nebo peněžní, na peněžní jednotku běžnou k datu konsolidované účetní závěrky.

Výběr a použití všeobecného cenového indexu

35. Přepracování účetní závěrky v souladu s tímto standardem vyžaduje použití všeobecného cenového indexu, který odráží změny ve všeobecné kupní síle. Upřednostňuje se, aby všechny účetní jednotky, které vykazují v měně stejné ekonomiky, používaly stejný index.

Ekonomiky, které přestávají být hyperinflační

36. Přestává-li ekonomika být hyperinflační a účetní jednotka ukončí sestavování a předkládání účetní závěrky vyhotovené v souladu s tímto standardem, měla by částky vyjádřené peněžní jednotkou běžnou ke konci předchozího účetního období pokládat za základ pro účetní hodnoty v jejich následujících účetních závěrkách.

Zveřejnění

37. **Provedou se následující zveřejnění:**
- (a) **skutečnost, že účetní závěrka a odpovídající údaje za předchozí období byly přepracovány podle změn ve všeobecné kupní síle funkční měny a v důsledku toho jsou uvedeny peněžní jednotkou běžnou k datu vykázání a**
 - (b) **identita a úroveň cenového indexu k datu vykázání a změny indexu během běžného a minulých účetních období.**
38. Zveřejnění požadovaná tímto standardem jsou nezbytná k tomu, aby byl objasněn základ pro řešení dopadů hyperinflace na účetní závěrku. Jejich smyslem je také poskytnutí dalších informací nezbytných pro pochopení tohoto základu a z něj vyplývajících částek.

Datum účinnosti

39. **Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. červencem 2002 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.**
40. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Dodatek**Přepřeracování účetních výkazů**

Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu. Jeho účelem je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho významu.

Standard stanoví požadavky na přepřeracování účetních závěrek včetně konsolidovaných účetních závěrek účetních jednotek vykazujících ve měně hyperinflační ekonomiky.

Následující příklad ukazuje proces přepřeracování účetních výkazů. Při přípravě tohoto názorného příkladu:

- přebytek z čisté peněžní pozice za období byl nepřímým odvozen jako rozdíl plynoucí z přepřeracování nepeněžních aktiv a závazků, kumulovaných přebytků/schodků a položek Výkazu o finanční výkonnosti (viz odstavec 30);
- u zásob disponibilních ke konci účetního období se předpokládalo, že byly nabyty koncem účetního období, kdy všeobecný inflační index činil 170;
- počátkem období činil všeobecný cenový index 120, na konci období 180 a průměr za období 150;
- u jiných výnosů a nákladů, než jsou odpisy, se předpokládá, že budou narůstat rovnoměrně během celého účetního období;
- aktiva, jejichž historické náklady byly 7 500, byla plně odepsána a sešrotována; jejich zbytková hodnota byla nula.

Účetní vykazování za hyperinflace

Příklad

Výkaz o finanční situaci	1.1.X0 (dle IPSAS 12)	31.12.X0 (neupraveno)	Faktor indexace	31.12.X0 (dle IPSAS 12)		Přebytek/schodek z čisté peněžní pozice
Peněžní prostředky a investice	5 000	10 000	–	10 000		–
Zásoby	–	2 000	180/170	2 118	<i>Přepracováno</i>	118
<i>Fyzická aktiva:</i>						
Historické náklady	47 500	40 000	180/120	60 000		20 000
Oprávký	<u>(22 500)</u>	<u>(20 000)</u>	180/120	<u>(30 000)</u>		<u>(10 000)</u>
Zůstatková hodnota	<u>25 000</u>	<u>20 000</u>	180/120	<u>30 000</u>	<i>Přepracováno</i>	10 000
Aktiva celkem	<u>30 000</u>	<u>32 000</u>		<u>42 118</u>		
Výpůjčky	<u>26 000</u>	<u>26 000</u>	–	<u>26 000</u>		
Čistá aktiva						
Převedeno z minulého období	4 000	4 000	180/120	6 000	<i>Přepracováno</i>	(2 000)
Čistý přebytek za období (viz níže)		2 000	Viz níže	<u>10 118</u>		<u>1 100</u>
	<u>4 000</u>	<u>6 000</u>		<u>16 118</u>		<u>9 218</u>
Výkaz o finanční výkonnosti						
Výnosy		50 000	180/150	60 000	<i>Přepracováno</i>	10 000
Odpisy		(5 000)	180/120	(7 500)	<i>Přepracováno</i>	(2 500)
Ostatní náklady		(43 000)	180/150	(51 600)	<i>Přepracováno</i>	(8 600)
Přebytek z čisté peněžní pozice				<u>9 218</u>		
Přebytek za rok		<u>2 000</u>		<u>10 118</u>		<u>(1 100)</u>

Pozn.: Standard (odstavec 29) požaduje, aby položky Výkazu o finanční výkonnosti byly přepracovány za použití změny indexu od data, kdy byly transakce zaznamenány. V tomto příkladu položky výnosů a nákladů kromě odpisů narůstají rovnoměrně po celé účetní období a používá se průměrná míra inflace. Přebytek z čisté peněžní pozice byl odvozen nepřímou (viz poslední sloupec) použitím všeobecného cenového indexu pro nepeněžní položky Výkazu o finanční situaci a Výkazu o finanční výkonnosti (odstavec 30).

Srovnání s IAS 29

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 10, „Vykazování v hyperinflačních ekonomikách“ primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 29 „Vykazování v hyperinflačních ekonomikách“. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 10 a IAS 29 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 29 byly do IPSAS 10 zahrnuty dodatečné komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 10 používá v určitých případech terminologii odlišnou od IAS 29. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů účetní jednotka, výnos (revenue), Výkaz o finanční výkonnosti (statement of financial performance), Výkaz o finanční situaci (statement of financial position), čistá aktiva/vlastní kapitál v IPSAS 10. Ekvivalentní termíny v IAS 29 jsou podnik, výnos (income), výsledovka (income statement), rozvaha (balance sheet), vlastní kapitál.
- IAS 29 obsahuje návod na přepracování účetních závěrek založených na běžných nákladech. IPSAS 10 takový návod nezahrnuje.

IPSAS 10 obsahuje dodatek, který za použití nepřímé metody ukazuje proces přepracování účetních výkazů účetní jednotkou vykazující v měně hyperinflační ekonomiky.

IPSAS 11—STAVEBNÍ SMLOUVY

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 11 (novelizovaného v roce 1993) „Stavební smlouvy“ 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 Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 11.

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

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

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

IFRS, IAS, IASC, IASCF, IASB a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

červenec 2001

IPSAS 11—STAVEBNÍ SMLOUVY

OBSAH

	Odstavec
Cíl	
Rozsah působnosti.....	1–3
Definice.....	4–11
Stavební smlouvy.....	5–10
Zhotovitel.....	11
Slučování a segmentování stavebních smluv	12–15
Výnosy ze smlouvy	16–22
Náklady smlouvy.....	23–29
Uznání výnosů ze smlouvy a nákladů smlouvy.....	30–43
Uznání očekávaných schodků	44–48
Změny v odhadech	49
Zveřejnění	50–56
Datum účinnosti	57–58
Dodatek	
Srovnání s IAS 11	

Části standardu, které jsou vytištěny tučným písmem, je nezbytné číst v kontextu výkladových odstavců tohoto standardu, vytištěných jednoduchým písmem a v kontextu „Předmluvy 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 tohoto standardu je stanovit účetní zachycení výnosů a nákladů spojených se stavebními smlouvami. Standard:

- identifikuje smlouvy, které jsou klasifikovány jako stavební smlouvy;
- obsahuje řešení takových typů stavebních smluv, které se mohou objevit ve veřejném sektoru; a
- uvádí východiska pro vykázání a zveřejnění nákladů smlouvy, a pokud je to relevantní, výnosů ze smlouvy.

Z podstaty činností, které jsou uskutečňovány v rámci stavebních smluv, vyplývá, že datum, kdy je zahájena činnost a datum, kdy je činnost ukončena, obvykle spadají do různých účetních období.

V mnoha jurisdikcích stavební smlouvy uzavřené účetními jednotkami veřejného sektoru nebudou specifikovat výši výnosů ze smlouvy. Místo toho, financování pro účely zhotovení aktiva je získáváno určením nebo obdobným přidělením obecných veřejných zdrojů, výpomocí nebo dotací. V takových případech je základním problémem při zachycování stavebních smluv alokace nákladů smlouvy do různých účetních období, ve kterých jsou stavební práce prováděny, a vykázání příslušného nákladu období.

V některých jurisdikcích stavební smlouvy uzavřené účetními jednotkami veřejného sektoru mohou být na komerčním nebo nekomerčním principu s plným nebo částečným krytím nákladů. V takových případech je základním problémem při zachycování stavebních smluv alokování jak výnosů ze smlouvy, tak i nákladů smlouvy do účetních období, ve kterých jsou stavební práce prováděny.

Rozsah působnosti

1. **Zhotovitel, který sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard při zachycování stavebních smluv.**
2. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
3. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (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

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

Stavební smlouva je smlouva, nebo podobné závazné ujednání, sjednané za účelem výstavby aktiva nebo takového souboru aktiv, která jsou vzájemně propojena nebo jsou závislá z hlediska návrhu, technologie a funkce či jejich konečného účelu nebo použití.

Zhotovitel je účetní jednotka, která provede práci podle stavební smlouvy.

Smlouva s pevnými náklady nebo náklady s přírážkou je stavební smlouva, podle níž jsou zhotoviteli uhrazeny dohodnuté nebo jinak definované náklady, v případě komerční smlouvy navíc zvýšené o procento těchto nákladů, nebo pevný poplatek (pokud jsou stanoveny).

Smlouva s pevnou cenou je stavební smlouva, ve které zhotovitel souhlasí s pevnou smluvní cenou, nebo pevnou sazbou za jednotku výkonu, která může v některých případech podléhat ustanovením o navýšení ceny způsobeném zvýšením nákladů.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

Stavební smlouvy

5. Stavební smlouva (termíny stavební smlouva a smlouva jsou považovány ve zbytku standardu za ekvivalentní) může být sjednána na zhotovení takového jednotlivého aktiva, jakým je například most, budova, přehrada, ropovod, silnice, loď nebo tunel. Stavební smlouva může také zahrnovat zhotovení souboru aktiv, které jsou úzce vzájemně propojeny, nebo jsou vzájemně závislé co do návrhu, technologie a funkce, nebo jejich konečného účelu nebo použití – příkladem takových smluv mohou být smlouvy na výstavbu infrastruktury na dodávky vody, rafinerií a jiných komplexních aktiv, která tvoří infrastrukturu.
6. Pro účely tohoto standardu stavební smlouvy zahrnují:
- (a) smlouvy na poskytování služeb, které se přímo vztahují ke zhotovení aktiva, například služby vedoucích projektů a architektů;
 - a

- (b) smlouvy na likvidaci nebo obnovu aktiv a uvedení životního prostředí do stavu existujícího před demolicí aktiva.
7. Stavební smlouvy pro účely tohoto standardu také zahrnují veškeré dohody, které jsou pro dotyčné strany zavazující, ale které nemají formu písemné smlouvy. Například, dva vládní útvary se mohou formálně dohodnout na zhotovení aktiva, přičemž taková dohoda z právního hlediska není uzavřením smlouvy, protože v dané jurisdikci jednotlivé útvary samy o sobě nemají právní subjektivitu k právním úkonům. Nicméně, za podmínky, že taková dohoda dotyčným stranám přisuzuje práva a povinnosti obdobně jako řádná smlouva, jedná se pro účely tohoto standardu o stavební smlouvu. Mezi takové zavazující dohody mohou patřit (mimo jiné) ministerská nařízení, rozhodnutí vlády, zákonodárné dokumenty (například zákony) nebo prohlášení.
 8. Stavební smlouvy jsou formulovány mnoha způsoby, které se pro účely tohoto standardu klasifikují jako smlouvy s pevnou cenou a smlouvy s pevnými náklady nebo náklady s přírážkou. Některé komerční stavební smlouvy mohou obsahovat rysy jak smlouvy s pevnou cenou, tak smlouvy s pevnými náklady nebo náklady s přírážkou, například v případě smlouvy s pevnými náklady nebo náklady s přírážkou s dohodnutou maximální cenou. V takových případech musí zhotovitel zvážit všechny podmínky v odstavcích 31 a 32, aby správně určil, kdy má zaúčtovat výnosy a náklady ze smlouvy.
 9. Smlouvy s pevnými náklady nebo náklady s přírážkou zahrnují jak komerční, tak i nekomerční smlouvy. Komerční smlouva je takovou smlouvou, ve které sjednané výnosy obdržené od ostatních smluvních stran pokryjí jak smlouvené zhotovitelovy náklady vynaložené ke zhotovení aktiva tak i ziskovou přírážku. Nicméně, účetní jednotka veřejného sektoru může také uzavřít nekomerční smlouvu o zhotovení aktiva pro jinou účetní jednotku za úhradu obdrženou od této nebo jiných účetních jednotek, která plně nebo částečně pokryje náklady. V některých případech se úhrada na pokrytí nákladů může skládat z plateb obdržených od účetní jednotky, která je příjemcem aktiva, a z dotací se zvláštním určením na zhotovení aktiva či prostředků poskytnutých jinými stranami.
 10. V případech, kdy jedna účetní jednotka veřejného sektoru zhotovuje aktivum pro druhou účetní jednotku veřejného sektoru, náklady na zhotovení aktiva nejsou v mnoha jurisdikcích pokrývány přímo příjemcem aktiva. Spíše je zhotovení aktiva nepřímou financováno určením nebo obdobným přidělením obecných vládních fondů zhotoviteli nebo z neúčelových dotací poskytnutých investičními agenturami jako třetí stranou nebo jinými vládami nebo municipalitami. Takové smlouvy se pro účely tohoto standardu klasifikují jako smlouvy s pevnou cenou.

Zhotovitel

11. Zhotovitelem je účetní jednotka, která se zaváže zhotovit stavební dílo, zkonstruovat zařízení, vyrobit výrobky nebo poskytnout službu podle zadání jiné účetní jednotky. Výraz „zhotovitel“ zahrnuje generálního nebo hlavního dodavatele, subdodavatele generálního dodavatele nebo stavebního manažera.

Slučování a segmentování stavebních smluv

12. Požadavky tohoto standardu jsou obvykle použity samostatně na každou stavební smlouvu. Za určitých okolností je však nutné použít standard na samostatně identifikovatelné součásti jedné smlouvy, nebo dohromady na skupinu smluv tak, aby byla vystižena podstata smlouvy nebo skupiny smluv.
13. **Když smlouva pokrývá několik aktiv, přistupuje se ke zhotovení každého z nich jako k samostatné stavební smlouvě, jestliže:**
 - (a) pro každé aktivum byly předloženy samostatné návrhy;
 - (b) každé aktivum bylo předmětem samostatného vyjednávání, zhotovitel i zákazník byli schopni přijmout či odmítnout tu část smlouvy, která se vztahuje k tomuto aktivu; a
 - (c) je možné určit náklady a výnosy na každé aktivum.
14. Se skupinou smluv, ať již uzavřenou s jedním zákazníkem či s několika zákazníky, se zachází jako s jednou stavební smlouvou, jestliže:
 - (a) je skupina smluv vyjednávána jako jeden celek;
 - (b) jsou smlouvy tak úzce vzájemně propojeny, že ve skutečnosti jsou součástí jednoho projektu s celkovou ziskovou marží, je-li dohodnuta; a
 - (c) smlouvy se provádějí souběžně, nebo v nepřetržitém sledu.
15. Smlouva může umožnit dodatečné zhotovení aktiva dle přání zákazníka, nebo může být doplněna tak, aby zahrnovala dodatečnou výstavbu. Se zhotovením dodatečných aktiv by se mělo zacházet jako se samostatnou stavební smlouvou, jestliže:
 - (a) se aktivum značně liší v návrhu, technologii nebo funkci od aktiva nebo aktiv pokrytých původní smlouvou; nebo
 - (b) cena aktiva je vyjednána bez ohledu na původní smluvní cenu.

Výnosy ze smlouvy

16. Výnosy ze smlouvy zahrnují:
 - (a) původní výnos dohodnutý ve smlouvě; a

- (b) **odchylky ve smluvní práci, finanční postihy a bonusy v míře, ve které:**
 - (i) **je pravděpodobné, že budou výnosem; a**
 - (ii) **je možné je spolehlivě ocenit.**
17. Výnosy ze smlouvy jsou oceněny částkou, která odpovídá reálné hodnotě obdržené protihodnoty nebo pohledávky. Jak na počáteční, tak na následné ocenění výnosů ze smlouvy má vliv řada nejistých veličin, které závisí na výsledku budoucích událostí. Odhady je třeba často upřesňovat podle toho, jaké události nastanou a jak se nejistoty vyřeší. Pokud se jedná o smlouvu s pevnými náklady nebo náklady s přírážkou, počáteční částka výnosů nemusí být ve smlouvě uvedena vůbec. V takovém případě je tato částka odhadnuta na základě podmínek a ustanovení smlouvy, například s odkazem na výši očekávaných nákladů vynaložených po dobu trvání smlouvy.
18. Navíc se částka výnosů ze smlouvy může zvyšovat nebo snižovat i mezi dvěma účetními obdobími. Například:
- (a) zhotovitel a zákazník mohou odsouhlasit odchylky nebo finanční postihy, které zvýší nebo sníží výnosy ze smlouvy v pozdějších obdobích následujících po tom, ve kterém byla smlouva původně dohodnuta;
 - (b) dohodnutá částka výnosů ve smlouvě s pevnou cenou nebo s pevnými náklady nebo náklady s přírážkou se může zvýšit jako výsledek ustanovení o navýšení ceny způsobeném zvýšením nákladů nebo podobným ustanovením;
 - (c) částka výnosů ze smlouvy se může snížit v důsledku penalizace z důvodu prodlení způsobených dodavatelem při realizaci smlouvy; nebo
 - (d) když smlouva s pevnou cenou je uzavřena na pevnou cenu za jednotku výkonu, výnosy ze smlouvy se zvýší nebo sníží v důsledku zvýšeného nebo sníženého počtu jednotek.
19. Odchylkou rozumíme pokyn zákazníka měnící rozsah prací, které mají být provedeny podle smlouvy. Odchylka může vést ke zvýšení nebo snížení výnosů ze smlouvy. Příkladem odchylek jsou změny ve specifikacích nebo designu aktiva a změny v délce trvání smlouvy. Odchylka se zahrne k výnosům ze smlouvy, jestliže:
- (a) je pravděpodobné, že zákazník schválí odchylku a částku výnosu vyplývající z odchylky; a
 - (b) částku výnosu lze spolehlivě ocenit.

20. Finančním postihem se rozumí částka, kterou se zhotovitel snaží získat od zákazníka nebo jiné strany jako náhradu za náklady, které nebyly zahrnuty do smluvní ceny. Finanční postih může vzniknout například z prodlení způsobených zákazníkem, z chyb ve specifikacích nebo projektu, a ze sporných odchylek ve smluvní práci. Ocenění výnosů vznikajících z finančních postihů je spojeno s vysokým stupněm nejistoty a často závisí na výsledku jednání. Proto se finanční postihy zahrnují k výnosům ze smlouvy pouze v případě, jestliže:
- (a) jednání dosáhla tak pokročilého stadia, že zákazník pravděpodobně uzná finanční postih; a
 - (b) částku, kterou pravděpodobně zákazník uzná, lze spolehlivě stanovit.
21. Bonusy se rozumí dodatečné částky poskytnuté ve prospěch zhotovitele v případě, že jsou dodrženy nebo překročeny stanovené parametry. Například smlouva může připouštět bonus za brzké dokončení předmětu smlouvy. Bonusy se zahrnou k výnosům ze smlouvy, jestliže:
- (a) je předmět smlouvy v takovém stupni dokončení, že stanovené parametry budou pravděpodobně splněny nebo překročeny; a
 - (b) částku bonusu lze spolehlivě stanovit.
22. Zhotovitel s ohledem na jednotlivá ustanovení smlouvy prověří veškeré částky, které se vztahují ke stavební smlouvě a které jsou poskytovány investičními agenturami jako třetí stranou přímo subdodavatelům, aby ověřil, zda odpovídají definici a splňují kritéria stanovená pro uznání výnosů zhotovitele. Částky, které odpovídají definici a splňují kritéria stanovená pro uznání výnosů, zhotovitel účtuje stejným způsobem jako ostatní výnosy ze smlouvy. Tyto částky se zároveň uznají jako náklady smlouvy (viz odstavec 25). Za investiční agentury se například považují národní a mezinárodní podpůrné organizace a multi-laterální a bilaterální rozvojové banky.

Náklady smlouvy

23. **Náklady smlouvy zahrnují:**
- (a) **náklady, které se přímo vztahují ke konkrétní smlouvě;**
 - (b) **náklady, které jsou obecně přiřaditelné ke smluvní činnosti a mohou být alokovány ke smlouvě na systematickém a racionálním základě; a**
 - (c) **jiné náklady, které jsou vyúčtovány zákazníkovi podle podmínek smlouvy.**

24. Náklady, které se přímo vztahují ke konkrétní smlouvě, zahrnují:
- (a) náklady na práci na stavbě, včetně stavebního dozoru;
 - (b) náklady na materiál použitý při výstavbě;
 - (c) odpisy budov a zařízení používaných v souvislosti se smlouvou;
 - (d) náklady na přesun budov a zařízení a materiálu na stavbu a zpět;
 - (e) náklady na nájem budov a zařízení;
 - (f) náklady na navržení projektu a technickou pomoc, která se přímo vztahuje ke smlouvě;
 - (g) odhadované náklady na opravu a záruční práce, včetně očekávaných nákladů na záruční opravy; a
 - (h) právní nároky třetích stran.

Tyto náklady lze snížit o veškerý náhodný výnos, který není zahrnut ve výnosu ze smlouvy, například výnos z prodeje přebytečného materiálu na konci smlouvy.

25. Zhotovitel prověří veškeré částky, které se vztahují ke stavební smlouvě a které jsou hrazeny přímo subdodavateli a které jim přímo hradí investiční agentury jako třetí strana, za účelem ověření, zda je lze označit za náklady smlouvy. Částky, které odpovídají definici a splňují kritéria stanovená pro uznání nákladu smlouvy, zhotovitel zachycuje stejným způsobem jako ostatní náklady smlouvy. Částky hrazené investičními agenturami jako třetí stranou, které odpovídají definici a splňují kritéria výnosu, zhotovitel zachycuje stejným způsobem jako ostatní výnosy ze smlouvy (viz odstavec 22).

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

- (a) pojištění;
- (b) náklady na projekt a technickou pomoc, která se přímo nevztahuje k určité smlouvě; a
- (c) stavební režie.

Tyto náklady jsou alokovány s pomocí metod, které jsou systematické a racionální a jsou soustavně používány na všechny náklady s obdobnými charakteristikami. Alokace vychází z odhadované úrovně stavební činnosti. Stavební režie zahrnuje takové náklady, jakými jsou například příprava a zpracování výplatní listiny zaměstnanců stavby. Náklady, které mohou být obecně přiřaditelné smluvní činnosti a které mohou být alokovány na jednotlivé smlouvy, rovněž zahrnují výpůjční náklady, pokud dodavatel zvolí povolené alternativní řešení uvedené v IPSAS 5, „Výpůjční náklady“.

27. Náklady, které jsou samostatně vyúčtovatelné zákazníkovi podle podmínek smlouvy, mohou zahrnovat některé náklady na všeobecnou administrativu a náklady na vývoj, pro něž je náhrada specifikována v podmínkách smlouvy.
28. Náklady, které nelze přiřadit ke smluvní činnosti, nebo které není možno alokovat ke smlouvě, jsou vyloučeny z nákladů na stavební smlouvu. Takovéto náklady zahrnují:
- všeobecné administrativní náklady, jejichž úhrada není specifikována ve smlouvě;
 - prodejní náklady;
 - náklady na výzkum a vývoj, jejichž náhrada není specifikována ve smlouvě; a
 - odpisy budov a zařízení, které nejsou používány u konkrétní smlouvy.
29. Náklady smlouvy zahrnují náklady přiřaditelné ke smlouvě za období od data uzavření smlouvy do splnění smlouvy. Náklady, které se přímo vztahují ke smlouvě a které jsou vynaloženy proto, aby byla smlouva uzavřena, jsou také zahrnuty jako součást nákladů smlouvy, jestliže je možno je samostatně identifikovat a spolehlivě měřit a zároveň je pravděpodobné, že smlouva bude uzavřena. V případě, kdy náklady vynaložené na uzavření smlouvy jsou zachyceny jako náklad toho období, v němž byly skutečně vynaloženy, nejsou zahrnuty do nákladů smlouvy, pokud je smlouva získána až v následujícím období.

Uznání výnosů ze smlouvy a nákladů smlouvy

30. **Pokud lze výsledek stavební smlouvy spolehlivě odhadnout, jsou výnosy ze smlouvy a náklady smlouvy spojené se stavební smlouvou uznány jako výnosy a náklady s ohledem na stupeň plnění stavební činnosti k datu vykázání. Očekávaný schodek ze stavební smlouvy, na který se použije ustanovení odstavce 44, se okamžitě uzná jako náklad v souladu s odstavcem 44.**
31. **V případě smlouvy s pevnou cenou lze spolehlivě odhadnout výsledek stavební smlouvy, pokud jsou splněny všechny následující podmínky:**
- celkové výnosy ze smlouvy lze spolehlivě stanovit;**
 - je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojený se smlouvou poplynou účetní jednotce;**
 - jak náklady na splnění smlouvy, tak stupeň dokončenosti smlouvy lze spolehlivě stanovit k datu vykázání; a**

- (d) **náklady přiřaditelné smlouvě lze jasně identifikovat a spolehlivě stanovit, takže je možné porovnat skutečné náklady s dřívějšími odhady.**
32. **V případě smlouvy s pevnými náklady nebo náklady s přírážkou lze výsledek stavební smlouvy spolehlivě odhadnout, pokud jsou splněny všechny následující podmínky:**
- (a) **je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojený se smlouvou plynou účetní jednotce; a**
- (b) **náklady přiřaditelné smlouvě, bez ohledu na to, zda jsou refundovatelné, lze jasně identifikovat a spolehlivě stanovit.**
33. Uznání výnosů a nákladů v závislosti na stupni plnění je často označováno jako metoda procenta dokončení. Podle této metody jsou výnosy ze smlouvy přiřazovány k nákladům smlouvy vynaloženým na dosažení určitého stupně plnění, výsledkem čehož je uznání výnosů, nákladů a zisku v závislosti na dokončené práci. Tato metoda poskytuje užitečné informace o rozsahu smluvní činnosti a výkonnosti během období.
34. Podle metody procenta dokončení jsou výnosy ze smlouvy vykázány jako výnosy ve Výkazu o finanční výkonnosti v těch účetních obdobích, ve kterých je práce vykonána. Náklady smlouvy jsou obvykle vykázány jako náklady ve Výkazu o finanční výkonnosti rovněž v těch účetních obdobích, ve kterých je práce, ke které se náklady vztahují, vykonána. Pokud se však na počátku smluvního vztahu očekává plné pokrytí nákladů smlouvy smluvními stranami, jakékoli očekávané překročení celkových nákladů smlouvy nad celkovými výnosy z této smlouvy, je okamžitě uznáno v souladu s odstavcem 44 jako náklad.
35. Zhotovitel může vynaložit náklady, které se vztahují k budoucímu plnění smlouvy. Takové náklady smlouvy jsou zahrnuty do aktiv za podmínky, že je pravděpodobné jejich pokrytí. Takové náklady představují částku nárokovanou vůči zákazníkovi a jsou často klasifikovány jako nedokončená výroba ze smlouvy.
36. Výsledek stavební smlouvy lze spolehlivě odhadnout jen když je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál vyplývající ze smlouvy bude plynout účetní jednotce. Pokud vznikne nejistota o dobytosti částky, která již byla zahrnuta do výnosů ze smlouvy a je již vykázána ve Výkazu o finanční výkonnosti, je nedobytná částka nebo částka, jejíž návratnost je nepravděpodobná, uznána spíše jako náklad než jako úprava částky výnosu ze smlouvy.
37. Účetní jednotka je obecně schopna provádět spolehlivě odhady poté, co se domluvila na smlouvě, která stanovuje:

- (a) vymahatelná práva každé strany týkající se aktiva, které má být zhotoveno;
- (b) odměnu (pokud existuje), která má být uhrazena; a
- (c) způsob a podmínky vypořádání.

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

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

- (a) poměr vynaložených nákladů za dosud vykonanou práci k odhadnutým celkovým nákladům podle dat uvedených ve smlouvě;
- (b) zjištění stavu vykonané práce; nebo
- (c) dokončení určitého fyzického objemu smluvní práce.

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

39. Pokud je stupeň plnění stanoven ve vztahu k dosud vynaloženým nákladům smlouvy, pouze ty náklady smlouvy, které odrážejí vykonanou práci, mohou být zahrnuty mezi doposud vynaložené náklady. Příklady nákladů, které není možné takto zahrnout, jsou:

- (a) náklady, které se vztahují k budoucímu plnění smlouvy, jako jsou náklady na materiál dodaný na stavební místo nebo uložený stranou, určený pro předmět smlouvy, ale dosud nepoužitý, nespotřebovaný nebo neaplikovaný v průběhu zhotovení předmětu smlouvy, přičemž výjimku představuje materiál vyrobený speciálně pro konkrétní smlouvu; a
- (b) platby subdodavatelům předem za práci, která má být vykonána dle subdodavatelské smlouvy.

40. **Pokud výsledek stavební smlouvy nelze spolehlivě odhadnout:**

- (a) **výnosy lze uznat pouze v rozsahu vynaložených nákladů smlouvy, jejichž pokrytí je pravděpodobné; a**
- (b) **náklady smlouvy musí být uznány jako náklady v období, ve kterém jsou vynaloženy.**

Očekávaný schodek ze stavební smlouvy, na který se vztahuje odstavec 44, musí být okamžitě vykázán jako náklad v souladu s odstavcem 44.

41. Během počátečních stádií smlouvy se často stane, že výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout. Přesto může být pravděpodobné, že účetní jednotka pokryje vynaložené náklady smlouvy. V takovém případě jsou výnosy ze smlouvy vykázány jen v rozsahu vynaložených nákladů, jejichž pokrytí se předpokládá. Protože výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout, není možné vykázat přebytek ani schodek. I když výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout, může být pravděpodobné, že celkové náklady smlouvy přesáhnou celkové výnosy ze smlouvy. V takových případech musí být předpokládané překročení celkových nákladů smlouvy nad výnosy ze smlouvy uznáno okamžitě jako náklad v souladu s odstavcem 44.
42. Pokud se v případě nákladů smlouvy, u nichž se předpokládá jejich pokrytí smluvními stranami, stane jejich pokrytí nepravděpodobné, jsou uznány jako náklad okamžitě. Příklady okolností, za kterých může být pokrytí nákladů smlouvy nepravděpodobné a za kterých může být nutné náklady smlouvy vykázat okamžitě jako náklad, zahrnují smlouvy:
- (a) které nejsou plně vymahatelné, tj. jejichž platnost je pochybná;
 - (b) jejichž plnění je podmíněno výsledkem nevyřešeného právního sporu, nebo dosud nepřijatého zákona;
 - (c) které jsou vztaženy k nemovitostem, u kterých je pravděpodobné, že budou zabaveny nebo vyvlastněny;
 - (d) kde zákazník není schopen dostat svým závazkům; nebo
 - (e) kde zhotovitel není schopen smlouvu dokončit, nebo jinak dostat svým závazkům plynoucím ze smlouvy.
43. **Když nejistoty, které bránily spolehlivému odhadnutí výsledku smlouvy, pominou, výnosy a náklady spojené se stavební smlouvou se uznají podle odstavce 30, nikoliv podle odstavce 40.**

Uznání očekávaných schodků

44. **Pokud v případě stavebních smluv, u nichž se k počátku smluvního vztahu očekává plné pokrytí nákladů smlouvy smluvními stranami, je pravděpodobné, že celkové náklady smlouvy přesáhnou celkové výnosy ze smlouvy, uzná se očekávaný schodek okamžitě jako náklad.**
45. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou uzavřít stavební smlouvu, která stanoví, že výnosy, které mají pokrýt náklady smlouvy, budou obdrženy od ostatních smluvních stran. K tomu může dojít například, když:

- (a) ministerstva a agentury, které jsou závislé na určení nebo obdobném přidělování nebo obdobném přiřazování vládních výnosů za účelem financování jejich činnosti, jsou také zmocněny uzavírat smlouvy s podniky veřejné správy nebo účetními jednotkami ze soukromého sektoru za účelem zhotovení aktiva na komerční bázi nebo s plným pokrytím nákladů; nebo
- (b) ministerstva a agentury uzavírají transakce mezi sebou za běžných podmínek nebo na komerčním principu, který se například může praktikovat v modelu veřejné správy typu „kupující-poskytovatel“ nebo podobném modelu.

V takových případech je očekávaný schodek ze stavební smlouvy okamžitě uznán podle odstavce 44.

- 46. Jak je uvedeno v odstavci 9, v některých případech účetní jednotky veřejného sektoru mohou uzavřít stavební smlouvu, která nezaručí plné pokrytí nákladů ostatními smluvními stranami. V takových případech zhotovitel financuje rozdíl způsobem popsaným ve stavební smlouvě z přidělených nebo jinak přiřazených veřejných prostředků, z neúčelových dotací poskytnutých investičními agenturami jako třetí stranou nebo jinými vládami a municipalitami. Ustanovení odstavce 44 se nevztahují na tyto stavební smlouvy.
- 47. Při stanovování částky schodku podle odstavce 44, celkové výnosy ze smlouvy a celkové náklady smlouvy zahrnují platby hrazené přímo ve prospěch subdodavatelů investičními agenturami jako třetí stranou podle odstavce 22 a 25.
- 48. Částka takového schodku je určena bez ohledu na:
 - (a) skutečnost, zda práce na smlouvě začala či nikoli;
 - (b) stupeň plnění smluvní činnosti; nebo
 - (c) částku přebytků, která se očekává jako výsledek jiných smluv, pokud se neposuzují jako jediná stavební smlouva v souladu s odstavcem 14.

Změny v odhadech

- 49. Metoda procenta dokončení používá kumulované údaje ke stanovení odhadů výnosů ze smlouvy a nákladů smlouvy pro každé účetní období. Proto je účinek změny v odhadu výnosů ze smlouvy nebo nákladů smlouvy, nebo účinek změny v odhadu výsledku smlouvy, účtován jako změna v účetním odhadu (viz IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby“). Změněné odhady jsou použity při určení částky výnosů a nákladů vykázaných ve Výkazu o finanční výkonnosti v období, ve kterém je změna provedena a v následujících obdobích.

Zveřejnění

50. **Účetní jednotka zveřejní:**
- (a) částku výnosů ze smlouvy vykázanou jako výnosy za období;
 - (b) metody použité pro určení výnosů ze smlouvy vykázaného za období; a
 - (c) metody použité pro určení stupně plnění nedokončených smluv.
51. **Účetní jednotka zveřejní následující údaje pro nedokončené smlouvy k datu vykázání:**
- (a) souhrnnou částku dosud vynaložených nákladů a vykázaných přebytků (snížené o vykázané schodky);
 - (b) částku obdržенých záloh; a
 - (c) částku zádržného.
52. Zádržným se rozumí částky dílčích fakturací, které nejsou zaplaceny dokud nedojde ke splnění podmínek specifikovaných ve smlouvě pro platbu takových částek, nebo dokud nebyly opraveny vady. Dílčí fakturace jsou částky výnosů ze smlouvy fakturované za vykonanou smluvní práci, bez ohledu na to, zda je již zákazník zaplatil či nikoliv. Zálohy jsou částky, které zákazník obdržel před vykonáním odpovídající práce.
53. **Účetní jednotka vykáže:**
- (a) **hrubou částku, nárokovanou vůči zákazníkům za smluvní práci, jako aktivum; a**
 - (b) **hrubou částku, kterou dluží zákazníkům v souvislosti se smluvními pracemi, jako závazek.**
54. Hrubá částka, nárokovaná vůči zákazníkům za smluvní práci jako aktivum, je rozdílem:
- (a) vynaložených nákladů plus vykázaných přebytků; a
 - (b) souhrnu vykázaných schodků a dílčích fakturací za všechny nedokončené smlouvy, pro které platí, že vynaložené náklady plus vykázané přebytky, které budou pokryty výnosy ze smluv (snížené o vykázané schodky), převyší dílčí fakturaci.

55. Hrubá částka, kterou dluží zákazníkům v souvislosti se smluvními pracemi, je rozdělena:
- (a) vynaložených nákladů zvýšených o vykázané přebytky; a
 - (b) souhrnu vykázaných schodků a dílčích fakturací za všechny nedokončené smlouvy, u nichž dílčí fakturace jsou vyšší než vynaložené náklady plus vykázané přebytky, které budou pokryty z výnosů ze smluv (snížených o vykázané ztráty).
56. Postup pro zveřejnění podmíněných aktiv a podmíněných závazků lze nalézt v IPSAS 19, „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“. Podmíněné závazky a podmíněná aktiva mohou vznikat z takových položek jako jsou náklady na záruční opravy, vymáhané nároky, pokuty a penále nebo pravděpodobné újmy.

Datum účinnosti

57. **Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. červencem 2002 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.**
58. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Dodatek

Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu. Jeho účelem je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho významu.

Zveřejnění účetních pravidel

Níže jsou uvedeny příklady zveřejnění účetních pravidel pro ministerstvo, které uzavře nekomerční stavební smlouvu s jinými vládními agenturami za plného, částečného nebo bez pokrytí nákladů ostatními smluvními stranami. Ministerstvo je také zmocněno uzavírat komerční stavební smlouvy s účetními jednotkami soukromého sektoru a podniky veřejné správy (PVS) a uzavírat stavební smlouvy s plným krytím nákladů s určitými státními nemocnicemi a univerzitami.

Nekomerční smlouvy

Náklady smlouvy jsou uznávány jako náklad období na základě metody procenta dokončení a jsou stanoveny v závislosti na procentním podílu dosud odpracovaných hodin k celkovému odhadu počtu hodin pro každou smlouvu. V některých případech se určitá stavební činnost a odborný dozor svěřen soukromým subdodavatelům za pevný poplatek za splnění smlouvy. V těchto případech jsou náklady na subdodávky vykázány jako náklady období na základě metody procenta dokončení aplikované na každou subdodávku.

Výnosy ze smluv s plným nebo částečným krytím nákladů uzavřených Ministerstvem jsou uznány na základě pokrytelných nákladů vynaložených během období stanovených poměrem dosavadních pokrytelných nákladů ku odhadnutým celkovým pokrytelným nákladům smlouvy.

Komerční smlouvy

Výnosy ze stavebních smluv s pevnou cenou jsou uznány dle metody procenta dokončení a jsou stanoveny v závislosti na procentním podílu dosud odpracovaných hodin k celkovému odhadu počtu hodin pro každou smlouvu.

Výnosy ze smluv s pevnými náklady nebo náklady s přírůžkou jsou uznány ve vztahu k pokrytelným nákladům vynaloženým během období zvýšeným o získaný poplatek vyčíslený v poměru dosud vynaložených nákladů k odhadovaným celkovým nákladům smlouvy.

Stanovení výnosů ze smlouvy a nákladů smlouvy

Následující příklady se zabývají nekomerčními a komerčními stavebními smlouvami. Příklady ilustrují jednu z metod stanovení stupně plnění smlouvy a časové rozlišení výnosů ze smlouvy a nákladů (viz smlouvy odstavce 30 až 43 standardu).

Nekomerční smlouva

Ministerstvo prací a služeb (zhotovitel) uzavřelo smlouvu na stavbu mostu s Ministerstvem dopravy a spojů. Ministerstvo prací a služeb je financováno ze státního rozpočtu. Stavební smlouva obsahuje specifikaci projektu včetně očekávaných nákladů, technických parametrů a časového plánu, ale neobsahuje ustanovení o hrazení nákladů Ministerstvem dopravy a spojů. Stavební smlouva je klíčovým dokumentem zahrnujícím plánování projektu a stanovení odpovědností, potvrzující projekt a konstrukční vlastnosti mostu. Je používána k hodnocení plnění činnosti smluvních stran spočívající v provádění služeb na dohodnuté technické úrovni v rámci plánovaných nákladů. Je používána také jako výchozí dokument při stanovování odhadů budoucích nákladů.

Původní odhad nákladů smlouvy činí 8 000. Výstavba mostu potrvá 3 roky. Podpůrná agentura souhlasila se zajištěním financování ve výši 4 000, což představuje polovinu nákladů na výstavbu — toto ustanovení je součástí stavební smlouvy.

Na konci roku 1 se zvýšil odhad nákladů smlouvy na 8 050. Podpůrná agentura souhlasila s uhrazením poloviny navýšení odhadovaných nákladů smlouvy.

V roce 2 vláda na návrh Ministerstva dopravy a spojů schválí odchylku, čímž se odhadované náklady smlouvy navýší o 150. Podpůrná agentura souhlasí s financování 50% navýšení. Na konci roku 2 vynaložené náklady zahrnují 100 za běžný materiál skladovaný na místě stavby, který bude použit v roce 3 pro dokončení.

Ministerstvo prací a služeb určuje stupeň plnění smlouvy vypočtením poměru doposud vynaložených nákladů smlouvy k nejaktuálnějšímu odhadu celkových nákladů smlouvy.

Přehled finančních údajů za období výstavby je následující:

	Rok 1	Rok 2	Rok 3
Původní částka výnosů dohodnutých ve smlouvě	4 000	4 000	4 000
Odchylky výnosů ze smlouvy	–	100	100
Výnosy ze smlouvy celkem	4 000	4 100	4 100
Dosud vynaložené náklady smlouvy	2 093	6 168	8 200
Náklady smlouvy zbývající do dokončení	5 957	2 032	–
Odhadované celkové náklady smlouvy	8 050	8 200	8 200
Stupeň plnění	26%	74%	100%

STAVEBNÍ SMLOUVY

Stupeň plnění pro rok 2 (74%) je ovlivněn vyloučením materiálu v hodnotě 100 uloženo na staveništi pro použití v roce 3 z dosavadních nákladů smlouvy.

Částka výnosů a nákladů ze smlouvy vykázána ve Výkazu o finanční výkonnosti během tří let je následující:

	Do data	Uznáno v předchozích letech	Uznáno v běžném roce
Rok 1			
Výnosy (4 000 × 0,26)	1 040		1 040
Náklady (8 050 × 0,26)	<u>2 093</u>		<u>2 093</u>
Rok 2			
Výnosy (4 100 × 0,74)	3 034	1 040	1 994
Náklady (8 200 × 0,74)	<u>6 068</u>	<u>2 093</u>	<u>3 975</u>
Rok 3			
Výnosy (4 100 × 1,00)	4 100	3 034	1 066
Náklady (8 200 × 1,00)	<u>8 200</u>	<u>6 068</u>	<u>2 132</u>

Komerční smlouvy

Ministerstvo prací a služeb (zhotovitel) je financováno zejména ze státního rozpočtu a je zmocněno provádět výstavbu na komerčním základě pro účetní jednotky soukromého sektoru. Z pověření ministra, ministerstvo uzavřelo komerční stavební smlouvu s pevnou cenou na stavbu mostu za 9 000.

Původní částka výnosů dohodnutá ve smlouvě je 9 000. Zhotovitelem odhadnuté náklady předmětu smlouvy jsou 8 000. Výstavba mostu potrvá 3 roky.

Na konci roku 1 se zvýšil Ministerstvem provedený odhad nákladů předmětu smlouvy na 8 050.

V roce 2 zákazník schválí odchylku, jejímž výsledkem je zvýšení výnosů ze smlouvy o 200 a odhadovaných dodatečných nákladů smlouvy o 150. Na konci roku 2 vynaložené náklady zahrnují 100 za běžný materiál skladovaný na místě stavby, který bude použit v roce 3 pro dokončení projektu.

Ministerstvo určuje stupeň plnění smlouvy vypočtením poměru doposud vynaložených nákladů smlouvy k nejaktuálnějšímu odhadu celkových nákladů smlouvy. Přehled finančních údajů za období výstavby je následující:

	Rok 1	Rok 2	Rok 3
Původní částka výnosů dohodnutých ve smlouvě	9 000	9 000	9 000
Odchylky výnosů ze smlouvy	–	200	200
Výnosy ze smlouvy celkem	9 000	9 200	9 200
Dosud vynaložené náklady smlouvy	2 093	6 168	8 200
Náklady smlouvy zbývající do dokončení	5 957	2 032	–
Odhadované celkové náklady smlouvy	8 050	8 200	8 200
Odhadovaný přebytek	950	1 000	1 000
Stupeň plnění	26%	74%	100%

Stupeň plnění pro rok 2 (74%) je ovlivněn vyloučením materiálu v hodnotě 100 uloženého na staveništi pro použití v roce 3 z dosavadních nákladů smlouvy.

STAVEBNÍ SMLOUVY

Částka výnosů, nákladů a přebytku vykázaná ve Výkazu o finanční výkonnosti během tří let je následující:

	K datu	Vykázáno v předchozích letech	Vykázáno v běžném roce
Rok 1			
Výnosy (9 000 × 0,26)	2 340		2 340
Náklady (8 050 × 0,26)	<u>2 093</u>		<u>2 093</u>
Přebytek	<u>247</u>		<u>247</u>
Rok 2			
Výnosy (9 200 × 0,74)	6 808	2 340	4 468
Náklady (8 200 × 0,74)	<u>6 068</u>	<u>2 093</u>	<u>3 975</u>
Přebytek	<u>740</u>	<u>247</u>	<u>493</u>
Rok 3			
Výnosy (9 200 × 1,00)	9 200	6 808	2 392
Náklady (8 200 × 1,00)	8 200	<u>6 068</u>	2 132
Přebytek	<u>1 000</u>	<u>740</u>	<u>260</u>

Zveřejnění smlouvy*Smlouvy financované z veřejných a jiných zdrojů a smlouvy s plným krytím*

Ministerstvo prací a služeb bylo nedávno založeno jako účetní jednotka, která bude mít za úkol řídit za účetní jednotky veřejné správy výstavbu rozsáhlých budov a silnic. Ministerstvo je financováno zejména ze státního rozpočtu, ale za souhlasu ministra je zmocněno provádět výstavbu financovanou místními nebo mezinárodními podpůrnými agenturami. Ministerstvo má vlastní stavební kapacitu i subdodavatele. Se souhlasem ministra, Ministerstvo také provádí výstavbu na komerčním základě pro účetní jednotky ze soukromého sektoru a podniky veřejného správy (PVS) a pro státní nemocnice a university provádí výstavbu za plné pokrytí nákladů.

Ministerstvo prací a služeb dokončilo první rok svého provozu. Veškeré náklady smluv byly uhrazeny v hotovosti a veškeré dílčí fakturace (podpůrným agenturám, které zadávaly stavební zakázky) byly uhrazeny v hotovosti. Žádné zálohy nebyly Ministerstvem přijaty během účetního období. Náklady smlouvy vynaložené na smlouvy B a C zahrnují pořizovací náklady materiálu, který byl nakoupen pro účely daného projektu, ale ještě nebyl použit. Žádné komerční smlouvy nebyly v tomto účetním období uzavřeny. (Viz níže příklady komerčních smluv.)

- Smlouva A je financována ze státního rozpočtu. (Smlouva neobsahuje žádné „výnosy ze smlouvy“ podle definice.)
- Smlouva B je uzavřena s ministerstvem školství a podpůrnou agenturou XX, která financuje 50% nákladů výstavby. (50% nákladů smlouvy bude pokryto smluvními stranami a tudíž smlouva obsahuje „výnosy ze smlouvy“, jak jsou definovány.)
- Smlouva C je zcela financována Národní univerzitou. (Ustanovení smlouvy uvádějí, že veškeré náklady smlouvy budou uhrazeny univerzitou z jejího investičního fondu. „Výnosy ze smlouvy“ jsou tudíž rovny nákladům smlouvy.)

Stav tří nedokončených smluv ke konci roku 1 je následující:

	Smlouva			Total
	A	B	C	
Výnosy ze smlouvy vykázané v souladu s odstavcem 30	–	225	350	575
Náklady smlouvy vykázané v souladu s odstavcem 30	110	450	350	910
Náklady smlouvy kryté přidělem z veřejných rozpočtů	110	225	–	335
Náklady smlouvy vynaložené za období	110	510	450	1 070
– uznané jako náklad období (odst. 30)	110	450	350	910
– uznané jako aktivum (odst. 35)	–	60	100	160
Výnosy ze smlouvy (viz výše)	–	225	350	575
Dílčí fakturace (odst. 52)	–	225	330	555
Nevyfakturované výnosy ze smlouvy	–	–	20	20
Zálohy (odst. 52)	–	–	–	–

Částky, které budou zveřejněny v souladu s tímto standardem, jsou následující:

Výnosy ze smlouvy vykázané jako výnosy za období (odst. 50(a))	575
Vynaložené náklady smlouvy (odst. 51(a)) (neexistují žádné uznané přebytky snížené o uznané schodky)	1 070

STAVEBNÍ SMLOUVY

Hrubá částka nárokovaná vůči zákazníkům za smluvní práce (stanovená v souladu a odstavcem 54 a vykázaná jako aktivum v souladu s odstavcem 53(a)) 150

Částky, které budou zveřejněny v souladu s odstavci 51(a) a 53(a), jsou následující (Poznámka: výnosy ze smlouvy B činí 50% nákladů smlouvy):				
	A	B	C	Celkem
Vynaložené náklady smlouvy	110	510	450	1 070
Dílčí fakturace	0	225	330	555
Nárokováno vůči podpůrným agenturám a zákazníkům	–	30	120	150

Částka zveřejněná podle odstavce 51(a) je stejná jako částka za současné období, protože zveřejnění se vztahuje k prvnímu roku činnosti.

Komerční smlouvy

Divize Národní stavební práce byla založena v rámci Ministerstva prací a služeb za účelem provádění stavební činnosti na komerční bázi pro PVS a účetní jednotky soukromého sektoru na příkaz a se schválením ministra. Divize ukončila první rok své činnosti. Veškeré vynaložené náklady smlouvy byly uhrazeny penězi a veškeré dílčí fakturace a zálohy byly rovněž uhrazeny penězi. Náklady smlouvy vynaložené na smlouvy B, C a E zahrnují pořizovací náklady materiálu, který byl zakoupen pro účely dané smlouvy, ale dosud na ni nebyl použit. Pro smlouvy B, C a E zákazníci poskytli zhotoviteli zálohy na neprovedenou práci.

STAVEBNÍ SMLOUVY

Stav pěti nedokončených smluv ke konci roku 1 je následující:

	Smlouva					Celkem
	A	B	C	D	E	
Výnosy ze smlouvy vykázané v souladu s odstavcem 30	145	520	380	200	55	1 300
Náklady smlouvy vykázané v souladu s odstavcem 30	110	450	350	250	55	1 215
Očekávané schodky vykázané v souladu s odstavcem 44	–	–	–	40	30	70
Vykázaný přebytek snížený o vykázané schodky	35	70	30	(90)	(30)	15
Náklady smlouvy vynaložené za období	110	510	450	250	100	1 420
Vynaložené náklady smlouvy uznané jako náklady období v souladu s odstavcem 30	110	450	350	250	55	1 215
Náklady předmětu smlouvy, které se vztahují k budoucímu plnění, vykázané jako aktiva v souladu s odstavcem 35	–	60	100	–	45	205
Výnosy ze smlouvy (viz výše)	145	520	380	200	55	1 300
Dílčí fakturace (odst. 52)	100	520	380	180	55	1 235
Nevyfakturované výnosy ze smlouvy	45	–	–	20	–	65
Zálohy (odst. 52)	–	80	20	–	25	125
Částky, které budou zveřejněny v souladu s tímto standardem, jsou následující:						
Výnosy ze smlouvy vykázané jako výnosy za období (odst. 50(a))						1 300
Vynaložené náklady smlouvy a uznané přebytky (snížené o uznané schodky) (odst. 51(a))						1 435
Obdržené zálohy (odst. 51(b))						125
Hrubá částka nárokováná vůči zákazníkům za smluvní práce — vykázaná jako aktivum v souladu s odstavcem 53(a)						220
Hrubá částka dlužná zákazníkům v souvislosti se smluvními pracemi — vykázaná jako závazek v souladu s odstavcem 53(b)						(20)

STAVEBNÍ SMLOUVY

Částky, které budou zveřejněny v souladu s odstavci 51(a), 53(a) a 53(b) jsou vypočítány následovně:

	A	B	C	D	E	Celkem
Vynaložené náklady smlouvy	110	510	450	250	100	1 420
Vykázané přebytky snížené o vykázané schodky	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1 435
Dílčí fakturace	100	520	380	180	55	1 235
Nárokované vůči zákazníkům	45	60	100	–	15	220
Dlužené zákazníkům	–	–	–	(20)	–	(20)

Částka zveřejněná podle odstavce 51(a) je stejná jako částka za současné období, protože zveřejnění se vztahuje k prvnímu roku činnosti.

Srovnání s IAS 11

IPSAS 11, „Stavební smlouvy“ primárně čerpá z IAS 11 „Stavební smlouvy“. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 11 a IAS 11 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 11 byly do IPSAS 11 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 11 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 11. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů účetní jednotka, výnos (revenue) a Výkaz o finanční výkonnosti (statement of financial performance) v IPSAS 11. Ekvivalentní termíny v IAS 11 jsou podnik, výnos (income) a výsledovka (income statement).
- IPSAS 11 zahrnuje do svého rozsahu působnosti závazná ujednání, která nemají formu právně uznávané smlouvy.
- IPSAS 11 zahrnuje do svého rozsahu působnosti nekomerční smlouvy a smlouvy se stanovenými náklady.
- IPSAS 11 ozřejmuje, že ustanovení týkající se okamžitého uznání očekávaného schodku ze smlouvy, jakmile se převýšení nákladů ze smlouvy nad výnosy stane pravděpodobné, se vztahuje pouze na smlouvy, u kterých se od počátku smluvního vztahu očekává plné pokrytí nákladů smlouvy od smluvních stran dané smlouvy.

IPSAS 11 obsahuje dodatečné příklady, které ilustrují aplikaci standardu na nekomerční smlouvy.

IPSAS 12— ZÁSoby

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 2 (novelizovaného v roce 2003) „Zásoby“ 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 výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 2.

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

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

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

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

IPSAS 12— ZÁSoby

OBSAH

	Odstavec
Úvod	IN-IN14
Cíl	1
Rozsah působnosti.....	2–8
Definice	9–14
Čistá realizovatelná hodnota	10–14
Zásoby	11–14
Oceňování zásob	15–43
Pořizovací náklady zásob	18–31
Náklady na nákup.....	19
Náklady na přeměnu.....	20–23
Ostatní pořizovací náklady.....	24–27
Ocenění zásob u poskytovatelů služeb	28
Ocenění zásob zemědělské produkce sklizené z biologických aktiv... ..	29
Techniky oceňování pořizovacích nákladů	30–31
Nákladové vzorce	32–37
Čistá realizovatelná hodnota	38–42
Distribuce zboží bezplatně nebo za symbolický poplatek	43
Uznání nákladů.....	44–46
Zveřejňování.....	47–50
Datum účinnosti	51–52
Zrušení IPSAS 12 (z roku 2001)	53
Zdůvodnění závěrů	
Srovnání s IAS 2	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 12, „Zásoby“ je obsažen v odstavcích 1–53. Všechny uvedené odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 12 je nezbytné číst v kontextu zdůvodnění závěrů a „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití adekvátních účetních pravidel standard IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Úvod

- IN1. Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 12, „Zásoby“ nahrazuje IPSAS 12, „Zásoby“ (vydaný v červenci 2001) a použije se pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější použití standardu se doporučuje.

Důvody pro novelu IPSAS 12

- IN2. Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor vytvořila tento novelizovaný IPSAS 12 jako odpověď na projekt zkvalitnění mezinárodních účetních standardů Rady pro mezinárodní účetní standardy a jako důsledek své snahy o vhodnou míru harmonizace standardů pro veřejný sektor se standardy pro soukromý sektor.
- IN3. Při tvorbě tohoto novelizovaného IPSAS 12 uplatnila IPSASB takové pravidlo, že byly provedeny všechny změny původního IAS 2, „Zásoby“, které byly výsledkem projektu zkvalitnění IAS realizovaného IASB, kromě těch případů, kdy se původní IPSAS lišil od ustanovení IAS 2 z důvodu jeho zaměření na veřejný sektor; takové odchylky byly v tomto IPSAS 12 ponechány a jsou zmíněny v části Srovnání s IAS 2. Veškeré změny, které IASB provedla v IAS 2 následně po projektu zlepšení IAS, nebyly již do IPSAS 12 promítnuty.

Změny předchozích požadavků

- IN4. Hlavní odchylky od původní verze IPSAS 12 jsou popsány v níže.

Cíl a rozsah působnosti

- IN5. V odstavcích 1 a 2 standard vysvětluje, že se standard používá na veškeré zásoby, které nejsou jmenovitě vyňaty z jeho působnosti. Předchozí IPSAS 12 se používal na „vykazování zásob oceňovaných v historických cenách“
- IN6. Standard vytváří jasný rozdíl mezi těmi zásobami (a) které jsou zcela mimo působnost tohoto standardu; a (b) těmi, které jsou mimo působnost požadavků na oceňování avšak v rámci působnosti ostatních požadavků tohoto standardu (viz odstavce 2 a 3).
- IN7. Zásoby, které jsou mimo rozsah působnosti požadavků na oceňování obsažených v tomto standardu, jsou takové, které jsou drženy: (a) výrobci zemědělských a lesních produktů, zemědělské produkce následně po její sklizni a nerostů a nerostných produktů, a to v míře v jaké jsou oceňovány na úrovni čisté realizovatelné hodnoty v souladu s běžnou praxí daného odvětví a (b) komoditními brokery oceňované reálnou hodnotou sníženou o náklady spojené s jejich prodejem.

- IN8. Aby mohla být uplatněna tato výjimka, musí být změny vykazovaných částek takových zásob zahrnuty do přebytku nebo schodku za období, ve kterém ke změně došlo.
- IN9. Předchozí IPSAS 12 neuváděl tento rozdíl v případech výjimek z rozsahu působnosti.

Pořizovací náklady zásob

- IN10. Standard zakazuje zahrnutí kursových rozdílů vzniklých z nedávného pořízení zásob fakturovaných v cizí měně přímo do pořizovací ceny zásob (viz dřívější odstavec 15).
- IN11. Dříve byl tento postup možný jako povolené alternativní řešení obsažené v nahrazené verzi IPSAS 4, „Dopady změn směnných kurzů cizích měn“. Tento povolený alternativní postup byl zrušen i v IPSAS 4.
- IN12. V případě, že jsou zásoby pořizovány s odkladem jejich úhrady, pak standard požaduje v odstavci 26, aby rozdíl mezi pořizovací cenou za obvyklých platebních podmínek a zaplacenou částkou byl vykázán jako úrokový náklad v průběhu období, ve kterém probíhalo takové financování. Předchozí IPSAS 12 takový požadavek neobsahoval.

Zveřejnění

- IN13. Standard požaduje doplňující zveřejnění následující položek (viz odstavec 45):
- Účetní hodnotu zásob vedených v reálných hodnotách po odpočtu nákladů spojených s jejich prodejem.
 - Částku veškerých odpisů zásob vykázanych v průběhu období jako náklad.
- IN14. Předchozí IPSAS 12 takový požadavek na zveřejnění neobsahoval.

Cíl

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

Rozsah působnosti

2. Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro účetnictví zásob s výjimkou:
 - (a) nedokončené výroby vznikající na základě stavebních smluv, včetně přímo souvisejících smluv o poskytnutí služeb (viz Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 11, „Stavební smlouvy“);
 - (b) finančních nástrojů;
 - (c) biologických aktiv souvisejících se zemědělskou činností a zemědělskou výrobou do sklizně (viz relevantní mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se zemědělstvím); a
 - (d) nedokončené výroby představované dosud probíhajícími službami, které budou poskytnuty bezplatně či za nominální náhradu vybíranou přímo od příjemců.
3. Tento standard se nepoužívá pro oceňování zásob držených:
 - (a) výrobci zemědělských a lesních produktů, zemědělských produkce po sklizni a nerostů a nerostných produktů v takové míře, v jaké jsou tyto zásoby oceňovány v čisté realizovatelné ceně v souladu s obvyklou praxí daného odvětví. Pokud jsou takové zásoby oceňovány v čisté realizovatelné ceně, pak změny jejich hodnoty musí být vykázány jako součást přebytku nebo schodku za období, ve kterém k jejich změně došlo;
 - (b) komoditními makléři a obchodníky, kteří své zásoby oceňují v reálných hodnotách po odpočtu nákladů spojených s jejich prodejem. Pokud jsou tyto zásoby oceňovány v reálných hodnotách po odpočtu nákladů spojených s jejich prodejem, pak musí být změny jejich reálné hodnoty po odpočtu nákladů spojených s jejich prodejem vykázány jako součást přebytku nebo schodku za období, ve kterém k jejich změně došlo.

4. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
5. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (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“.
6. Zásoby uvedené v odstavci 2(d) nejsou zahrnuty do Mezinárodního účetního standardu (IAS) 2, „Zásoby“ a jsou vyloučeny z rozsahu působnosti tohoto standardu, protože se týkají specifických otázek veřejného sektoru, které vyžadují další posouzení.
7. Zásoby uvedené v odstavci 3(a) se oceňují v čisté realizovatelné hodnotě v určitých stádiích výroby. Ty nastanou například v případech, kdy byla sklizena úroda nebo vytěženy nerosty a prodej je zajištěn smlouvou o budoucím prodeji nebo vládní zárukou, nebo pokud existuje aktivní trh a existuje tedy jen zanedbatelné riziko, že se produkt neprodá. Tyto zásoby jsou vyloučeny z rozsahu působnosti tohoto standardu pouze v části požadavků na oceňování.
8. Komoditní makléři a obchodníci jsou ti, co nakupují a prodávají komodity pro jiné nebo na jejich vlastní účet. Zásoby, které jsou zmiňovány v odstavci 3(b), jsou v zásadě pořizovány za účelem jejich prodeje v blízké budoucnosti a vytvoření přebytku vyplývající z cenových pohybů nebo z marže komoditního makléře či obchodníka. Pokud jsou takové zásoby oceňovány v reálných hodnotách po odpočtu nákladů spojených s jejich prodejem, jsou vyjmuty z rozsahu působnosti tohoto standardu pouze v části požadavků na oceňování.

Definice

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

Běžné reprodukční náklady jsou náklady, které by účetní jednotka k datu vykázání vynaložila na nabytí aktiva.

Směnné transakce jsou takové 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.

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

Zásoby jsou aktiva:

- (a) ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu;
- (b) ve formě materiálu nebo obdobných dodávek určených ke spotřebě nebo distribuci při poskytování služeb;
- (c) držená za účelem prodeje nebo jejich distribuce v rámci běžné činnosti; nebo
- (d) ve výrobním procesu, určená k prodeji nebo distribuci.

Čistá realizovatelná hodnota je odhadnutá prodejní cena při běžné činnosti, snížená o odhadnuté náklady na dokončení a odhadované náklady nutné k uskutečnění prodeje, směny nebo distribuce.

Nesměnné transakce jsou takové 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.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

Čistá realizovatelná hodnota

10. Čistá realizovatelná hodnota představuje čistou částku, kterou účetní jednotka očekává získat prodejem zásoby v rámci normálního provádění své činnosti. Reálná hodnota představuje částku, za kterou by mohlo být aktivum směněno mezi znalým a ochotným kupujícím a prodávajícím za tržních podmínek. V prvním případě se jedná o hodnotu specifickou pro danou účetní jednotku; v druhém případě však ne. Čistá realizovatelná hodnota zásob se nemusí rovnat reálné hodnotě po odpočtu nákladů spojených s jejich prodejem.

Zásoby

11. Zásoby zahrnují zboží nakoupené a určené k dalšímu prodeji, například zboží pro maloobchodní prodej, které za účelem dalšího prodeje účetní jednotka pořizuje, pozemky a jiný dlouhodobý majetek určený k dalšímu prodeji. Zásoby také zahrnují účetní jednotkou vyrobené hotové výrobky nebo nedokončenou výrobu. Zásoby zahrnují také materiál a dodávky určené ke spotřebě ve výrobním procesu a zboží a výrobky nakoupené nebo vyrobené účetní jednotkou, které jsou určeny třetím stranám k bezplatné distribuci nebo za nominální poplatek; například se může jednat o učebnice vydané ministerstvem zdravotnictví určené k darování školám. V mnoha

ZÁSoby

účetních jednotkách veřejného sektoru se zásoby vztahují spíše k poskytování služeb než k nákupu zboží za účelem dalšího prodeje nebo výrobě a prodeji vlastních výrobků. V případě poskytovatelů služeb zásoby zahrnují náklady vynaložené na ty služby popsané v odstavci 28, u kterých účetní jednotka ještě nevykázala související výnosy (návod na uznávání výnosů lze nalézt ve standardu IPSAS 9, „Výnosy ze směnných transakcí“).

12. Zásoby mohou ve veřejném sektoru zahrnovat:
 - (a) střelivo;
 - (b) spotřební zboží;
 - (c) materiál určený pro údržbu;
 - (d) náhradní díly pro stroje a zařízení mimo těch, které jsou upraveny standardem týkajícím se pozemků, budov a zařízení;
 - (e) strategické zásoby (například energetické rezervy);
 - (f) zásoby nevydaných peněz;
 - (g) zásoby spojené s poštovními službami určené k prodeji (například známky);
 - (h) nedokončenou výrobu, včetně:
 - (i) materiálů ke vzdělávacím a výcvikovým kurzům; a
 - (ii) služeb klientům (například auditorské služby), pokud jsou tyto služby poskytovány za obvyklých podmínek; a
 - (i) pozemky/budovy určené k prodeji.
13. Pokud si vláda přivlastňuje právo na vytváření a vydávání určitých aktiv, včetně poštovních známek a peněz, pak se tato aktiva uznají pro účely tohoto standardu jako zásoby. Nejsou vykazovány ve své nominální hodnotě, ale oceňují se v souladu s odstavcem 15, tj. ve výši nákladů na jejich tisk nebo ražbu.
14. Pokud vláda udržuje zásoby různých strategických rezerv, jako například energetické rezervy (například ropy), za účelem jejich použití v krizových nebo jiných situacích (například pro případ přírodních katastrof nebo jiných mimořádných událostí civilní obrany), uznají se tyto rezervy pro účely tohoto standardu jako zásoby, a podle toho se k nim přistupuje.

Oceňování zásob

15. **Zásoby se oceňují nižší částkou z pořizovacích nákladů a čisté realizovatelné hodnoty, mimo případů uvedených v odstavci 16.**

16. **V případě pořízení zásob prostřednictvím nesměnné transakce se pořizovací náklad takových zásob vyčíslí na úrovni jejich reálné hodnoty k datu jejich pořízení.**
17. **Zásoby se oceňují nižší částkou z pořizovacích nákladů a běžných reprodukčních nákladů, pokud jsou drženy za účelem:**
 - (a) **jejich bezplatné distribuce nebo za nominální částku; nebo**
 - (b) **jejich spotřeby ve výrobním procesu výrobků, které budou distribuovány bezplatně nebo za nominální částku.**

Pořizovací náklady zásob

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

Náklady na nákup

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

Náklady na přeměnu

20. Náklady na přeměnu nedokončené výroby na hotové výrobky vznikají primárně ve výrobním prostředí. Náklady na přeměnu zásob zahrnují náklady přímo související s jednotkami produkce, jako jsou například přímé osobní náklady. Zahrnují také systematické přiřazení fixní a variabilní složky výrobní režie vynaložené v souvislosti s přeměnou materiálu na hotové výrobky. Fixní výrobní režii jsou ty nepřímé výrobní náklady, které zůstávají relativně neměnné bez ohledu na změny v objemu výroby, jako jsou odpisy a údržba výrobních budov a zařízení a náklady na řízení a správu výroby. Variabilní výrobní režii jsou ty nepřímé výrobní náklady, které se mění přímo úměrně nebo téměř přímo úměrně změnám v objemu výroby, jako například nepřímý materiál a nepřímé osobní náklady.
21. Zahrnutí fixní výrobní režie do nákladů na přeměnu vychází z běžného využití kapacity výrobních zařízení. Běžným využitím kapacity je předpokládaný objem výroby, kterého bude v průměru dosaženo během několika období nebo sezón, a to za běžných okolností, přičemž je třeba vzít v úvahu kapacitu, která nebude využita vzhledem k plánované údržbě. Pokud se blíží běžné kapacitě, lze využít skutečný objem výroby. Částka fixní režie přiřazená jednotce výroby se nezvyšuje v důsledku nízké výroby, nebo pokud se zařízení vůbec nevyužívá. Nepřiřazená režie se uznává jako náklad ovlivňující zisk v období jejího vynaložení. V obdobích neobvykle

vysoké výroby se částka fixních nákladů přiřazená jednotce výroby sníží tak, aby zásoby nebyly oceněny nad úroveň nákladů. Variabilní výrobní režie se přiřazuje jednotce výroby na základě skutečného využití výrobních zařízení.

22. Například alokace fixních i variabilních nákladů na úpravy nezastavěných pozemků určených k prodeji pro účely bytové nebo komerční výstavby může zahrnovat náklady týkající se úpravy a odvodnění pozemku, položení inženýrských sítí apod.
23. Výsledkem výrobního procesu může být více druhů produktů, které vznikají současně. Příkladem může být výroba společně vznikajících produktů nebo vedlejší produkt, pokud spolu s hlavním produktem vzniká. Pokud nelze zjistit náklady na přeměnu jednotlivých druhů produktů, přiřazují se jim pomocí racionální a konzistentní rozvrhové základny. Toto rozvržení může být založeno například na relativním poměru prodejních cen jednotlivých produktů, a to buď od stadia výrobního procesu, kdy produkty začínají být samostatně identifikovatelné, nebo po dokončení výroby. Většina vedlejších produktů je svou podstatou nevýznamná. V tomto případě se často oceňují čistou realizovatelnou hodnotou a tato hodnota se odečte od nákladů hlavního produktu. Výsledkem je, že se účetní hodnota hlavního produktu významně neliší od nákladů vynaložených v souvislosti s jeho výrobou.

Ostatní pořizovací náklady

24. Ostatní pořizovací náklady se zahrnují do ocenění zásob pouze v tom případě, že byly vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu. Může být například vhodné zahrnout do ocenění zásob nevýrobní režii nebo náklady na návrh produktů určených konkrétním zákazníkům.
25. Příkladem nákladů, které se nezahrnují do ocenění zásob a které se uznávají jako náklady v období, v němž byly vynaloženy, jsou:
 - (a) neobvyklé množství znehodnoceného materiálu, neúčelně vynaložené práce nebo jiných výrobních nákladů;
 - (b) náklady na skladování, pokud tyto náklady nejsou nutné ve výrobním procesu před dalším výrobním stupněm;
 - (c) správní režie nepřispívající k uvedení zásob na jejich současné místo a do současného stavu; a
 - (d) náklady na prodej.
26. IPSAS 5, „Výpůjční náklady“ popisuje výjimečné okolnosti, za kterých lze do ocenění zásob zahrnout i výpůjční náklady.

27. Účetní jednotka může pořídit zásoby za podmínek odložené splatnosti. Pokud takové ujednání reálně obsahuje složku představující financování, pak se taková složka jako například rozdíl mezi pořizovací cenou za normálních platebních podmínek a zaplacenou částkou vykáže jako úrokový náklad v průběhu období, ve kterém dané financování proběhlo.

Ocenění zásob u poskytovatelů služeb

28. Mají-li poskytovatelé služeb zásoby, pak je s výjimkou těch, které jsou uvedeny v odstavci 2(d), oceňují na úrovni nákladů na jejich vytvoření. Ocenění zásob poskytovatelů služeb zahrnuje zejména mzdové náklady a ostatní náklady na pracovníky, kteří se bezprostředně podílejí na poskytování služby, včetně nákladů na dohlížející pracovníky a včetně příslušných režii. Mzdové náklady pracovníků, kteří se nepodílí na poskytování služby, se do ocenění nezahrnují. Osobní a jiné náklady, vynaložené v souvislosti s prodejem a náklady správního aparátu, se nezahrnují do ocenění, ale jsou uznány jako náklady v období, v němž byly vynaloženy. Pořizovací náklady zásob poskytovatelů služeb nezahrnují obchodní přírážku nebo nealokovatelnou režii, která je často poskytovateli služeb zahrnována do účtované ceny.

Ocenění zásob zemědělské produkce sklizené z biologických aktiv

29. V souladu s odpovídajícími mezinárodními nebo národními účetními standardy zabývajícími se zemědělstvím mohou být zásoby představující zemědělskou produkci, kterou účetní jednotka získala sklizní biologických aktiv, oceněny při prvotním vykázání na úrovni jejich reálných hodnot po odpočtu odhadovaných nákladů spojených s jejich prodejem v okamžiku sklizně. To je pořizovací náklad těchto zásob k danému datu pro potřeby aplikace tohoto standardu.

Techniky oceňování pořizovacích nákladů

30. Techniky oceňování zásob, jako jsou metoda standardních nákladů nebo metoda maloobchodního prodeje, lze pro zjednodušení používat, pokud se jejich výsledky blíží ocenění na úrovni pořizovacích nákladů. Standardní náklady berou v úvahu běžnou úroveň spotřeby materiálu a obdobných dodávek, práce, účinnosti a kapacitního využití. Pravidelně se revidují, a pokud je to nutné, mění se s ohledem na aktuální podmínky.
31. Zásoby mohou být převedeny do účetní jednotky prostřednictvím nesměnných transakcí. Mezinárodní zdravotnická organizace může například po přírodní katastrofě darovat veřejné nemocnici zdravotnický materiál. Za takových okolností je pořizovacím nákladem takových zásob jejich reálná hodnota k datu jejich pořízení.

Nákladové vzorce

32. **Ocenění takových položek zásob, které nejsou běžně vzájemně zaměnitelné, a výrobků nebo služeb vyráběných a vymezených pro konkrétní projekty, se provádí takovým způsobem, aby bylo možno vyjádřit jejich individuální pořizovací náklady.**
33. Individuálními pořizovacími náklady se rozumí, že konkrétním položkám zásob se přiřazují jejich konkrétní náklady. Je to postup vhodný v případě položek, které jsou vymezeny pro konkrétní projekt, bez ohledu na to, jestli byly nakoupeny či vyrobeny. Konkrétní identifikace nákladů však není vhodná, pokud existuje velký počet položek zásob, které jsou běžně vzájemně zaměnitelné. Za takových okolností lze použít metodu výběru položek, které zůstanou v zásobách, aby se dosáhlo předem stanovených účinků na přebytek nebo schodek za účetní období.
34. **Při použití odstavce 33 použije účetní jednotka stejný nákladový vzorec pro všechny zásoby podobné povahy a s podobným použitím v účetní jednotce. U zásob s rozdílnou povahou nebo použitím (například při použití stejných komodit ve dvou různých segmentech) lze odůvodnit použití odlišných nákladových vzorců. Různé geografické umístění zásob (včetně různých příslušných daňových předpisů) samo o sobě dostatečně neodůvodňuje použití odlišných nákladových vzorců.**
35. **Kromě zásob, u kterých se používá pro oceňování způsob uvedený v odstavci 32, se zásoby oceňují s použitím nákladového vzorce „první do skladu, první ze skladu“ (FIFO) nebo váženého průměru. Účetní jednotka musí používat stejný nákladový vzorec pro všechny zásoby, jejichž podstata a způsob použití účetní jednotkou jsou stejné. Pro zásoby s rozdílné povahy nebo způsobu použití mohou být použity rozdílné nákladové vzorce.**
36. Zásoby využívané například v jednom segmentu mohou mít pro účetní jednotku jiný význam oproti stejnému druhu zásob užívaných v jiném segmentu. Rozdíly v územním umístění zásob však samy o sobě nepostačují k volbě odlišných nákladových vzorců.
37. Technika FIFO předpokládá, že položky zásob, které jsou první nakoupeny, jsou jako první prodány; položky tvořící zásobu na konci období jsou tedy časově posledními položkami, které byly nakoupeny nebo vyrobeny. Podle techniky váženého průměru je ocenění každé položky dáno váženým průměrem ocenění počátečního stavu podobných položek a ocenění podobných položek, které byly v průběhu období nakoupeny nebo vyrobeny. Průměr může být počítán periodicky nebo po každé dodávce v závislosti na okolnostech u účetní jednotky.

Čistá realizovatelná hodnota

38. Pořizovací náklady zásob nemusejí být zpětně získatelné, pokud jsou zásoby poškozené, zcela nebo částečně zastaralé nebo pokud poklesly jejich prodejní ceny. Pořizovací náklady zásob nemusí být zpětně získatelné také v případě, že se zvýšily odhadované náklady na dokončení nebo odhadované náklady na uskutečnění jejich prodeje, výměny nebo distribuce. Snižování ocenění zásob pod úroveň pořizovacích nákladů na úroveň čisté realizovatelné hodnoty je postupem, který je v souladu s tím, že aktiva se nevykazují v ocenění převyšujícím budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál očekávaný z jejich prodeje, směny, distribuce nebo užívání.
39. Snižování ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty se obvykle provádí položku po položce. Za určitých okolností však může být vhodné seskupovat podobné nebo vzájemně související položky. To může být případ takových položek zásob, které mají podobný účel nebo konečné užití a nemohou být prakticky oceněny odděleně od ostatních položek výrobní řady. Není vhodné snižovat ocenění zásob na základě klasifikace zásob, například hotových výrobků nebo veškerých zásob v určitém odvětvovém nebo územním segmentu. Poskytovatelé služeb obvykle kumulují pořizovací náklady každé služby, pro kterou samostatně stanovují prodejní cenu. Proto se každá taková služba považuje za samostatnou položku.
40. Odhady čisté realizovatelné hodnoty berou také v úvahu účel, pro který se zásoby drží. Například čistá realizovatelná hodnota určitého množství zásob, které je drženo pro uspokojení pevně smluvených prodejů nebo servisních smluv, vychází z cen stanovených těmito smlouvami. Pokud jsou prodejní smlouvy uzavřeny na menší množství, než činí skladová zásoba, je čistá realizovatelná hodnota přebytku založena na obvyklých prodejních cenách. Návod na vykazování rezerv nebo podmíněných závazků, které vznikají z pevných prodejních smluv, jejichž rozsah převyšuje množství zásob na skladě, nebo pevných nákupních smluv, lze nalézt v Mezinárodním účetním standardu IAS 37, „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva”
41. Materiál a obdobné dodávky určené k použití při výrobě zásob se nepřeceňují pod úroveň nákladů pořízení, pokud se očekává, že hotové výrobky, při jejichž výrobě se spotřebují, budou prodány, směněny nebo distribuovány za cenu stejnou nebo vyšší, než jsou náklady na jejich pořízení. Pokud však pokles cen materiálu naznačuje, že náklady hotových výrobků převyšují jejich čistou realizovatelnou hodnotu, materiál se přecení na úroveň čisté realizovatelné hodnoty. Za těchto okolností budou pravděpodobně nejlepším dostupným podkladem pro vyjádření jejich čisté realizovatelné hodnoty reprodukční náklady materiálů.

42. V každém následujícím období se provádí nový odhad realizovatelné hodnoty. Když přestanou působit okolnosti, které vedly k přecenění zásob pod úroveň nákladů pořízení, nebo pokud je zcela průkazné, že došlo ke zvýšení čisté realizovatelné hodnoty z důvodu změn ekonomických podmínek, pak se částka provedeného odpisu zruší (tzn., že takové storno je omezeno maximálně na částku původního odpisu), takže nová účetní hodnota je nižší z pořizovacích nákladů a revidované čisté realizovatelné hodnoty. K tomu například dojde, pokud položka zásob oceněná čistou realizovatelnou hodnotou, protože se její prodejní cena snížila, je na skladě i v následujícím období, kdy se její prodejní cena zvýší.

Distribuce zboží bezplatně nebo za symbolický poplatek

43. Účetní jednotka veřejného sektoru může skladovat zásoby, jejichž budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál přímo nesouvisí s jejich schopností generovat kladné čisté peněžní toky. Tento typ zásob může vzniknout, když se vláda rozhodla distribuovat určité zboží bezplatně nebo za symbolický poplatek. V takových případech je budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál zásob pro účely účetního výkaznictví dán částkou, jakou by účetní jednotka musela zaplatit, aby dosáhla ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, nutných k dosažení cílů účetní jednotky. Pokud nelze ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál získat na trhu, je nutné odhadnout jejich reprodukční náklady. Pokud dojde ke změně účelu, pro který jsou zásoby drženy, zásoby se ocení v souladu s ustanovením odstavce 15.

Uznání nákladů

44. **Při prodeji zásob, jejich směně nebo distribuci je jejich účetní hodnota uznána jako náklad, a to v období, v němž jsou uznány související výnosy. Pokud neexistuje žádný související výnos, náklad je uznán v okamžiku, kdy dojde k distribuci zboží nebo poskytnutí souvisejících služeb. Snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty a veškeré ztráty zásob by měly být uznány jako náklady v období, kdy ke snížení ocenění nebo ztrátám došlo. Všechna storna snížení hodnoty jsou vykázána jako snížení částky zásob zahrnutých do nákladů v období, v němž k těmto stornům dojde.**
45. V případě poskytovatelů služeb je okamžik, kdy jsou zásoby vykázány jako náklad, dán za normálních okolností okamžikem poskytnutí služby, nebo okamžikem vyúčtování (fakturace) placených služeb.
46. Některé zásoby mohou být přiřazeny k jiným aktivům, například zásoby, které jsou součástí pozemků, budov a zařízení pořízených ve vlastní režii. Zásoby, které tvoří část jiného aktiva, se odpisují do nákladů během doby použitelnosti tohoto aktiva.

Zveřejňování

47. **V účetní závěrce se zveřejní:**
- (a) **účetní pravidla užitá pro ocenění zásob, včetně použitých nákladových vzorců;**
 - (b) **celková účetní hodnota zásob a výše ocenění jednotlivých skupin zásob, rozčleněných způsobem odpovídajícím dané účetní jednotce;**
 - (c) **účetní hodnota zásob vedených v reálné hodnotě po odpočtu nákladů spojených s jejich prodejem;**
 - (d) **částka zásob vykázaných do nákladů v průběhu období;**
 - (e) **částka veškerých odpisů zásob vykázaných jako náklad v průběhu období v souladu s odstavcem 42;**
 - (f) **výše storen všech původně vykázaných odpisů, která jsou v souladu s odstavcem 42 vykázána ve Výkazu o finanční výkonnosti;**
 - (g) **okolnosti nebo události, které vedly ke stornům odpisů zásob v souladu s odstavcem 42; a**
 - (h) **účetní ocenění zásob daných do zástavy za závazky.**
48. Pro uživatele účetní závěrky jsou užitečné informace o účetním ocenění různých kategorií zásob a o rozsahu změn u těchto aktiv. Obecně lze zásoby členit na zboží, dodávky pro výrobu, materiál, nedokončenou výrobu a hotové výrobky. Zásoby poskytovatelů služeb lze označit jako nedokončenou výrobu.
49. Částka zásob vykázaná v daném období jako náklad se skládá z nákladů, které byly původně zahrnuty do ocenění zásob, které jsou nyní prodávány, směňovány nebo distribuovány, a dále z nepřirazené výrobní režie a z neobvyklých částek výrobních nákladů zásob. Za určitých podmínek v dané účetní jednotce tam mohou být zahrnuty další, například distribuční náklady.
50. Některé účetní jednotky používají takovou strukturu přebytku nebo schodku, který vede k vykázání částek lišících se od pořizovacích nákladů zásob zachycených jako náklad daného období. V tomto odlišném formátu člení účetní jednotka náklady podle jejich druhu. V takovém případě účetní jednotka uvádí pořizovací náklady, uznané jako náklady daného období, jako náklady na spotřebu materiálu, osobní náklady a ostatní pořizovací náklady zároveň s částkou čisté změny stavu zásob, k níž v daném období došlo.

Datum účinnosti

51. **Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.**
52. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Zrušení IPSAS 12 (z roku 2001)

53. Tento standard nahrazuje IPSAS 12, „Zásoby“ vydaný v roce 2001.

Zdůvodnění závěrů

Toto zdůvodnění závěrů doprovází navrhovaný Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor, ale není jeho součástí. Zdůvodnění závěrů pouze popisuje důvody, které vedly IPSASB k odchylkám od ustanovení odpovídajícího Mezinárodního účetního standardu.

Východiska

- BC1. Program Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) konvergence s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) je důležitým prvkem plánu práce IPSASB. Záměrem IPSASB je konvergovat Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor založené na akruální bázi s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví vydávanými Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) v těch případech, kdy je to pro veřejný sektor vhodné.
- BC2. IPSAS založené na akruální bázi, které jsou konvergované s IFRS, udržují shodu struktury a textu s IFRS, pokud neexistuje důvod pro odchylku v konkrétním případě veřejného sektoru. Odchylka od odpovídajícího IFRS se vyskytuje v případech, kdy požadavky na terminologii použité v IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor, nebo v případech, kdy je nezbytné zahrnutí doplňujícího komentáře nebo příkladů, které by ilustrovaly konkrétní požadavky veřejného sektoru. Rozdíly mezi IPSAS a jejich odpovídajícím IFRS jsou identifikovány ve Srovnání s IFRS, které je součástí každého IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 vydala IASB zveřejněný návrh předpokládaných změn 13 Mezinárodních účetních standardů (IAS)¹, jako součásti svého Celkového projektu zkvalitnění. Cílem tohoto projektu IASB bylo „snížit nebo odstranit alternativy, nežádoucí duplicity a konflikty mezi standardy, zabývat se některými otázkami konvergence a provést další vylepšení“. Výsledné verze IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 12 vydaný v červenci 2001 vycházel z IAS 2 „Zásoby“ (novelizovaného v roce 1993), který byl opětovně vydán v prosinci 2003. V závěru roku 2003 předchůdce IPSASB, kterým byl Výbor pro veřejný

¹ IAS byly dříve vydávány IASC. Standardy vydávané IASB se nazývají Mezinárodní standardů účetního výkaznictví (IFRS). IASB definovala, že IFRS se skládají z IFRS, IAS a Interpretací standardů. V některých případech IASB daný IAS pouze změnila, místo aby jej nahradila IFRS a v takových případech zůstalo standardu původní označení a číslo.

sektor (PSC) 2 , zahájil projekt zkvalitnění IPSAS, aby zabezpečil konvergenci IPSAS s vylepšenými IAS vydanými v prosinci 2003.

- BC5. IPSASB přezkoumal zlepšený IAS 2 a obecně se shodl s IASB na důvodech novely IAS a obecně i s provedenými změnami (Zdůvodnění závěrů vydané IASB zde není reprodukováno. Abonent *Předplatitelských služeb* IASB si mohou Zdůvodnění závěrů zobrazit na webových stránkách IASB na adrese www.iasb.org).
- BC6. Jako důsledek dalších IFRS vydaných po prosinci 2003 byl IAS 2 dále novelizován. IPSAS 12 neobsahuje následné úpravy vyplývající z IFRS vydaných po prosinci 2003. Důvodem je skutečnost, že IPSASB dosud neposoudila tyto změny a nevytvořila si názor na použitelnost požadavků obsažených v těchto IFRS v účetních jednotkách veřejného sektoru.

² Z PCS se stal IPSASB v listopadu 2004, kdy Rada IFAC změnila mandát PCS tak, aby se z něj stal nezávislý tvůrce standardů.

Srovnání s IAS 2

IPSAS 12, „Zásoby“ primárně čerpá z IAS 2 (novelizovaného v roce 2003) „Zásoby“. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 12 a IAS 2 jsou následující:

- K datu vydání tohoto standardu Výbor pro veřejný sektor (neuvažoval o použitelnosti IAS 41, „Zemědělství“, na účetní jednotky veřejného sektoru a z tohoto důvodu se v IPSAS 12 neodrážejí úpravy provedené v IAS 2 v důsledku vydání IAS 41.
- IPSAS 12 ve srovnání s IAS 2 používá odlišné definice, které vyplývají z faktu, že ve veřejném sektoru jsou některé zásoby distribuovány bezplatně nebo za symbolický poplatek.
- IPSAS 12 objasňuje, že nedokončená výroba představovaná službami poskytovanými bezplatně nebo za symbolickou částku vybíranou přímo od příjemců, není v rozsahu působnosti tohoto standardu.
- Do IPSAS 12 byla ve srovnání s IAS 2 přidána definice běžných reprodukčních nákladů.
- IPSAS 12 stanoví u zásob, které se pořizují prostřednictvím nesměnných transakcí, že jejich pořizovacím nákladem je reálná hodnota k datu pořízení.
- IPSAS 12 vyžaduje u zásob, které budou distribuovány bezplatně nebo za symbolický poplatek, ocenění v nižší částce z pořizovacích nákladů a běžných reprodukčních nákladů.
- Ve srovnání s IAS 2 byly do IPSAS 12 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 12 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 2. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů Výkaz o finanční výkonnosti v IPSAS 12. Ekvivalentním termínem v IAS 2 je Výkaz o úplném výsledku.
- IPSAS 12 nepoužívá termín výsledek, který má v IAS 2 širší význam než termín výnosy.

IPSAS 13—LEASINGY

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 17 (novelizovaného v roce 2003) „Leasingy“ 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 Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 17.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je publikován IASB v anglickém jazyce a kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IASB: IASB Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

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

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF, a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

IPSAS 13—LEASINGY

OBSAH

	Odstavec
Úvod	IN1-11
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–7
Definice	8–11
Změny v leasingových platbách v období mezi počátkem a začátkem leasingu	9
Smlouvy o nájmu a koupi	10
Přírůstková výpůjční úroková míra	11
Klasifikace leasingů	12–24
Leasingy a ostatní smlouvy	25–27
Leasingy v účetní závěrce nájemců	28–44
Finanční leasingy	28–41
Operativní leasingy	42–44
Leasingy v účetní závěrce pronajímatelů	45–69
Finanční leasingy	45–49
Prvotní zaúčtování	50-61
Operativní leasingy	62–69
Prodej a zpětný leasing	70–78
Přechodná ustanovení	79–84
Datum účinnosti	85–86
Zrušení IPSAS 13	87
Implementační příručka 1—Klasifikace leasingu	
Implementační příručka 2—Účtování o finančním leasingu u pronajímatele	
Implementační příručka 3—Účtování o finančním leasingu u nájemce	
Implementační příručka 4—Prodej a zpětný leasing, který vede k operativnímu leasingu	

Implementační příručka 5—Výpočet implicitní úrokové míry finančního leasingu

Zdůvodnění závěrů

Srovnání s IAS 17

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 13 „Leasingy“ je obsažen v odstavcích 1 – 87. Všechny uvedené odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 13 je nezbytné číst v kontextu Zdůvodnění závěrů a „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití adekvátních účetních pravidel standard IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Úvod

- IN1. Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 13, „Leasingy“ nahrazuje IPSAS 13, „Leasingy“ (vydaný v prosinci 2001) a použije se pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.

Důvody pro novelu IPSAS 13

- IN2. Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor vytvořila tento novelizovaný standard IPSAS 13 jako odpověď na projekt zkvalitnění mezinárodních účetních standard Rady pro mezinárodní účetní standardy a jako důsledek své snahy o vhodnou míru harmonizace standardů pro veřejný sektor se standardy pro soukromý sektor.
- IN3. Při tvorbě tohoto novelizovaného IPSAS 13 uplatnila IPSASB takové pravidlo, že byly provedeny všechny změny původního IAS 1, „Leasingy“, které byly výsledkem projektu zkvalitnění IAS realizovaného IASB, kromě těch případů, kdy se původní IPSAS lišil od ustanovení IAS 17 z důvodu jeho zaměření na veřejný sektor; takové odchylky byly v tomto IPSAS 13 ponechány a jsou zmíněny v části srovnání s IAS 17. Veškeré změny, které IASB provedla v IAS 17, následně po projektu zkvalitnění IAS, nebyly již do IPSAS 13 promítnuty.

Změny v požadavcích

- IN4. Hlavní odlišnosti tohoto standardu od předchozí verze IPSAS 13 jsou popsány níže.

Definice

- IN5. Standard v odstavci 8 definuje „počáteční přímé náklady“ jako „vyvolané náklady, které jsou přímo přiřaditelné sjednání a uzavření leasingové smlouvy s výjimkou takových nákladů, které jsou vynaloženy výrobcí nebo prodejci, kteří jsou v pozici pronajímatelů“, Předchozí IPSAS 13 tuto definici neobsahoval.
- IN6. Standard v odstavci 8 definuje „začátek leasingu“ jako „datum, od kterého je nájemce oprávněn vykonávat svá uživatelská práva k najatému aktivu“. Tento okamžik se odlišuje od počátku leasingu, který je definován jako „datum uzavření smlouvy nebo datum, od kterého jsou smluvní strany vázány hlavními body leasingu, nastane-li dříve“. Standard objasňuje, že zaúčtování částek stanovených k počátku leasingu se provede k začátku leasingu. Pokud se leasingová smlouva upraví o náklady na straně pronajímatele, které nastanou mezi počátkem a začátkem leasingu, důsledek takových změn se považuje za již existující k datu počátku leasingu (viz odstavec 9).

IN7. Předchozí IPSAS 13 začátek leasingu nedefinoval a implicitně předpokládal, že začátek a počátek leasingu se shodují.

Klasifikace leasing pozemků a budov

IN8. Standard v odstavci 20 vyžaduje, aby v případě leasingu pozemků a budov účetní jednotka pro účely klasifikace jejich leasingu posuzovala pozemky a budovy samostatně. Část leasingu připadající na pozemek se obvykle klasifikuje jako operativní leasing pokud nejde o případ, kdy na konci doby trvání leasingu dojde k převodu vlastnictví na nájemce. Část připadající na budovy se klasifikuje jako finanční nebo operativní leasing na základě kritérií uvedených v tomto standardu. Minimální leasingové platby se rozdělí mezi části připadající na pozemky a budovy v relativním poměru reálné hodnoty podílu na pozemcích a na budovách.

IN9. Předchozí IPSAS 13 se konkrétně nevyjadřoval ke klasifikaci leasingu pozemků a budov a nestanoval, jak mezi nimi dělit leasingové platby.

Počáteční přímé náklady u pronajímatele

IN10. Standard vyžaduje, aby pronajímatel zahrnul počáteční přímé náklady finančního leasingu do počátečního ocenění pohledávek z finančního leasingu. Při operativním leasingu se tyto počáteční přímé náklady přičítají k účetní hodnotě pronajímaného aktiva a rozeznávají se jako náklad po dobu trvání leasingu na stejné bázi jako výnos z leasingu. Tato úprava se nevztahuje na leasingy poskytované výrobcí nebo prodejci. Výrobci nebo prodejci vykážou tyto náklady v období, kdy je rozeznán zisk nebo ztráta z prodeje (viz odstavce 50, 55 a 65)

IN11. Předchozí IPSAS 13 obsahoval volbu účtování těchto nákladů – mohly být zaúčtovány okamžitě jako náklad nebo mohly být účtovány postupně po dobu leasingu. Tato volba platila jak pro operativní, tak pro finanční leasing.

Cíl

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

Rozsah působnosti

2. Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro účetnictví všech leasingů kromě:

- (a) leasingových smluv k průzkumu nebo využití přírodních zdrojů jako jsou například ropa, zemní plyn, dřevo, kovy a podobná práva k nerostným zdrojům; a
- (b) licenčních smluv, jejichž předmětem jsou takové položky jako filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, patenty a autorská práva.

Tento standard se však nepoužije pro oceňování:

- (a) nemovitostí držených nájemci, které se účtují jako investice do nemovitostí (viz Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor IPSAS 16, „Investice do nemovitostí“);
 - (b) investic do nemovitostí pronajatých formou operativního leasingu u pronajímatele (viz IPSAS 16);
 - (c) biologických aktiv držených nájemci na základě finančního leasingu (viz relevantní mezinárodní nebo národní standard zabývající se zemědělstvím); nebo
 - (d) biologických aktiv poskytovaných pronajímateli v rámci operativního leasingu (viz relevantní mezinárodní nebo národní standard zabývající se zemědělstvím).
3. Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.
 4. Tento Standard se vztahuje na smlouvy, které převádějí právo užívání aktiv, a to i když pronajímatele poskytuje základní služby související s provozem nebo údržbou těchto aktiv. Tento standard se nevztahuje na smlouvy o službách, na základě kterých nedochází k převodu práva užívání aktiv z jedné smluvní strany na druhou. Účetní jednotky veřejného sektoru někdy uzavírají složité dohody o poskytování služeb, které případně mohou, ale nemusí, obsahovat leasingy aktiv. Tyto dohody jsou popsány v odstavcích 25 až 27.
 5. Tento standard se nepoužije na leasingové smlouvy k průzkumu nebo využití přírodních zdrojů jako jsou například ropa, zemní plyn, dřevo, kovy

a podobná práva k nerostným zdrojům a licenční smlouvy, jejichž předmětem jsou filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, patenty a autorská práva podobně. A to z toho důvodu, že dohody těchto typů jsou zpravidla složitými účetními problémy, které je potřeba řešit samostatně.

6. Tento standard se nepoužije na investice do nemovitostí. Investice do nemovitostí se jak u pronajímatele, tak i u nájemce oceňují v souladu s IPSAS 16.
7. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (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

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

Začátek leasingu je datum, od kterého je nájemce oprávněn vykonávat své právo využívat najaté aktivum. Je to datum původního uznání leasingu (např. uznání aktiv, závazků, výnosu nebo nákladů vyplývajících z leasingu).

Podmíněná část nájemného je ta část leasingových splátek, která není stanovena pevnou částkou, ale je založena na budoucí hodnotě faktoru odlišného od průběhu času (např. na procentech z budoucího prodeje, rozsahu použití v budoucnosti, budoucích cenových indexech, budoucích tržních úrokových mírách).

Ekonomická životnost je buď:

- (a) období, během kterého se očekává, že aktivum přinese ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál jednomu nebo více uživatelům; nebo
- (b) objem produkce, který bude podle předpokladu získán z aktiva jedním nebo více uživateli.

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

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

Hrubá investice do leasingu je souhrn:

- (a) minimálních leasingových plateb, nárokováných v rámci finančního leasingu pronajímatelem; a
- (b) zvýšený o případnou nezaručenou zbytkovou hodnotu připadající na pronajímatele.

Zaručená zbytková hodnota je:

- (a) ta část zbytkové hodnoty pro nájemce, která je zaručena nájemcem nebo stranou spojenou s nájemcem (za částku záruky se považuje nejvyšší částka, jaká může být každopádně zaplácena); a
- (b) ta část zbytkové hodnoty pro pronajímatele, která je zaručena nájemcem nebo třetí stranou, která není spojená s pronajímatelem, ale je finančně schopná splnit závazky vyplývající ze záruky.

Počátek leasingu je dřívější z data leasingové smlouvy nebo data, ke kterému vznikají nároky stran na základní užítky z leasingu. K tomuto datu:

- (a) se leasing klasifikuje buď jako provozní nebo finanční leasing; a
- (b) v případě finančního leasingu jsou částky, které mají být uznány na začátku období leasingu, již určeny.

Vstupní přímé náklady jsou přírůstkové náklady, které jsou přímo přidělitelné vyjednávání a vzniku leasingu, s výjimkou nákladů vzniklých u výrobce nebo obchodních pronajímatelů.

Implicitní úroková míra leasingu je diskontní sazba, pro kterou platí, že na počátku leasingu se souhrnná současná hodnota:

- (a) minimálních leasingových plateb; a
- (b) nezaručené zbytkové hodnoty

rovná souhrnu (i) reálné hodnoty pronajímaného aktiva a (ii) dalších vstupních přímých nákladů.

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

Doba leasingu je 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 na počátku leasingu dostatečně jisté, že nájemce opci využije.

Přírůstková výpůjční úroková míra nájemce je taková úroková míra, kterou by nájemce zaplatil za podobný leasing, nebo pokud není možné takovou úrokovou míru zjistit, taková úroková míra stanovená na počátku leasingu, za kterou by si nájemce vypůjčil prostředky nezbytné pro koupi aktiva na stejně dlouhé období a s podobnou zárukou.

Minimální leasingové platby jsou 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:

- (a) částkami pro nájemce jím zaručenými nebo zaručenými stranou s ním spojenou; nebo
- (b) zbytkovou hodnotou pro pronajímatele zaručenou pronajímateli buď:
 - (i) nájemcem;
 - (ii) stranou spojenou s nájemcem; nebo
 - (iii) nezávislou třetí stranou nespřízněnou, která je finančně schopna zprostit se závazků ze záruky.

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 na počátku 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 nákupní opce.

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

Nevypověditelný leasing je leasing, jehož výpověď je možná pouze:

- (a) vyskytne-li se zvlášť nepravděpodobná událost;
- (b) se souhlasem pronajímatele;
- (c) pokud nájemce vstoupí do nového leasingu na stejné nebo podobné aktivum a se stejným pronajímatelem; nebo
- (d) poté, co nájemce zaplatí tak velkou dodatečnou částku, že se na počátku leasingu jeví jeho zachování jako přiměřené.

Operativní leasing je jiný leasing než finanční leasing.

Nerealizovaný finanční výnos je rozdíl mezi:

- (a) hrubou investicí do leasingu; a

- (b) čistou investicí do leasingu.

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

Doba použitelnosti je odhadnuté zbývající období od počátku leasingového vztahu bez omezení doby trvání leasingu, během kterého lze očekávat využití ekonomického prospěchu a využitelného potenciálu daného aktiva účetní jednotkou.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

Změny v leasingových platbách v období mezi počátkem a začátkem leasingu

- Leasingová smlouva nebo dohoda může obsahovat ustavení o úpravě leasingových plateb z důvodu změny výrobních nebo pořizovacích nákladů pronajímaného majetku nebo změn jiných veličin ovlivňujících cenu nebo hodnoty, jako je například obecná cenová úroveň, náklady na financování leasingu na straně pronajímatele, které nastanou v období mezi počátkem a začátkem leasingu. V takovém případě se případný důsledek takových změn považuje pro účely tohoto standardu za již existující k datu počátku leasingu.

Smlouvy o nájmu a koupi

- Definice leasingu zahrnuje smlouvy o nájmu aktiva, které obsahují ustanovení umožňující nájemci nabýt vlastnictví aktiva po splnění dohodnutých podmínek. Tyto smlouvy se někdy označují jako smlouvy o nájmu a koupi.

Přírůstková výpůjční úroková míra

- Pokud má účetní jednotka úvěry s vládními garancemi, bude při výpočtu přírůstkové výpůjční úrokové míry nájemcem zohledněna existence všech vládních záruk a všech poplatků se zárukou spojených. Za normálních okolností to povede k nižší přírůstkové výpůjční úrokové míře.

Klasifikace leasingů

- Klasifikace leasingů přijatá tímto standardem je založena na míře, ve které jsou rizika a odměny vyplývající z vlastnictví pronajímaného aktiva rozloženy mezi nájemce a pronajímatele. Rizika zahrnují možnosti ztrát z nevyužití kapacity, technologického zastarávání nebo změny hodnoty v důsledku změny ekonomických podmínek. Přínosy mohou být představovány očekáváním využitelného potenciálu nebo ziskových operací

po dobu ekonomické životnosti aktiva a přínosem ze zhodnocení nebo realizace zbytkové hodnoty aktiva.

13. **Leasing je klasifikován jako finanční leasing, jestliže se převádějí v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví. Leasing je klasifikován jako operativní leasing, jestliže se nepřevádějí v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví.**
14. Protože je transakce mezi pronajímatelem a nájemcem je založena na leasingové smlouvě uzavřené mezi nimi, je vhodné použít konzistentní definice. Užití těchto definic za odlišných okolností, které mohou nastat u pronajímatele a nájemce, může vést k tomu, že leasing bude klasifikován odlišně pronajímatelem a nájemcem. To může být například případ, kdy pronajímatel má užitek ze zaručené zbytkové hodnoty poskytnuté stranou nespřízněnou s nájemcem.
15. Zda je leasing finančním leasingem nebo operativním leasingem záleží spíše na podstatě transakce než na formě smlouvy. Přestože následující příklady jsou příklady situací, které samy o sobě či v kombinaci obvykle vedou k leasingu klasifikovanému jako finanční leasing, nemusí leasing splňovat všechna tato kritéria, aby byl klasifikován jako finanční:
 - (a) při leasingu se převádí vlastnictví aktiva na nájemce do konce doby trvání leasingu;
 - (b) nájemce má opci na koupi aktiva za cenu, o které se předpokládá, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu možného využití opce, takže na počátku leasingu je dostatečně jisté, že opce bude využita;
 - (c) doba trvání leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnictví aktiva není převedeno;
 - (d) na počátku leasingu se současná hodnota minimálních leasingových plateb rovná v podstatě celé reálné hodnotě pronajímaného aktiva;
 - (e) pronajímaná aktiva jsou tak zvláštní povahy, že pouze tento konkrétní nájemce je může využít bez větších úprav; a
 - (f) najímané aktivum nelze snadno nahradit jiným aktivem.
16. Ostatní ukazatele, které jednotlivě nebo v kombinaci mohou vést také ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu jsou následující:
 - (a) může-li nájemce vypovědět leasing, ponese pronajímatelovy ztráty spojené s vypovězením;
 - (b) přínosy nebo újmy z pohybu reálné hodnoty zbytkové hodnoty připadají nájemci (například ve formě slevy z nájemného rovnající se většině utržených prostředků z prodeje aktiva na konci leasingu); a

- (c) nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než tržní nájemné.
17. Příklady a indikátory uvedené v odstavcích 15 a 16 nejsou vždy nevyvratitelné. Je-li z ostatních podmínek leasingu patrné, že leasing nepřevádí v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví, klasifikuje se jako operativní. To mohou být například případy, kdy vlastnictví aktiva je na konci leasingu převáděnou za pohyblivou platbu odvíjející se od jeho reálné hodnoty, nebo nájemné je podmíněné, a v jejichž důsledku nájemce nenese v podstatě všechna rizika a přínosy.
18. Leasing se klasifikuje k počátku leasingu. Pokud se kdykoli nájemce a pronajímatel dohodnou na takové změně podmínek leasingu, kromě obnovení leasingu, které bude posuzováno jako jiná klasifikace leasingu podle kritérií uvedených v odstavcích 12 až 17, pokud by takové změny platily již k počátku leasingu, pak se revidovaná smlouva považuje za novou smlouvu po celou dobu své platnosti. Změny v odhadech (například změny v odhadech ekonomické životnosti nebo zbytkové hodnoty pronajatého majetku) nebo změny okolností (například prodlení ze strany nájemce) však nedávají důvod k nové klasifikaci leasingu pro účetní účely.
19. Leasingy pozemků a budov se klasifikují jako operativní leasingy nebo finanční leasingy stejným způsobem jako leasingy jiných aktiv. Charakteristickým znakem pozemku je za normálních okolností neomezená ekonomická životnost, a jestliže se neočekává převod vlastnictví na nájemce na konci nájemní doby, na nájemce nejsou obvykle přenesena v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví; v takovém případě by leasing pozemku byl operativním leasingem. Úhrada provedená v době vstupu do leasingového vztahu nebo při převzetí předmětu leasingu, který je účtován jako operativní leasing, představuje předplacené leasingové platby, které budou umořovány po dobu trvání leasingu v souladu s rozložením užitků pocházejících z užívání předmětu leasingu.
20. V případě leasingu pozemků a budov tvoří pozemky a budovy části, které se pro účely klasifikace leasingu posuzují samostatně. Jestliže se u obou částí očekává převod vlastnictví na nájemce na konci doby trvání leasingu, obě části se klasifikují jako finanční leasing, ať už se považují za jeden leasing nebo dva leasingy. To platí s výjimkou případů, kdy je z dalších okolností zřejmé, že při leasingu nedochází k převodu v podstatě všech rizik a přínosů vyplývajících z vlastnictví jedné nebo obou částí. Když má pozemek neomezenou ekonomickou životnost, je ta část, která připadá na pozemek, obvykle klasifikována jako operativní leasing pokud nejde o případ, kdy se v souladu s odstavcem 19 očekává převod vlastnictví na nájemce na konci doby trvání leasingu. Část, která připadá na budovy, se klasifikuje jako finanční nebo operativní leasing v souladu s odstavci 12 až 18.

21. Kdykoliv je to pro účely klasifikace a účtování leasingu pozemků a budov třeba, rozdělí se minimální leasingové platby (včetně veškerých jednorázových plateb hrazených předem) mezi části připadající na pozemky a budovy v relativním poměru reálné hodnoty podílu na pozemcích, který představuje část připadající na pozemky, a reálné hodnoty podílu na budovách, který představuje část připadající na budovy, k počátku leasingu. Jestliže leasingové platby nelze spolehlivě rozdělit mezi uvedené dvě části, celý leasing se klasifikuje jako finanční leasing, není-li zřejmé, že obě části jsou operativním leasingem. V takovém případě by byl celý leasing klasifikován jako operativní leasing.
22. V případě leasingu pozemků a budov, ve kterých by byla nevýznamnou částka připadající na část představovanou pozemky, která by byla stanovena v rámci prvotního zaúčtování v souladu s odstavcem 28, lze pozemky a budovy pro účely klasifikace leasingu posuzovat jako jeden celek a klasifikovat je v souladu s odstavci 12 až 18 jako finanční nebo operativní leasing. V takovém případě se ekonomická životnost budov považuje za ekonomickou životnost celého pronajímaného aktiva
23. Samostatné oceňování částí představovaných pozemky a budovami se nevyžaduje, jestliže se podíl nájemce na pozemcích a budovách klasifikuje jako investice do nemovitostí v souladu se standardem IPSAS 16 a je použit model oceňování reálnou hodnotou. Pro toto posouzení se vyžaduje provedení podrobných propočtů pouze v případech, kdy je klasifikace jedné nebo obou částí nejistá.
24. V souladu se standardem IPSAS 16 může nájemce klasifikovat podíly na nemovitostech vedených jako operativní leasing jako investici do nemovitostí. Jestliže tak učiní, podíl na nemovitosti se účtuje, jako kdyby byl finančním leasingem, a k tomu se navíc na vykazovaná aktiva použije model oceňování reálnou hodnotou. Nájemce pak pokračuje v účtování leasingu jako o finančním leasingu, i kdyby následná událost změnila povahu podílu nájemce na nemovitosti tak, že by již nadále nebyl klasifikován jako investice do nemovitosti. Tato situace může například nastat, když nájemce:
 - (a) užívá nemovitosti, která je poté převedena na vlastníkem užívanou nemovitost v pořizovací ceně, za kterou se považuje její reálná hodnota k datu změny užívání; nebo
 - (b) poskytne podnájem, kterým přenese v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví podílu na nespřízněnou třetí stranu. Nájemce účtuje takový podnájem jako finanční leasing třetí straně, třebaže třetí strana ho může účtovat jako operativní leasing.

Leasingy a ostatní smlouvy

25. Smlouva může obsahovat pouze dohodu o nájmu aktiva. Leasing však také může být jednou částí v širší skupině smluv uzavřených s účetními jednotkami soukromého sektoru za účelem vytvoření, pořízení, provozování a/nebo převodu aktiv. Účetní jednotky veřejného sektoru uzavírají často takové smlouvy, zvláště v souvislosti s dlouhodobými hmotnými aktivy a aktivy tvořícími infrastrukturu. Účetní jednotka veřejného sektoru může například postavit dálnici s vybíranými poplatky. Poté může tuto zpoplatněnou dálnici pronajmout účetní jednotce soukromého sektoru, přičemž se tato účetní jednotka soukromého sektoru zaváže:
- (a) k najmutí dálnice po prodloužené období (s opcí na koupi tohoto zařízení nebo bez ní);
 - (b) provozovat tuto dálnici; a
 - (c) splnit rozsáhlé požadavky na údržbu, včetně pravidelné modernizace jak povrchu vozovky, tak i technologie, která řídí dopravu.

Jiné smlouvy mohou obsahovat leasing infrastruktury účetní jednotkou veřejného sektoru od soukromého sektoru.

26. Pokud smlouva obsahuje identifikovatelný operativní nebo finanční leasing tak, jak je definovaný tímto standardem, ustanovení tohoto standardu se použijí na část smlouvy týkající se leasingu.
27. Účetní jednotky veřejného sektoru také někdy uzavírají řadu smluv o obstarání zboží a/nebo služeb, které nutně zahrnují použití vymezených aktiv. Z některých těchto smluv nemusí být zřejmé, zda vznikl leasing definovaný tímto standardem. V takových případech je potřeba odborného posouzení, a pokud došlo ke vzniku leasingu, použije se tento standard; pokud leasing nevznikl, účetní jednotky účtují o těchto smlouvách v souladu s ustanoveními ostatních relevantních Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, nebo pokud takové neexistují, v souladu s ostatními relevantními mezinárodními a/nebo národními účetními standardy.

Leasingy v účetní závěrce nájemců

Finanční leasingy

28. **K datu začátku leasingu nájemci rozeznají ve svých Výkazech o finanční situaci aktiva pořízená prostřednictvím finančního leasingu jako aktiva a s nimi související leasingové závazky jako závazky v částkách rovnajících se reálné hodnotě najatého majetku, nebo v současné hodnotě minimálních leasingových plateb, pokud je nižší; obě tyto částky se stanovují k počátku leasingu. Při výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových plateb je diskontním faktorem**

implicitní úroková míra leasingu, je-li možné ji určit; jestliže to není možné, použije se přírůstková výpůjční úroková míra nájemce.

29. Transakce a ostatní události se zachycují a vykazují podle své podstaty a ekonomického obsahu, nikoli pouze podle své právní formy. Třebaže z právního hlediska u leasingových smluv nájemce nezískává vlastnické právo k najatému aktivu, v případě finančních leasingů podstata a ekonomický obsah spočívají v tom, že nájemce získává ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál z užívání najatého aktiva po podstatnou část jeho ekonomické životnosti výměnou za uzavření závazku zaplatit za toto právo částku blízká součtu reálné hodnoty najatého aktiva stanovené k počátku leasingu a souvisejícího finančního nákladu.
30. Pokud by se takové leasingové operace neodrazily v účetních výkazech nájemce, došlo by k podhodnocení ekonomických zdrojů a závazků účetní jednotky, a tudíž i ke zkreslení finančních ukazatelů. Je proto žádoucí, aby byl finanční leasing zachycen v účetních výkazech nájemce jako aktivum a jako závazek uhradit budoucí leasingové platby. Na začátku leasingu se aktivum a závazek z budoucích leasingových plateb zachytí v účetních výkazech ve stejných částkách s výjimkou počátečních přímých nákladů nájemce, které se přičítají k částce, v jejíž výši je aktivum vykazováno.
31. Není vhodné, aby se závazky z najatých aktiv vykazovaly v účetních výkazech jako položka, která snižuje hodnotu najatých aktiv.
32. Pokud se závazky pro účely jejich vykazání ve Výkazu o finanční situaci člení na dlouhodobé a krátkodobé, stejné členění se použije i na závazky z leasingu.
33. Počáteční přímé náklady se často vynakládají v souvislosti se specifickými leasingovými činnostmi, jako jsou například zprostředkování a zajištění leasingových smluv. Náklady, které se přímo vztahují k činnosti nájemce spojené s finančním leasingem, se přičítají k částce, v jejíž výši je najaté aktivum vykazáno.
34. **Minimální leasingové platby se rozdělují na finanční náklady a snížení nesplaceného závazku. Finanční náklady jsou alokovány do jednotlivých období po dobu trvání leasingu tak, aby byla zajištěna konstantní úroková míra u zbývajících zůstatků závazku. Podmíněně nájemné se stává nákladem v obdobích, ve kterých k němu dojde.**
35. V praxi nájemce může k alokaci finančních nákladů do období během doby leasingu použít přibližné hodnoty z důvodu zjednodušení výpočtu.
36. **Z finančního leasingu vznikají v každém účetním období jak (v případě odpisovatelného aktiva) odpisové náklady, tak i finanční náklady. Odpisová politika pro odpisovatelná najatá aktiva musí být konzistentní s tou, která se používá pro vlastní aktiva, a vykázané odpisy musí být vypočteny v souladu s Mezinárodním účetním**

standardem pro veřejný sektor IPSAS 17 „Pozemky, budovy a zařízení“ a mezinárodními a/nebo národními účetními standardy, které se týkají nehmotných aktiv a které jsou používány účetní jednotkou. Jestliže není dostatečně jisté, že nájemce získá vlastnictví aktiva na konci doby trvání leasingu, aktivum se plně odepíše během doby trvání leasingu nebo doby použitelnosti aktiva, podle toho, co je kratší.

37. Částka odpisu najatého aktiva je systematicky alokována do každého účetního období během doby předpokládaného užívání, konzistentně s odpisovou politikou nájemce, kterou užívá pro vlastní aktiva. Jestliže je dostatečně jisté, že nájemce získá vlastnictví aktiva na konci doby leasingu, je dobou předpokládaného užívání doba použitelnosti aktiva; jinak je aktivum odepsáno po dobu trvání leasingu nebo po dobu použitelnosti podle toho, co je kratší.
38. Součet odpisů aktiva a finančních nákladů za dané období se zřídka rovná leasingovým platbám splatným za dané období a tudíž je nevhodné, aby se splatné leasingové platby uznávaly za náklady období. Stejně tak je nepravděpodobné, že by se částka aktiva rovnala částce souvisejícího závazku po začátku leasingu.
39. K určení toho, zda došlo ke snížení hodnoty najatého aktiva, účetní jednotka použije relevantní test na znehodnocení z mezinárodních a/nebo národních účetních standardů.
40. **Nájemci zveřejňují v případě finančního leasingu následující informace:**
- (a) **pro každou kategorii aktiv jejich čistou účetní hodnotu k datu vykázání;**
 - (b) **rozpis rozdílů mezi souhrnem budoucích minimálních leasingových plateb k datu vykázání a jejich současnou hodnotou;**
 - (c) **kromě toho účetní jednotka zveřejňuje úhrn budoucích minimálních leasingových plateb zjištěných k datu vykázání a jejich současných hodnot pro každé z následujících období:**
 - (i) **do 1 roku;**
 - (ii) **od jednoho roku do pěti let; a**
 - (iii) **nad pět let;**
 - (d) **podmíněné nájemné vykázané jako náklad za dané období;**
 - (e) **souhrn budoucích očekávaných minimálních sub-leasingových plateb, které budou obdrženy z nevypověditelných sub-leasingů k datu vykázání; a**

- (f) **obecný popis nájemcových významných leasingových smluv zahrnujících, ale neomezujících se, na následující:**
- (i) **na jakém základě se stanovují platby podmíněného nájemného;**
 - (ii) **existence a podmínky možnosti prodloužení nebo kupní opce a eskalační doložka; a**
 - (iii) **omezení stanovená leasingovými smlouvami, týkající se například výplat čistých přebytků, splátek kapitálu, dividend, dodatečných dluhů a dalších leasingů.**

41. Nájemci jsou u aktiv najatých formou finančního leasingu, které nájemce zaúčtoval jako pořízení aktiv, dále povinni splnit požadavky na zveřejnění dle standardů IPSAS 16, IPSAS 17, IPSAS 21, a mezinárodních a/nebo národních standardů, které se týkají nehmotných aktiv a snížení hodnoty peněžotvorných aktiv a které jsou používány účetní jednotkou.

Operativní leasingy

42. **Leasingové platby z operativního leasingu se uznávají jako náklad rovnoměrně po dobu trvání leasingu, pokud není dostupný jiný model, který by lépe systematicky odrážel časové rozložení přínosů plynoucích uživateli.**
43. U operativních leasingů se leasingové platby (vyjma nákladů na služby jako je například pojištění a údržba) uznávají rovnoměrně jako náklad období, pokud není dostupný jiný model, který by lépe systematicky odrážel časové rozložení přínosů plynoucích uživateli, a to i v případech, kdy platby jsou rozloženy jinak.
44. **Nájemci v případě operativního leasingu zveřejňují následující informace:**
- (a) **souhrn budoucích minimálních leasingových plateb pro nezrušitelný operativní leasing pro každé z následujících období:**
 - (i) **do 1 roku;**
 - (ii) **od jednoho roku do pěti let; a**
 - (iii) **nad pět let;**
 - (b) **souhrn budoucích očekávaných minimálních sub-leasingových plateb, které budou obdrženy z nezrušitelného sub-leasingu k datu vykazání;**
 - (c) **leasingové platby a platby podnájemného vykázané jako náklad daného období s odděleným vyčíslením minimálních**

leasingových plateb, podmíněného nájemného a plateb podnájemného; a

- (d) **obecný popis nájemcových významných leasingových smluv zahrnujících, ale neomezujičích se, na následující:**
 - (i) **na jakém základě se stanovuje podmíněné nájemné;**
 - (ii) **existence a podmínky možnosti prodloužení nebo kupní opce a eskalační doložka; a**
 - (iii) **omezení stanovená leasingovými smlouvami, týkající se například výplat čistých přebytků, splátek kapitálu, dividend, dodatečných dluhů a dalších leasingů.**

Leasingy v účetní závěrce pronajímatelů

Finanční leasingy

- 45. Tento standard popisuje způsob, jak vykazovat finanční výnosy z finančního leasingu. Výraz „pronajímatel, který je výrobce nebo prodejce“ je tímto standardem používán k označení všech účetních jednotek veřejného sektoru, které vyrábějí nebo prodávají aktiva a navíc jsou také pronajímateli těchto aktiv, bez ohledu na rozsah jejich výrobních, prodejních a leasingových činností. V případě účetních jednotek, které jsou pronajímateli, kteří jsou výrobci nebo prodejci, se standard také zabývá způsobem zobrazení přínosu a újmy pocházející z převodu aktiv.
- 46. Účetní jednotky veřejného sektoru se mohou stát pronajímatelem ve finančním leasingu za řady okolností. Některé účetní jednotky veřejného sektoru pravidelně obchodují s aktivy. Například vlády mohou vytvořit účetní jednotky se speciálním účelem, které jsou odpovědné za centralizované opatřování aktiv a jejich distribuci ke všem ostatním účetním jednotkám. Centralizace nákupů dává větší příležitosti získat obchodní slevy nebo jiné výhodné podmínky. V některých jurisdikcích může centrální nákupní jednotka nakupovat jednotlivé položky jménem jiných účetních jednotek s tím, že všechny transakce jsou prováděny jménem těchto účetních jednotek. V jiných jurisdikcích může centrální nákupní jednotka nakupovat jednotlivé položky svým vlastním jménem a její funkce mohou zahrnovat:
 - (a) obstarávání aktiv a dodávek;
 - (b) distribuci aktiv formou prodeje nebo finančního leasingu; a/nebo
 - (c) řízení portfolia aktiv, jako je například vozový park, která jsou užívána jinými jednotkami, a zajištění jejich dostupnosti formou krátkodobého nebo dlouhodobého leasingu nebo koupě.

47. Jiné účetní jednotky veřejného sektoru mohou uzavírat leasingové transakce méně často a v menším měřítku. Konkrétně se jedná o účetní jednotky veřejného sektoru, které dříve tradičně vlastnily a provozovaly aktiva infrastruktury jako například silnice, přehrady a vodní elektrárny, a v jejichž případě již nyní nedochází k automatickému přebírání vlastnictví a odpovědnosti za provoz těchto aktiv. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou převádět současná aktiva infrastruktury formou prodeje nebo finančního leasingu na účetní jednotky soukromého sektoru. Navíc může docházet i k tomu, že účetní jednotky veřejného sektoru vytvoří nová dlouhodobá hmotná aktiva pro infrastrukturu ve spolupráci s účetními jednotkami soukromého sektoru se záměrem přenechání odpovědnosti za aktiva soukromé účetní jednotce formou prodeje nebo finančního leasingu poté, co aktiva budou dokončena. V některých případech má soukromý sektor kontrolu nad aktivem po dobu uvedenou ve smlouvě a poté dojde k převodu jeho vlastnictví a kontroly na veřejný sektor – například místní samospráva postaví nemocnici a pronajme ji na dvacet let podniku soukromého sektoru a poté se zařízení vrátí zpět pod veřejnou kontrolu.
48. **Pronajímatelé ve svých Výkazech o finanční situaci uznají pohledávky z titulu leasingových plateb v rámci finančního leasingu jako aktiva. Tato aktiva vykazují jako pohledávku v částce rovnající se čisté finanční investici do leasingu.**
49. V rámci finančního leasingu jsou všechna rizika a přínosy vyplývající z právního vlastnictví pronajímatelem převáděny, a proto pohledávky z leasingových plateb jsou pokládány pronajímatelem za splátky jistiny a finanční výnos je určen k úhradě a odměně pronajímatele za jeho investici a služby.

Prvotní zaúčtování

50. Počáteční přímé náklady jsou pronajímateli často vynakládány a zahrnují částky jako například provize, právní poplatky a interní náklady, které jsou vyvolány jednáními o uzavření leasingové smlouvy a jsou jim přímo přiřaditelné. Nezahrnují obecné režijní náklady jako například odbytové a marketingové náklady. U finančního leasingu mimo leasingů poskytovaných výrobcí nebo prodejci, jsou počáteční přímé náklady zahrnuty do počátečního ocenění pohledávek z finančního leasingu a snižují částku výnosů rozeznanou za dobu trvání leasingu. Implicitní úroková míra leasingu je definována tak, že počáteční přímé náklady jsou automaticky zahrnuty do pohledávek z finančního leasingu; není třeba je přičítat samostatně. Náklady na sjednání a uzavření leasingové u pronajímatelů, kteří jsou výrobci nebo prodejci, jsou z definice počátečních přímých nákladů vyloučeny. V důsledku toho jsou vyloučeny z čistých investic do leasingu a jsou rozeznány jako náklad v období, kdy je rozeznán přínos

nebo újma z prodeje, což je u finančního leasingu obvykle na začátku doby leasingu.

51. **Uznání finančního výnosu je založeno na modelu odrážejícím konstantní periodickou míru návratnosti pronajímatelovy čisté investice do finančního leasingu.**
52. Pronajímatel usiluje o alokaci finančního výnosu během doby leasingu na systematické a racionální bázi. Tato alokace výnosů je založena na modelu odrážejícím konstantní periodickou návratnost čisté finanční investice pronajímatele do finančního leasingu. Leasingové splátky vztahující se k účetnímu období, mimo částek za poskytované služby, jsou účtovány ve prospěch hrubé investice do leasingu jako snížení jak jistiny, tak nerealizovaného finančního výnosu z leasingu.
53. Odhady nezaručených zbytkových hodnot použitých při výpočtu pronajímatelovy hrubé investice do leasingu jsou pravidelně revidovány. Jestliže dojde ke snížení odhadu nezaručené zbytkové hodnoty, musí dojít k revizi rozložení výnosů po dobu trvání leasingu a každé snížení již dříve zachycených částek je okamžitě uznáno.
54. **Pronajímatelé, kteří jsou výrobci nebo prodejci, vykážou zisk nebo ztrátu z prodeje za období v souladu s postupy, které účetní jednotky používají pro přímé prodeje.**
55. **Jestliže jsou uváděny uměle nízké úrokové míry, zisky nebo ztráty z prodeje aktiv jsou omezeny zisky nebo ztrátami, kterých by bylo dosaženo, kdyby byla použita tržní úroková míra. Náklady na sjednávání a uzavírání leasingových smluv rozeznané pronajímateli, kteří jsou výrobci nebo prodejci, se rozeznají jako náklad v období, kdy je rozeznán zisk nebo ztráta z prodeje.**
56. Účetní jednotky veřejného sektoru, které jsou výrobci nebo prodejci, často nabízejí potencionálním zákazníkům možnost výběru mezi koupí nebo leasingem aktiva. U finančního leasingu aktiva uskutečňovaného výrobcem nebo prodejcem vznikají dva druhy výnosů:
 - (a) zisk nebo ztráta z prodeje odpovídající zisku nebo ztrátě z přímého prodeje aktiva, které je pronajato, za běžné prodejní ceny se zohledněním objemových nebo obchodních slev; a
 - (b) finanční výnos po dobu trvání leasingu.
57. Výnos z prodeje vykázaný na začátku finančního leasingu pronajímatelem, který je výrobcem nebo prodejcem, je reálná hodnota aktiva nebo, jestliže je nižší, současná hodnota minimálních leasingových plateb připadajících pronajímateli, vypočtená s použitím tržní úrokové míry. Náklad na prodej vykázaný na počátku doby trvání leasingu je ve výši pořizovací ceny resp. účetní hodnoty (pokud se liší) pronajímaného majetku, snížené o současnou

- hodnotu nezaručené zbytkové hodnoty. Rozdíl mezi výnosem z prodeje a nákladem na prodej je zisk nebo ztráta z prodeje, které jsou vykázány v souladu s postupy používanými účetní jednotkou pro běžné prodeje aktiv.
58. Výrobci nebo prodejci, kteří jsou pronajímateli, někdy zákazníkům nabízejí nižší úrokové míry ve srovnání s jejich běžnými výpůjčními mírami. Použití takové úrokové míry má za následek vykázání nadměrné části celkového výnosu v době prodeje. Jestliže jsou uváděny uměle nízké úrokové míry, zisk nebo ztráta z prodeje jsou omezeny ziskem nebo ztrátou, kterých by bylo dosaženo, kdyby byla použita výpůjční úroková míra, kterou účetní jednotka běžně používá u těchto typů transakcí.
59. Výchozí přímé náklady se uznávají jako náklad období na počátku leasingu, protože se u výrobců a prodejců vztahují zejména k dosažení zisku nebo ztrátě z prodeje.
60. **Pronajímatelé zveřejňují v případě finančního leasingu následující informace:**
- (a) **rozpis rozdílů mezi souhrnem hrubých investic do leasingu k datu vykázání a současnou hodnotou pohledávek z minimálních leasingových plateb k datu vykázání. Dále účetní jednotka zveřejní souhrn hrubých investic do leasingu a současnou hodnotu pohledávek z minimálních leasingových plateb k datu vykázání pro každé z těchto období:**
 - (i) **do 1 roku;**
 - (ii) **od jednoho roku do pěti let; a**
 - (iii) **nad pět let;**
 - (b) **nerealizovaný finanční výnos;**
 - (c) **nezaručenou zbytkovou hodnotu připadající pronajímateli;**
 - (d) **kumulované opravné položky k nedobytným pohledávkám z minimálních leasingových plateb;**
 - (e) **podmíněné nájemné vykázané ve Výkazu o finanční výkonnosti;**
a
 - (f) **obecný popis významných leasingových smluv pronajímatele.**
61. Jako ukazatel růstu je často užitečné zveřejnit rozdíl mezi hrubou investicí a nerealizovaným finančním výnosem u nových obchodů uzavřených během období po odečtení příslušných částek ze zrušených leasingů.

Operativní leasingy

62. **Pronajímatelé vykazují aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, ve svých Výkazech o finanční situaci podle povahy aktiva.**

63. **Výnos z operativního leasingu se vykazuje ve výnosech rovnoměrně po dobu trvání leasingu, pokud není dostupný jiný systematický model, který by lépe odrážel rozložení spotřeby užitků z pronajímaného aktiva.**
64. Vynaložené náklady (včetně odpisů) k zajištění výnosů z leasingových plateb jsou uznány jako náklad období. Výnos z leasingových plateb (mimo výnosů ze služeb, jako jsou například pojištění nebo údržba) se uznávají rovnoměrně po dobu trvání leasingu, a to i v případech, kdy platby jsou rozloženy jinak, pokud není dostupný jiný systematický model, který by lépe odrážel spotřebu přínosů z pronajímaného aktiva.
65. **Počáteční přímé náklady vzniklé pronajímateli v souvislosti se sjednáním a uzavřením smlouvy operativního leasingu se přičítají k účetní hodnotě pronajímaného aktiva a rozeznávají se jako náklad po dobu trvání leasingu na stejné bázi jako výnos z leasingu.**
66. **Pravidla pro odpisování pronajímaných odepisitelných aktiv musí být konzistentní s pravidly odpisování, které pronajímatel běžně používá pro podobná aktiva a odpisy musí být vypočteny v souladu se standardem IPSAS 17 a v souladu s mezinárodními a/nebo národními standardy, které se týkají nehmotných aktiv a které jsou používány účetní jednotkou.**
67. K určení toho, zda došlo ke znehodnocení pronajímaného aktiva, použije účetní jednotka relevantní test na snížení hodnoty z mezinárodních a/nebo národních standardů.
68. Výrobce nebo prodejce, který je pronajímatelem, nevykazuje při uzavření smlouvy o operativním leasingu žádný zisk z prodeje, protože se nejedná o ekvivalent prodeje.
69. **Pronajímatelé zveřejňují v případě operativních leasingů následující informace:**
- (a) **souhrn budoucích minimálních leasingových plateb z nevypověditelných operativních leasingů celkem a za každé z následujících období:**
 - (i) **do 1 roku;**
 - (ii) **od jednoho roku do pěti let; a**
 - (iii) **nad pět let;**
 - (b) **celkové podmíněné nájemné uznané jako výnosy daného období ve Výkazu o finanční výkonnosti; a**
 - (c) **obecný popis leasingových smluv pronajímatele.**

Prodej a zpětný leasing

70. Prodej a zpětný leasing zahrnuje prodej aktiva a jeho zpětný nájem. Leasingové platby a prodejní cena jsou obvykle vzájemně závislé, protože se sjednávají společně. Účetní přístup k prodeji a zpětnému leasingu závisí na typu leasingu, který je součástí této transakce.
71. **Pokud operace prodeje a zpětného leasingu vede k finančnímu leasingu, nesmí prodávající-nájemce uznat přebytek výnosu z prodeje nad účetní hodnotou jako okamžitý výnos. Namísto toho se časově rozliší a umožňuje po dobu trvání leasingu.**
72. Pokud je zpětný leasing finančním leasingem, poskytuje touto operací pronajímatel finanční prostředky nájemci, přičemž pronajímané aktivum slouží jako jistění. Z tohoto důvodu není vhodné považovat přebytek tržeb nad účetní hodnotou za výnos. Takový přebytek je časově rozlišen a umořován po dobu trvání leasingu.
73. **Pokud operace prodeje a zpětného leasingu vede k operativnímu leasingu a je zřejmé, že je operace založena na reálných hodnotách, zisk a ztráta se uznávají okamžitě. Pokud je prodejní cena nižší než reálná hodnota, zisk nebo ztráta se uznávají okamžitě s výjimkou případu, kdy je ztráta kompenzována budoucími leasingovými splátkami stanovenými pod úroveň tržní ceny. V takovém případě musí být ztráta časově rozlišena a umořována v poměru k leasingovým platbám po dobu předpokládaného užívání příslušného aktiva. Pokud je prodejní cena vyšší než reálná hodnota, přebytek nad reálnou hodnotu se časově rozliší po dobu předpokládaného užívání aktiva.**
74. Pokud je zpětný leasing operativním leasingem a leasingové platby i prodejní cena jsou na úrovni reálné hodnoty, jde v podstatě o běžnou operaci prodeje a zisk nebo ztráta z prodeje jsou vykázány okamžitě.
75. **Pokud je u operativního leasingu reálná hodnota aktiva při jeho prodeji a zpětném leasingu nižší než jeho účetní hodnota, uzná se ztráta ve výši rozdílu mezi účetní a reálnou hodnotou okamžitě.**
76. U finančního leasingu není takováto úprava nutná, kromě případu, kdy dojde ke snížení hodnoty a uznání tohoto snížení je vyžadováno mezinárodními a/nebo národními standardy, které se týkají znehodnocení aktiv a které jsou používány účetní jednotkou.
77. Požadavky na zveřejnění u nájemce a pronajímatele se vztahují obdobně i na prodej a zpětný leasing. Požadavek popisu významných leasingových smluv vede ke zveřejnění jedinečných nebo neobvyklých ustanovení příslušných smluv nebo podmínek prodeje a zpětného leasingu.
78. Na prodej a zpětný leasing se mohou vztahovat kritéria pro samostatné zveřejnění obsažené ve standardu IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“.

Přechodná ustanovení

79. **Všechna ustanovení tohoto standardu se použijí od data prvního použití akruálního účetnictví upraveného Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor, kromě případů najatých aktiv, k jejichž uznání nedošlo podle přechodných ustanovení jiného Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor. Ustanovení tohoto standardu se nepoužijí na tato aktiva, dokud nedojde k vypršení účinnosti přechodných ustanovení jiného Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor. V žádném případě však přechodná ustanovení jiného Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor nemohou zabránit plnému použití akruálního účetnictví upraveného Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor.**
80. I přes přechodná ustanovení jiného Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor se doporučuje účetním jednotkám, které zavádějí účetnictví založené na akruální bázi, použít ustanovení dotyčného jiného standardu v plném rozsahu co nejdříve.
81. **S výjimkou případů popsaných v odstavci 83 retrospektivní použití tohoto standardu účetními jednotkami, které již zavedly účetnictví založené na akruální bázi a které zamýšlí řídit se Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor, tak, jak jsou vydávány, se doporučuje, nikoliv vyžaduje. Pokud nedojde k retrospektivnímu použití tohoto standardu, zůstatky již existujících finančních leasingů se považují za náležitě určené pronajímatelem a zachází se s nimi podle ustanovení tohoto standardu.**
82. Účetní jednotky, které již zavedly účetnictví založené na akruální bázi a které zamýšlí řídit se Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor, tak, jak jsou vydávány, mohou mít ve Výkazu o finanční situaci uznaná aktiva a závazky z již dříve existujících finančních leasingů. Retrospektivní použití tohoto standardu na již existující finanční leasingy se doporučuje. Retrospektivní použití může vést ke změnám ve vykazání těchto aktiv a závazků. Změny ve vykazování těchto aktiv a závazků se vyžadují pouze při retrospektivní aplikaci standardu.
83. **Účetní jednotka, která dříve používala standard IPSAS 13 (2001) použije změny provedené tímto standardem retrospektivně na všechny leasingy, které rozeznala v souladu s tímto standardem nebo jestliže standard IPSAS 13 (2001) nebyl použit retrospektivně, použije změny provedené tímto standardem na všechny leasingové smlouvy uzavřené od první aplikace uvedeného standardu a rozeznané v souladu s ním.**
84. Přechodná ustanovení IPSAS 13 (2001) umožňovala účetním jednotkám, aby vykázaly veškeré leasingy do pěti let ode dne první aplikace daného standardu. Účetní jednotky, které již používaly IPSAS 13 (2001) mohou

dále využívat přechodného období po dobu pěti let od prvního použití IPSAS 13 (2001).

Datum účinnosti

85. **Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.**
86. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Zrušení IPSAS 13 (2001)

87. Tento standard ruší IPSAS 13 „Leasingy“ vydaný v roce 2001.

Implementační příručka 1—Klasifikace leasingu

Tato příručka doprovází IPSAS 13, ale není jeho součástí.

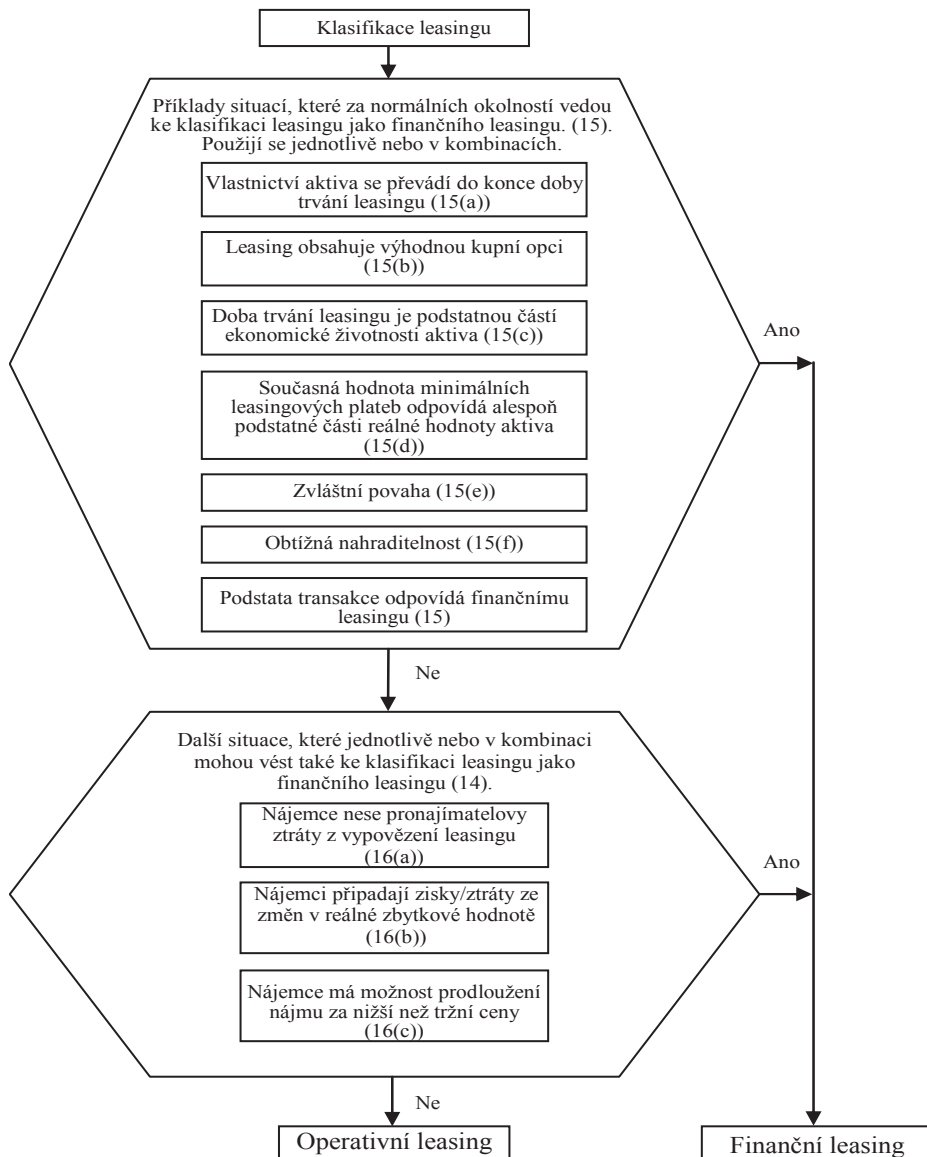
Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu, jeho interpretace však musí být v souladu se standardem. Jeho účelem je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho významu.

Účelem schématu na další straně je usnadnění klasifikace leasingu na finanční leasing nebo operativní leasing. Finanční leasing je leasing, který přenáší v podstatě všechna rizika a přínosy spojené s vlastnictvím aktiva. Operativní leasing je leasing, který není finančním leasingem.

Příklady uvedené v tomto schématu nepokrývají veškeré možné situace, ve kterých je leasing klasifikován jako finanční leasing, ani neplatí, že leasing je automaticky klasifikován jako finanční leasing na základě pouhého sledování uvedeného rozhodovacího stromu. Zda je leasing finanční nebo operativní záleží na podstatě transakce, nikoli na formě smlouvy (odstavec 15).

Čísla uvedená ve schématu v závorkách odkazují na odstavce tohoto standardu.

LEASINGY

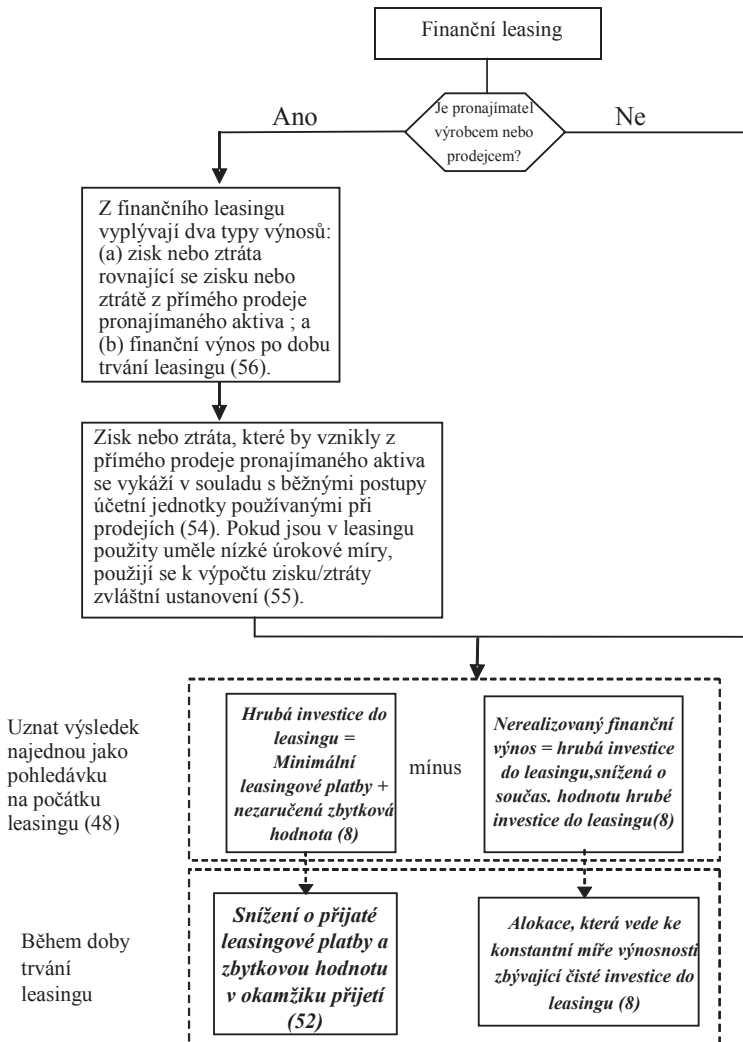


Implementační příručka 2—Účtování o finančním leasingu u pronajímatele

Tato příručka doprovází IPSAS 13, ale není jeho součástí.

Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu, jeho interpretace však musí být v souladu se standardem. Jeho účelem je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho významu.

Čísla uvedená v grafu v závorkách odkazují na odstavce tohoto standardu.

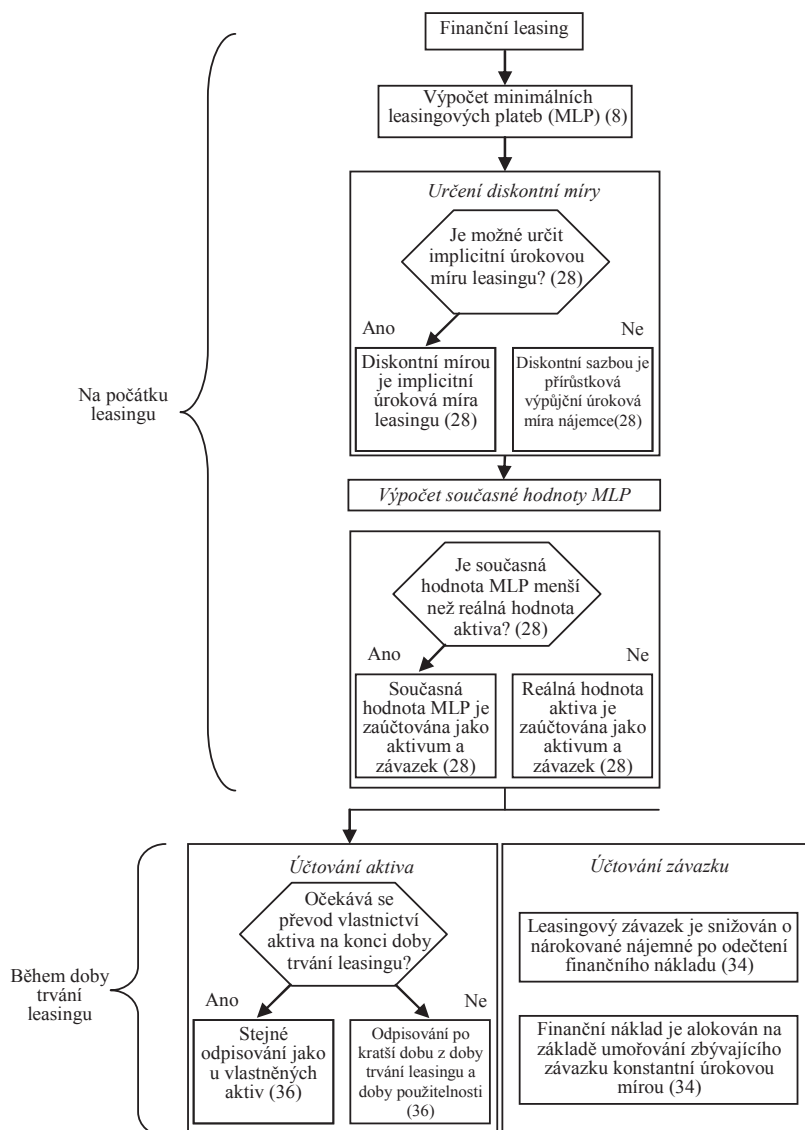


Implementační příručka 3—Účtování o finančním leasingu u nájemce

Tato příručka doprovází IPSAS 13, ale není jeho součástí.

Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu, jeho interpretace však musí být v souladu se standardem. Jeho účelem je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho významu.

Čísla uvedená v grafu v závorkách odkazují na odstavce tohoto standardu.



Implementační příručka 4—Prodej a zpětný leasing, který vede k operativnímu leasingu

Tato příručka doprovází IPSAS 13, ale není jeho součástí.

Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu. Jeho účelem je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho významu.

Prodej a zpětný leasing, který vede k operativnímu leasingu, přináší zisk nebo ztrátu, jejichž určení a úprava závisí na vykázané účetní hodnotě, reálné hodnotě a prodejní ceně najatého aktiva. Následující tabulka ukazuje požadavky standardu za různých okolností.

Prodejní cena stanovená na úrovni reálné hodnoty (odstavec 65)	Účetní hodnota rovnající se reálné hodnotě	Účetní hodnota nižší než reálná hodnota	Účetní hodnota vyšší než reálná hodnota
Zisk	žádný zisk	zisk uznat okamžitě	žádný zisk
Ztráta	žádná ztráta	žádná ztráta	ztrátu uznat okamžitě

Prodejní cena nižší než reálná hodnota (odstavec 65)	Účetní hodnota rovnající se reálné hodnotě	Účetní hodnota nižší než reálná hodnota	Účetní hodnota vyšší než reálná hodnota
Zisk	žádný zisk	zisk uznat okamžitě	žádný zisk (poznámka 1)
Ztráta nekompenzovaná budoucími leasingovými platbami pod tržní hodnotou	ztrátu uznat okamžitě	ztrátu uznat okamžitě	(poznámka 1)
Ztráta kompenzovaná budoucími leasingovými platbami pod tržní hodnotou	časově rozlišit ztrátu a umořovat	časově rozlišit ztrátu a umořovat	(poznámka 1)

Prodejní cena vyšší než reálná hodnota (odstavec 65)	Účetní hodnota rovnající se reálné hodnotě	Účetní hodnota nižší než reálná hodnota	Účetní hodnota vyšší než reálná hodnota
Zisk	časově rozlišit zisk a umořovat	časově rozlišit zisk a umořovat (poznámka 2)	časově rozlišit a umořovat (poznámka 3)
Ztráta	žádná ztráta	žádná ztráta	(poznámka 1)

- Poznámka č. 1: Tyto části tabulky představují okolnosti, které by měly být posuzovány podle odstavce 75 tohoto standardu. Odstavec 75 vyžaduje, aby vykazovaná účetní hodnota aktiva byla snížena na úroveň reálné hodnoty, tam, kde se jedná o předmět prodeje a zpětného leasingu.
- Poznámka č. 2: Pokud je prodejní cena vyšší než reálná hodnota, částka převyšující reálnou hodnotu je časově rozlišena po dobu, po kterou se očekává používání aktiva (odstavec 73).
- Poznámka č. 3: Zisk je rozdílem mezi reálnou hodnotou a prodejní cenou, protože účetní hodnota by měla být snížena na úroveň reálné hodnoty v souladu s odstavcem 75.

Implementační příručka 5—Výpočet implicitní úrokové míry finančního leasingu

Tato příručka doprovází IPSAS 13, ale není jeho součástí.

Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu. Jeho účelem je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho významu.

Standard (odstavec 28) po nájemci aktiva najatého formou finančního leasingu vyžaduje výpočet implicitní úrokové míry leasingu, pokud je takový výpočet možný. Odstavec 34 po nájemci vyžaduje rozdělit leasingové platby na finanční náklad a úmor zbývajících závazků pomocí implicitní úrokové míry leasingu. Mnoho leasingových smluv obsahuje explicitně tuto úrokovou míru, některé však ne. Pokud leasingová smlouva neobsahuje implicitní úrokovou míru leasingu, nájemce musí tuto úrokovou míru vypočítat pomocí vzorce na výpočet současné hodnoty. Finanční kalkulačky a tabulkové procesory počítají implicitní úrokovou míru leasingu automaticky. Pokud tyto prostředky nejsou dostupné, účetní jednotka za účelem zjištění úrokové míry provede výpočty současné hodnoty ručně. V tomto dodatku jsou uvedeny dvě běžné metody výpočtu úrokové míry: metoda pokusů a omylů a interpolace. Obě metody využívají k výpočtu úrokové míry vzorce pro výpočet současné hodnoty.

Odvození vzorce pro výpočet současné hodnoty se běžně nacházejí v účetních a finančních učebnicích. Současná hodnota (PV, present value) minimálních leasingových plateb (MLP) je vypočtena za použití následujícího vzorce:

$$PV(MLP) = \frac{S}{(1+r)^n} + \frac{A}{r} \left[1 - \frac{1}{(1+r)^n} \right]$$

Kde:

„S“ je zaručená zbytková hodnota

„A“ je pravidelně se opakující platba

„r“ je periodická implicitní úroková míra leasingu vyjádřená desetinným číslem

„n“ je počet období za dobu trvání leasingu

Příklad

Ministerstvo X uzavřelo smlouvu o finančním leasingu automobilu. Reálná hodnota automobilu na počátku leasingu činí 25 000 peněžních jednotek, roční leasingové platby činí 5 429 peněžních jednotek splatných pozadu, doba trvání leasingu činí 4 roky a zaručená zbytková hodnota činí 10 000 peněžních jednotek. Leasingová smlouva nespecifikuje žádné další služby kromě dodání automobilu. Ministerstvo X odpovídá za provozní náklady automobilu včetně pojištění, spotřeby pohonných hmot a údržby. Leasingová smlouva neobsahuje implicitní úrokovou míru leasingu.

Přírůstková výpůjční úroková míra ministerstva činí 7% per annum. Několik finančních institucí nabízí půjčky zajišťované automobilem s úrokovými sazbami 7,5% až 10%.

Metoda pokusů a omylů

Výpočet se provádí iterativně — tj. nájemce provede „co nejlepší odhad“ úrokové míry a poté vypočte současnou hodnotu minimálních leasingových plateb. Výsledek porovná s reálnou hodnotou aktiva na počátku leasingu. Pokud je výsledek výpočtu nižší než reálná hodnota, zvolená úroková míra byla příliš vysoká, pokud je výsledek výpočtu vyšší než reálná hodnota, zvolená úroková míra byla příliš nízká. Implicitní úroková míra leasingu je úroková míra, pro kterou platí, že současná hodnota minimálních leasingových plateb se rovná reálné hodnotě pronajímaného aktiva na počátku leasingu.

Ministerstvo X by začalo s výpočtem za použití vlastního nejlepšího odhadu úrokové míry — například vycházející z vlastní přírůstkové výpůjční úrokové míry 7% per annum, která je však příliš nízká. Poté použilo nejvyšší rozumnou míru — například 10% per annum, která je nabízena pro půjčky, které jsou zajištěny automobilem a která se ukázala být příliš vysokou. Po několika výpočtech ministerstvo dospělo ke správné úrokové míře 8,5% per annum.

K výpočtu úrokové míry ministerstvo použilo vzorec na výpočet současné hodnoty PV (MLP) uvedený výše, kde:

$S = 10\,000$ $n = 4$ $r =$ roční úroková míra vyjádřená desetinným číslem

$A = 5\,429$ Cílová současná hodnota PV(MLP) = 25 000

Výpočet při přírůstkové výpůjční úrokové míře ministerstva X 7% (0,07) per annum (částky jsou zaokrouhleny):

$$\begin{aligned} PV(\text{MLP}) &= \frac{10\,000}{(1+0,07)^4} + \frac{5\,429}{0,07} \left[1 - \frac{1}{(1+0,07)^4} \right] \\ &= 7\,629 + 18\,390 \\ &= 26\,019 \end{aligned}$$

PV(MLP) při přírůstkové výpůjční úrokové míře je vyšší než reálná hodnota najatého aktiva, a tudíž implicitní úroková míra leasingu musí být vyšší. Ministerstvo musí provést další výpočty při jiných úrokových mírách za účelem určení skutečné úrokové míry (částky jsou zaokrouhleny):

PV(MLP) při 7,5%	= 25 673	úroková míra příliš nízká
PV(MLP) při 10%	= 24 040	úroková míra příliš vysoká
PV(MLP) při 9%	= 24 674	úroková míra příliš vysoká
PV(MLP) při 8%	= 25 333	úroková míra příliš nízká
PV(MLP) při 8,5%	= 25 000	správná úroková míra

Ministerstvo nyní použije úrokovou míru 8,5% k rozdělení leasingových plateb na finanční náklad a úmor leasingového závazku, jak je naznačeno v tabulce uvedené níže.

Interpolace

Pro výpočet implicitní úrokové míry leasingu je nutné nejprve provést výpočet současné hodnoty při úrokové míře, která je příliš vysoká a při takové, která je příliš nízká. Rozdíly (v absolutních číslech) mezi obdržnými výsledky a skutečnou čistou současnou hodnotou se využijí k interpolaci správné úrokové míry. Za použití stejného zadání a výsledků pro úrokové míry 7% a 10% může být skutečná úroková míra interpolována následujícím způsobem (částky jsou zaokrouhleny):

PV při 7% = 26 019, rozdíl = 1 019 (tj., 26 019 – 25 000)

PV při 10% = 24 040, rozdíl = 960 (tj., 24 040 – 25 000)

$$r = 7\% + (10\% - 7\%) \frac{1\,019}{(1\,019 + 960)}$$

$$= 7\% + (3\% \times 0,5)$$

$$= 7\% + 1,5\%$$

$$= 8,5\%$$

LEASINGY

Ministerstvo X nyní použije úrokovou míru 8,5% k zachycení leasingu a k rozdělení leasingových plateb na finanční náklad a úmor leasingového závazku, jak je uvedeno v následující tabulce.

Rozdělení leasingových plateb (částky jsou zaokrouhleny)

	Rok 0	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4
Počáteční zůstatek (PV) leasingového závazku	25 000	25 000	21 696	18 110	14 221
Nákladové úroky	-	2 125	1 844	1 539	1 209
Úmor závazku	-	3 304	3 585	3 890	14 221*
Konečný zůstatek závazku	25 000	21 696	18 110	14 221	-

* Včetně splátky zaručené zbytkové hodnoty.

Zdůvodnění závěrů

Toto zdůvodnění závěrů doprovází, ale není součástí navrhovaného Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor. Toto zdůvodnění závěrů pouze uvádí důvody, proč se IPSASB odchýlila od ustanovení souvisejícího Mezinárodního účetního standardu.

Východiska

- BC1. Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) považuje Projekt konvergence k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví (IFRS) za důležitou součást své práce. Cílem IPSASB je v případech, kdy je to vhodné, konvergovat Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS) založené na akuální bázi směrem k IFRS vydávanými Radou pro mezinárodní účetní standardy.
- BC2. IPSAS založené na akuální bázi, které konvergují k IFRS, přebírají požadavky, strukturu a text IFRS mimo případy, kde ve veřejném sektoru existuje specifický důvod pro odchýlení se. Tyto odchylky od IFRS nastávají v případech, kdy se požadavky nebo terminologie nehodí pro veřejný sektor nebo když k ilustrování určitých požadavků v kontextu veřejného sektoru je nezbytné uvést dodatečný komentář nebo příklady. Rozdíly mezi standardem IPSAS a souvisejícím standardem IFRS jsou uvedeny ve „srovnání s IFRS“, které je uvedeno v každém standardu IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 IASB vydala v rámci svého obecného projektu vylepšení standardů veřejný návrh změn třinácti mezinárodních účetních standardů (IAS)¹. Cílem tohoto projektu IASB byla „eliminace alternativ, duplicit a konfliktů mezi standardy, řešení konvergenčních problémů a další vylepšení“. Konečné IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 13 vydaný v prosinci 2001 vycházel z IAS 17 (revidován v roce 1997) „Leasingy“, který byl upraven a znovu vydán v prosinci 2003. Ke konci roku 2003 předchůdce IPSASB, Výbor pro veřejný sektor (VPS)² zahájil projekt vylepšení standardů, jehož cílem byla konvergence IPSAS s vylepšenými IAS vydanými v prosinci 2003 v případech, kdy to bylo vhodné.

¹ Mezinárodní účetní standardy (IAS) byly vydávány předchůdcem IASB, kterým byl Výbor pro mezinárodní účetní standardy. Standardy vydávané IASB jsou označovány jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). IASB definovala IFRS jako soubor jednotlivých standardů IFRS, IAS a interpretací standardů. V některých případech IASB změnil stávající IAS a nevydal nový IFRS, přičemž dochází k zachování původního čísla IAS.

² VPS se stal IPSASB, když Rada IFAC změnila v listopadu 2004 mandát VPS za účelem vytvoření nezávislé rady pro tvorbu standardů.

- BC5. IPSAB prošla vylepšený IAS 17 a obecně souhlasila s důvody IASB pro revizi tohoto standardu i s provedenými dodatky. (Zdůvodnění závěrů vydané IASB zde není uvedeno. Předplatitelé *Komplexního předplatného* mohou nalézt zdůvodnění závěrů na webových stránkách IASB www.iasb.org).
- BC6. IAS 17 byl dále upraven v důsledku standardů IFRS vydaných po prosinci 2003. IPSAS 13 neobsahuje dodatečné úpravy, které přinesly IFRS vydané po prosinci 2003. Důvodem je to, že IPSASB doposud nerevidovala použitelnost požadavků v těchto standardech IFRS na účetní jednotky veřejného sektor.

Srovnání s IAS 17

IPSAS 13, „Leasingy“ primárně čerpá z IAS 17 „Leasingy“ (revidován v roce 2003). Hlavní rozdíly mezi IPSAS 13 a IAS 17 jsou následující:

- K datu vydání tohoto standardu IPSASB neuvažovala o použití IAS 41, „Zemědělství“, na účetní jednotky veřejného sektoru; z toho důvodu se v IPSAS 13 neodráží novela IAS 17, která byla důsledkem vydání IAS 41.
- Ve srovnání s IAS 17 byly do IPSAS 13 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 13 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 17. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů Výkaz o finanční výkonnosti (statement of financial performance) a Výkaz o finanční situaci (statement of financial position) v IPSAS 13. Ekvivalentní termíny v IAS 17 jsou výsledovka (income statement) a rozvaha (balance sheet).
- IPSAS 13 nepoužívá termín výnos (income), který má v IAS 17 širší význam než termín výnos (revenue).
- IAS 17 obsahuje definici reálné hodnoty v části věnované definicím; IPSAS 13 neobsahuje tuto definici, protože je obsažena ve „Významovém slovníku termínů“ vydaném odděleně (odstavec 7).

IPSAS 13 obsahuje další dodatky, které ilustrují klasifikaci leasingu, řešení finančního leasingu u nájemce, řešení finančního leasingu u pronajímatele, a výpočet implicitní úrokové míry finančního leasingu.

IPSAS 14— UDÁLOSTI PO DATU VYKÁZÁNÍ

Poděkování

Tento mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 10 (novelizovaného v roce 2003) „Události po rozvahovém dni“ 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 výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 10.

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

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

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

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

IPSAS 14— UDÁLOSTI PO DATU VYKÁZÁNÍ

OBSAH

	Odstavec
Úvod	IN1-IN6
Cíl	1
Rozsah působnosti.....	2–4
Definice	5
Schválení účetní závěrky ke zveřejnění.....	6–8
Vykazování a oceňování	9–16
Události po datu vykázání neupravující výkazy	10–11
Události po datu vykázání neupravující účetní výkazy	12–14
Dividendy nebo obdobné rozdělení	14–16
Předpoklad trvání	17–25
Restrukturalizace	25
Zveřejnění	26–31
Zveřejnění data schválení ke zveřejnění	26–27
Aktualizace zveřejnění podmínek k datu vykázání	28–29
Zveřejnění událostí po datu vykázání neupravujících účetní výkazy	30–31
Datum účinnosti	32–33
Zrušení IPSAS 14 (z roku 2001)	34
Dodatek: Změny v ostatních IPSAS	
Zdůvodnění závěrů	
Srovnání s IAS 10	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor 14, „Události po datu vykazání“ (IPSAS 14) je obsažen v odstavcích 1–34. Všechny uvedené odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 14 je nezbytné číst v kontextu zdůvodnění závěrů a „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití adekvátních účetních pravidel standard IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Úvod

- IN1. Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 14, „Události po datu vykázání“ nahrazuje IPSAS 14, „Události po datu vykázání“ (vydaný v prosinci 2001), a použije se pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější použití standardu se doporučuje.

Důvody pro novelu IPSAS 14

- IN2. Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor vytvořila tento novelizovaný IPSAS 14 jako odpověď na projekt zkvalitnění mezinárodních účetních standardů Rady pro mezinárodní účetní standardy a jako důsledek své snahy o vhodnou míru harmonizace standardů pro veřejný sektor se standardy pro soukromý sektor.
- IN3. Při tvorbě tohoto novelizovaného IPSAS 14 uplatnila IPSASB takové pravidlo, že byly provedeny všechny změny původního IAS 10, „Události po rozvahovém dni“, které byly výsledkem projektu zkvalitnění IAS realizovaného IASB, kromě těch případů, kdy se původní IPSAS lišil od ustanovení IAS 10 z důvodu jeho zaměření na veřejný sektor; takové odchylky byly v tomto IPSAS 14 ponechány a jsou zmíněny v části Srovnání s IAS 10. Veškeré změny, které IASB provedla v IAS 10 následně po projektu zkvalitnění IAS, nebyly již do IPSAS 14 promítnuty.

Změny předchozích požadavků

- IN4. Hlavní odchylky od původní verze IPSAS 14 jsou popsány v níže.

Dividendy nebo obdobné rozdělení oznámené po datu vykázání

- IN5. Standard v odstavci 16 vysvětluje, že dividendy nebo obdobné rozdělení oznámené po datu vykázání se zveřejňuje v poznámkách v souladu s IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“. Předchozí IPSAS 14 uváděl, že účetní jednotka může vykázat takové rozdělení oznámené po datu vykázání buď formou samostatné položky čistých aktiv/vlastního kapitálu v rámci Výkazu o finanční situaci, nebo v poznámkách k účetním výkazům.

Změny ostatních IPSAS

- IN6. Standard zahrnuje závazný dodatek obsahující změny ostatních IPSAS, které nejsou součástí projektu zkvalitnění IPSAS a jsou důsledkem změn provedených v tomto IPSAS.

Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit:
 - (a) kdy musí účetní jednotka upravit své účetní výkazy v důsledku událostí po datu vykazání; a
 - (b) zveřejnění, která musí učinit účetní jednotka o datu, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění a o událostech po datu vykazání.

Standard rovněž požaduje, aby účetní jednotka nesestavovala svou účetní závěrku na základě předpokladu trvání, pokud události po datu vykazání naznačují, že použití předpokladu trvání není vhodné.

Rozsah působnosti

2. Tento standard se používá pro vykazování a zveřejňování událostí po datu vykazání u účetních jednotek, které při sestavení a předkládání svých účetních závěrek vycházejí z účetnictví vedeného na akruální bázi.
3. Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.
4. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (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

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

Události po datu vykazání jsou jak příznivé, tak i nepříznivé události, ke kterým dojde v době mezi datem vykazání a datem, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění. Existují dva typy takových událostí:

- (a) ty, které prokazují podmínky existující již k datu vykazání (**události po datu vykazání upravující účetní výkazy**); a
- (b) ty, které svědčí o podmínkách, ke kterým došlo až po datu vykazání (**události po datu vykazání neupravující účetní výkazy**).

Datum vykazání je datem posledního dne účetního období, ke kterému se účetní závěrka vztahuje.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

Schválení účetní závěrky ke zveřejnění

6. K určení toho, které události splňují definici událostí po datu vykázání, je nezbytné určit jak datum vykázání, tak i datum, kdy je účetní závěrka schválena ke zveřejnění. Datum vykázání je datum posledního dne účetního období, za které je sestavována účetní závěrka. Datum schválení účetní závěrky ke zveřejnění je datum, kdy byla účetní závěrka schválena osobou nebo orgánem, který má oprávnění učinit poslední krok nezbytný k jejímu zveřejnění. Výrok auditora je vydáván k této finální účetní závěrce. Události po datu vykázání jsou veškeré příznivé i nepříznivé události, ke kterým dojde mezi datem vykázání a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění, a to i v případě, že k nim dojde po zveřejnění očekávaného přebytku/schodku nebo po schválení účetní závěrky ovládané jednotky, či zveřejnění ostatních vybraných informací vztahujících se k účetní závěrce.
7. Proces potřebný pro přípravu a schválení účetní závěrky ke zveřejnění se může lišit podle různých typů účetních jednotek v rámci dané jurisdikce a mezi jurisdikcemi navzájem. Může záviset na podstatě účetní jednotky, struktuře řídicího orgánu, statutárních požadavcích relevantních pro tuto účetní jednotku a na postupech, které je třeba dodržet při sestavování a dokončení účetní závěrky. Odpovědnost za schválení účetních závěrek jednotlivých vládních agentur může spočívat na vedoucím ústřední účetní agentury (nebo vyšším účetním úředníkovi, jakým je například kontroler nebo všeobecný účetní). Odpovědnost za schválení konsolidované účetní závěrky vlády jako celku obvykle leží společně na vedoucím ústřední účetní agentury (nebo vyšším účetním úředníkovi, jakým je například kontroler nebo všeobecný účetní) a na ministru financí (nebo jeho období).
8. V některých případech se po účetní jednotce vyžaduje, aby jako poslední krok ve schvalovacím procesu předložila svoji účetní závěrku jinému orgánu (například zákonodárnému orgánu jako je parlament nebo místní samospráva). Tento orgán může mít pravomoc vyžadovat změny v auditované účetní závěrce. V jiných případech může být předložení účetní závěrky jinému orgánu spíše protokolární záležitostí nebo procesem a takový orgán nemusí mít pravomoc vyžadovat změny v účetní závěrce. Datum schválení účetní závěrky ke zveřejnění se určí v souladu s konkrétní jurisdikcí.

Vykazování a oceňování

9. V období mezi datem vykázání a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění mohou zvolení vládní úředníci oznámit záměry vlády týkající se

určitých záležitostí. Zda oznámení těchto vládních záměrů bude vyžadovat zveřejnění jako událost upravující účetní výkazy, či ne, záleží na tom, zda oznámení poskytuje další informace o podmínkách existujících již k datu vykázání a zda existuje dostatečná jistota o tom, že záměry mohou být a budou splněny. Ve většině případů oznámení vládních záměrů nevede ke zveřejnění události upravující účetní výkazy. Na druhou stranu taková oznámení většinou splňují kritéria pro zveřejnění události neupravující účetní výkazy.

Události po datu vykázání upravující účetní výkazy

10. **Účetní jednotka upraví částky vykázané ve svých účetních výkazech tak, aby zohlednila dopady událostí upravujících výkazy po datu vykázání.**
11. Toto jsou příklady událostí upravujících účetní výkazy po datu vykázání, které vyžadují úpravu částek vykazovaných účetní jednotkou v jejich účetních výkazech, nebo které vyžadují vykázání položek, které dosud nebyly vykázány:
 - (a) vypořádání soudního sporu po datu vykázání, které potvrzuje, že účetní jednotka měla současný závazek k datu vykázání. Účetní jednotka upraví již vykázané rezervy vztahující se k tomu soudnímu sporu v souladu s IPSAS 19 „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“ nebo vytvoří novou rezervu. Účetní jednotka by neměla vykazovat pouze podmíněný závazek, protože uskutečněné vypořádání poskytlo dodatečné důkazy o tom, že se mělo postupovat podle odstavce 24 v IPSAS 19;
 - (b) získání informace až po datu vykázání o tom, že již k datu vykázání došlo ke snížení hodnoty aktiva nebo že částka snížení hodnoty, která byla pro toto aktivum původně vykázána, musí být upravena. Například:
 - (i) bankrot dlužníka, ke kterému došlo po datu vykázání, potvrzuje obvykle skutečnost, že tato újma na pohledávkách existovala již k datu vykázání a účetní jednotka musí upravit účetní hodnotu pohledávek; a
 - (ii) prodej zásob po datu vykázání může poskytnout důkazy o jejich čisté realizovatelné hodnotě k datu vykázání;
 - (c) určení nákladů na pořízení aktiva nebo zjištění veškerých výtěžků z prodeje aktiva až po datu vykázání, jejichž nákup, resp. prodej, však byl uskutečněn ještě před datem vykázání;
 - (d) stanovení částky výnosů po datu vykázání, které byly vybrány v průběhu účetního období a které jsou sdíleny s jinou vládou na základě dohody o dělení výnosů platné v průběhu období;

- (e) stanovení odměn zaměstnancům závislých na výkonnosti jednotky, i když byly vyplaceny až po datu vykázání, pokud účetní jednotka měla k datu vykázání smluvní nebo mimosmluvní závazek vyplatit takové odměny v důsledku události, ke kterým došlo ještě před datem vykázání; a
- (f) odhalení zpronevěr nebo chyb, které ukazují na to, že účetní závěrka by nebyla správná.

Události po datu vykázání neupravující výkazy

12. **Účetní jednotka neupravuje částky vykazané ve svých účetních výkazech, aby zohlednila události neupravující účetní výkazy, ke kterým došlo po datu vykázání.**
13. Příklady událostí po datu vykázání, které neupravují účetní výkazy:
 - (a) pokles reálné hodnoty, ke které došlo v období mezi datem vykázání a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění v případech, kdy se účetní jednotka rozhodla oceňovat majetek v reálných hodnotách a provádí jeho pravidelné přecenění k datu vykázání. Pokles reálné hodnoty se obvykle nevztahuje k majetku k datu vykázání, nýbrž odráží okolnosti, které vznikly až v následujícím období. Proto účetní jednotka neupravuje částky majetku vykazané ve svých účetních výkazech, a to bez ohledu na účetní pravidlo pravidelného přeceňování. Obdobně neupravuje účetní jednotka částky zveřejněné o majetku k datu vykázání ani v případě, kdy je nezbytné zveřejnit doplňkové informace podle odstavce 29; a
 - (b) účetní jednotka, která je pověřena realizací programu služeb pro určitou konkrétní komunitu se rozhodla po datu vykázání, avšak ještě do data schválení účetní závěrky ke zveřejnění, poskytnout nebo rozdělit mezi účastníky tohoto programu přímo nebo nepřímo dodatečné požitky. Účetní jednotka neupravuje částku nákladů vykazanou ve svých účetních výkazech za běžné období, a to přesto, že dodatečné požitky mohou splňovat podmínky pro zveřejnění jako události neupravující účetní výkazy v souladu s odstavcem 29.

Dividendy nebo obdobné rozdělení

14. **Pokud účetní jednotka ohlásí výplatu dividend nebo podobných rozdělení po datu vykázání, nevykazuje účetní jednotka tato rozdělení k datu vykázání jako závazek.**
15. Dividendy mohou ve veřejném sektoru vznikat například v situaci, kdy účetní jednotka veřejného sektoru ovládá a konsoliduje účetní výkazy PVS, jenž má i vnější vlastnické podíly, na které vyplácí dividendy. Kromě toho některé účetní jednotky veřejného sektoru používají takový rámec svého finančního řízení, jako například model „zadavatel-poskytovatel“, který jim

ukládá vyplácet podíly na zisku své ovládající jednotce, například centrální vládě.

16. Pokud jsou dividendy nebo podobné rozdělení oznámeny (tzn., že jsou dividendy nebo podobné rozdělení schváleny a nejsou dále pod vlivem účetní jednotky) po datu vykazování, avšak před datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění, pak se tyto dividendy nebo podobné rozdělení nevykazují jako závazek k datu vykazování, protože nesplňují kritéria současného závazku podle IPSAS 19. Takové dividendy nebo podobné rozdělení se vykážou v souladu s IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“. Dividendy a obdobné rozdělení zisku však nezahrnuje výběr kapitálu.

Předpoklad trvání

17. Rozhodnutí, zda je použití předpokladu trvání adekvátní, vyžaduje individuální posouzení provedené každou účetní jednotkou. Nicméně posuzování předpokladu trvání je rozhodně důležitější pro jednotlivé účetní jednotky než pro vládu jako celek. Například konkrétní vládní agentura nemusí splňovat předpoklad trvání, protože se vláda, jejíž je součástí, rozhodla převést její veškeré činnosti do jiné vládní agentury. Tato restrukturalizace však nemá dopad na posuzování předpokladu trvání vlády jako takové.
18. **Účetní jednotka nepřipravuje účetní závěrku na základě předpokladu trvání, pokud osoby odpovědné za přípravu účetní závěrky nebo řídicí orgán určí po datu vykazování, že existuje buď záměr účetní jednotku zlikvidovat, nebo záměr ukončit činnost účetní jednotky.**
19. Při posuzování, zda je předpoklad trvání vhodný pro konkrétní účetní jednotku musí osoby odpovědné za přípravu účetní závěrky a/nebo řídicí orgán vzít v úvahu široké spektrum faktorů. Mezi tyto faktory patří současná a očekávaná výkonnost účetní jednotky, veškeré oznámené a potenciální restrukturalizace organizačních jednotek, pravděpodobnost pokračování vládního financování, a pokud je to nezbytné, potenciální zdroje náhradního financování.
20. V případě účetních jednotek, jejichž činnost je v převážné míře financována rozpočtově, vzniká otázka předpokladu trvání pouze v případech, kdy vláda oznámí svůj záměr ukončit financování účetní jednotky.
21. Od některých agentur, ne však PVS, se vyžaduje, aby byly plně nebo částečně samofinancovatelné a aby pořizovací náklady zboží, výrobků a služeb pokryli jejich uživatelé. V případě takových účetních jednotek může zhoršení provozních výsledků a finanční pozice po datu vykazování vyvolávat potřebu posouzení toho, zda je uplatnění předpokladu trvání nadále adekvátní.

22. Pokud není předpoklad trvání nadále adekvátní, pak tento standard požaduje, aby tuto situaci účetní jednotka zohlednila ve své účetní závěrce. Dopad takové změny závisí na konkrétních okolnostech dané účetní jednotky, například zda její činnosti mají být převedeny na jinou vládní jednotku, prodány nebo zlikvidovány. Rovněž se vyžaduje posouzení toho, zda je nezbytné provést úpravu účetní hodnoty aktiv a závazků.
23. Pokud není nadále uplatnění předpokladu trvání adekvátní, je rovněž nezbytné posoudit, zda tato změna okolností vede k vytvoření dodatečných závazků nebo zda spouští taková ustanovení závazkových smluv, která vedou k reklasifikaci určitých dluhů na krátkodobé závazky.
24. IPSAS 1 požaduje určitá zveřejnění, pokud:
- (a) není účetní závěrka sestavena na základě předpokladu trvání. IPSAS 1 požaduje, aby v situaci, kdy není účetní závěrka sestavena na základě předpokladu trvání, byla tato skutečnost zveřejněna společně se základem, na kterém byla účetní závěrka sestavena a důvody, proč se došlo k názoru, že předpoklad trvání neplatí; nebo
 - (b) osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky si uvědomují významné nejistoty týkající se událostí a podmínek, které mohou vyvolávat významné pochybnosti o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti. Události nebo podmínky vyžadující zveřejnění mohou nastat až po datu vykázaní. IPSAS 1 vyžaduje zveřejnění takových nejistot.

Restrukturalizace

25. Pokud restrukturalizace oznámená až po datu vykázaní splňuje definici události neupravující účetní výkazy, musí být zveřejněny odpovídající informace v souladu s tímto standardem. Návod pro vykázaní rezerv spojených s restrukturalizací lze nalézt v IPSAS 19, „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“. Skutečnost, že restrukturalizace vyvolává rušení částí účetní jednotky, není sama o sobě důvodem k pochybnostem o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti. Pokud však restrukturalizace oznámená po datu vykázaní znamená, že účetní jednotka nadále nespĺňuje předpoklad trvání, pak může dojít ke změně podstaty a částek aktiv a závazků.

Zveřejnění

Zveřejnění data schválení ke zveřejnění

26. **Účetní jednotka zveřejní datum, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění, a kdo toto schválení provedl. Pokud má jiný orgán**

pravomoc změnit účetní závěrku po jejím zveřejnění, pak musí být i tato skutečnost zveřejněna.

27. Pro uživatele je důležité vědět, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění, protože události po tomto datu již nejsou v účetní závěrce zohledněny. Rovněž je pro uživatele důležité vědět o mimořádných okolnostech, za jakých mají osoby nebo organizace právo změnit účetní závěrku po jejím zveřejnění. Příkladem osob nebo orgánů, které mohou mít pravomoc změnit účetní závěrku po jejím zveřejnění, jsou ministři, vláda, jejíž je účetní jednotka součástí, parlament nebo jiný volený zastupitelský orgán. Pokud dojde ke změnám, pak se změněná účetní závěrka považuje za novou účetní závěrku.

Aktualizace zveřejnění podmínek k datu vykázání

28. **Pokud získá účetní jednotka informaci o podmínkách, které existovaly k datu vykázání až po datu vykázání, avšak před datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění, pak musí upravit zveřejňované informace tak, aby zobrazovaly tyto podmínky ve světle nově získaných informací.**
29. V některých případech musí účetní jednotka upravit informace zveřejňované ve své účetní závěrce, aby zohlednila informace získané po datu vykázání, avšak před datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění, i když se tyto informace netýkají částek, které účetní jednotka vykazuje ve svých účetních výkazech. Jednou ze situací, kdy je nutno aktualizovat zveřejňované informace je příklad, kdy je průkazná informace o podmíněném závazku existujícímu k datu vykázání získaná až po datu vykázání. Kromě posouzení toho, zda má nyní být vykázána rezerva, musí účetní jednotka, s ohledem na tyto nové skutečnosti, aktualizovat své zveřejnění o podmíněném závazku.

Zveřejnění událostí po datu vykázání neupravujících účetní výkazy

30. **Pokud je událost po datu vykázání neupravující účetní výkazy významná, pak by její nezveřejnění ovlivnilo schopnost uživatelů činit na základě účetní závěrky ekonomická rozhodnutí. V takovém případě musí účetní jednotka zveřejnit následující informace pro každou z významných skupin událostí po datu vykázání neupravujících účetní výkazy:**
- (a) **podstatu události; a**
 - (b) **odhad jejího finančního dopadu, respektive prohlášení o tom, že takový odhad není možné provést.**
31. Příklady událostí po datu vykázání neupravujících účetní výkazy, které povedou obecně ke zveřejnění, jsou následující:

- (a) nezvykle velká změna hodnoty majetku vedeného v reálné hodnotě, pokud se tato změna nevztahuje ke stavu, ve kterém se majetek nacházel k datu vykázání, nýbrž je důsledkem okolností, které vznikly až po datu vykázání;
- (b) rozhodnutí účetní jednotky po datu vykázání poskytnout nebo rozdělit v budoucnosti podstatné dodatečné plnění přímo nebo nepřímo členům komunity, kteří se účastní programu služeb poskytovaných účetní jednotkou a takové dodatečné plnění bude mít zásadní dopad na účetní jednotku;
- (c) akvizice nebo vyřazení hlavní ovládané jednotky nebo outsourcing veškerých nebo převážné části činností doposud prováděných účetní jednotkou po datu vykázání;
- (d) oznámení záměru nebo projektu ukončení činnosti, pozbytí aktiv nebo splacení závazků náležejících k ukončované činnosti nebo projektu, či uzavření závazného ujednání o prodeji takových aktiv nebo splacení takových závazků (návod na postup a zveřejnění ukončovaných činností lze nalézt v relevantním mezinárodním nebo národním účetním standardu zabývajícím se ukončovými činnostmi);
- (e) důležité nákupy a pozbytí aktiv;
- (f) zničení důležitého provozního zařízení požárem po datu vykázání;
- (g) oznámení nebo zahájení realizace důležité restrukturalizace (návod pro vykazování rezerv spojených s restrukturalizací lze nalézt v účetním standardu týkajícím se rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv);
- (h) zavedení právního předpisu, jehož předmětem je odpuštění dluhů jednotkám nebo osobám jako součást určitého programu;
- (i) neobvykle rozsáhlé změny cen aktiv nebo směnných kursů po datu vykázání;
- (j) změny v daňových sazbách a daňových zákonech, které vstoupily v platnost nebo byly oznámeny po datu vykázání a mají významný vliv na splatnou daň nebo odložený daňový závazek či pohledávku v případě, že účetní jednotka podléhá dani ze zisku nebo její období (návod na vykazování daní z příjmu lze nalézt v relevantním mezinárodním nebo národním účetním standardu zabývajícím se daněmi z příjmu);
- (k) uzavření významného příslibu nebo podmíněného závazku, jako je například vydání významných záruk po datu vykázání; a

- (l) zahájení důležitého sporu vzniklého pouze na základě událostí, ke kterým došlo až po datu vykázání.

Datum účinnosti

32. **Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.**
33. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Zrušení IPSAS 14 (z roku 2001)

34. Tento standard nahrazuje IPSAS 14 „Události po datu vykázání“ vydaný v roce 2001.

Dodatek**Změny v ostatních IPSAS**

Změny uvedené v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro dřívější období, pak i tyto změny musí být použity pro toto dřívější období.

- A1. V IPSAS 19, „Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky“ se mění odstavec 87 takto:
87. Rozhodnutí vedení nebo obdobného řídicího orgánu o restrukturalizaci, které bylo učiněno před datem vykázáni, není příčinou vzniku mimosmluvního závazku k datu vykázáni, dokud účetní jednotka před datem vykázáni:
- (a) nezačala uskutečňovat plán restrukturalizace; nebo
 - (b) neoznámila hlavní rysy plánu restrukturalizace těm, kterých se to týká, a to způsobem, který je dostatečně konkrétní, aby v nich vyvolal oprávněné očekávání, že účetní jednotka restrukturalizaci uskuteční.

Pokud účetní jednotka zahájí realizaci plánu restrukturalizace, nebo oznámí její hlavní rysy těm, kterých se to týká, až po datu vykázáni, pak se vyžaduje zveřejnění v souladu s IPSAS 14, „Události po datu vykázáni“, pokud je restrukturalizace významná a její nezveřejnění by mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů, která činí na základě dané účetní závěrky.

- A2. *Tento odstavec není pro český překlad relevantní, proto byl vypuštěn.*

Zdůvodnění závěrů

Toto zdůvodnění závěrů doprovází navrhovaný Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor, ale není jeho součástí. Toto Zdůvodnění závěrů pouze popisuje důvody, které vedly IPSASB k odchylkám od ustanovení odpovídajícího Mezinárodního účetního standardu.

Východiska

- BC1. Program Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) konvergence s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) je důležitým prvkem plánu práce IPSASB. Záměrem IPSASB je konvergovat Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor založené na akruální bázi s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví vydávanými Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) v těch případech, kdy je to pro veřejný sektor vhodné.
- BC2. IPSAS založené na akruální bázi, které jsou konvergované s IFRS udržují shodu struktury a textu s IFRS, pokud neexistuje důvod pro odchylku v konkrétním případě veřejného sektoru. Odchylka od odpovídajícího IFRS se vyskytuje v případech, kdy požadavky na terminologii použité v IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor, nebo v případech, kdy je nezbytné zahrnutí doplňujícího komentáře nebo příkladů, které by ilustrovaly konkrétní požadavky veřejného sektoru. Rozdíly mezi IPSAS a jejich odpovídajícím IFRS jsou identifikovány ve Srovnání s IFRS, které je součástí každého IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 vydala IASB zveřejněný návrh předpokládaných změn 13 Mezinárodních účetních standardů (IAS)¹, jako součásti svého Celkového projektu zkvalitnění. Cílem tohoto projektu IASB bylo „snížit nebo odstranit alternativy, nežádoucí duplicity a konflikty mezi standardy, zabývat se některými otázkami konvergence a provést další vylepšení“. Výsledné verze IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 14 vydaný v prosinci 2001 vycházel z IAS 10 „Události po rozvahovém dni“ (novelizovaného v roce 1999), který byl opětovně vydán v prosinci 2003. V závěru roku 2003 předchůdce IPSASB, kterým byl Výbor pro veřejný sektor (PSC)², zahájil projekt zkvalitnění IPSAS, aby zabezpečil konvergenci IPSAS s vylepšenými IAS vydanými v prosinci 2003.

¹ IAS byly dříve vydávány IASC. Standardy vydávané IASB se nazývají Mezinárodní standardů účetního výkaznictví (IFRS). IASB definovala, že IFRS se skládají z IFRS, IAS a Interpretací standardů. V některých případech IASB daný IAS pouze změnila, místo aby jej nahradila IFRS a v takových případech zůstalo standardu původní označení a číslo.

² Z PCS se stal IPSASB v listopadu 2004, kdy Rada IFAC změnila mandát PCS tak, aby se z něj stal nezávislý tvůrce standardů.

- BC5. IPSASB přezkoumal zlepšený IAS 10 a obecně se shodl s IASB na důvodech novely IAS a obecně i s provedenými změnami (Zdůvodnění závěrů vydané IASB zde není reprodukováno. Abonenti *Předplatitelských služeb* IASB si mohou Zdůvodnění závěrů zobrazit na webových stránkách IASB na adrese www.iasb.org).
- BC6. Jako důsledek dalších IFRS vydaných po prosinci 2003 byl IAS 10 dále novelizován. IPSAS 14 neobsahuje následné úpravy vyplývající z IFRS vydaných po prosinci 2003. Důvodem je skutečnost, že IPSASB dosud neposoudila tyto změny a nevytvořila si názor na použitelnost požadavků obsažených v těchto IFRS v účetních jednotkách veřejného sektoru.

Srovnání s IAS 10

IPSAS 14, „Události po datu vykazání“ primárně čerpá z IAS 10 (novelizovaného v roce 2003), „Události po rozvahovém dni“. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 14 a IAS 10 jsou následující:

- IPSAS 14 uvádí, že když již není adekvátní použití předpokladu trvání, je nezbytný úsudek k posouzení dopadu této změny na účetní hodnotu aktiv a závazků vykázaných v účetní závěrce (odstavec 22).
- IPSAS 14 obsahuje doplňující komentáře popisující určení data schválení ke zveřejnění (odstavce 6, 7 a 8).
- Ve srovnání s IAS 10 byly do IPSAS 14 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 14 používá v některých situacích odlišnou terminologii od IAS 10. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů Výkaz o finanční situaci, čistá aktiva/vlastní kapitál a datum vykazání v IPSAS 14. Ekvivalentní termíny v IAS 10 jsou rozvaha, vlastní kapitál a rozvahový den.
- IPSAS 14 nepoužívá termín výsledek, který je v IAS používán v širším slova smyslu než termín výnosy.
- IPSAS 14 obsahuje definici data vykazání, IAS 10 definici rozvahového dne neobsahuje.

IPSAS 15— FINANČNÍ NÁSTROJE: ZVEŘEJNĚNÍ A PREZENTACE

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 32 (novelizovaného v roce 1998) „Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace“ 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 Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 32.

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

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

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

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

**IPSAS 15—FINANČNÍ NÁSTROJE:
ZVEŘEJNĚNÍ A PREZENTACE**

OBSAH

	Odstavec
Cíl	
Rozsah působnosti	1–8
Definice	9–21
Prezentace	22–47
Závazky a čistá aktiva/vlastní kapitál	22–28
Klasifikace složených nástrojů emitentem	29–35
Úroky, dividendy, újmy a přínosy	36–38
Kompenzace finančních aktiv a finančních závazků	39–47
Zveřejnění	48–101
Zveřejnění zásad řízení rizik	50–53
Podmínky a účetní pravidla	54–62
Úrokové riziko	63–72
Úvěrové riziko	73–83
Reálná hodnota	84–94
Finanční aktiva vedená v částce vyšší než reálná hodnota	95–97
Hedging očekávaných budoucích transakcí	98–100
Další zveřejnění	101
Přechodná ustanovení	102
Datum účinnosti	103–104
Dodatek 1: Implementační příručka	
Dodatek 2: Příklady použití standardu	
Dodatek 3: Příklady požadavků na zveřejnění	
Srovnání s IAS 32	

Části standardu, které jsou vytištěny tučným písmem je, nezbytné číst v kontextu výkladových odstavců tohoto standardu, vytištěných jednoduchým písmem a v kontextu „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor nejsou určeny k tomu, aby byly aplikovány na nevýznamné položky.

Některé účetní jednotky veřejného sektoru, jako jsou ústřední vlády a finanční instituce veřejného sektoru, mohou držet širokou škálu finančních nástrojů. Některé individuální vládní agentury však nemusí emitovat či držet širokou škálu nástrojů. V těchto případech bude mít standard omezené použití a sestavovatelé účetní závěrky budou potřebovat identifikovat ty aspekty standardu, které se na ně použijí. Smyslem implementační příručky uvedené v Dodatku 1 je napomoci sestavovatelům v tomto úkolu.

Cíl

V souvislosti s dynamickým vývojem mezinárodních finančních trhů se v poslední době výrazně rozšiřuje využívání finančních nástrojů, od tradičních prvotních finančních nástrojů, jako jsou například dluhopisy, až po nejrůznější formy derivátů, jako jsou například úrokové swapy. Účetní jednotky veřejného sektoru používají při svých operacích široké škály finančních nástrojů od jednoduchých, jako jsou dluhy a pohledávky, až po komplexní nástroje (jako jsou měnové swapy k zajištění závazků v cizích měnách). V menším rozsahu účetní jednotky veřejného sektoru mohou emitovat nástroje vlastního kapitálu nebo složené závazkově/vlastněkapitálové nástroje. K tomu může dojít, když ekonomická jednotka zahrnuje částečně privatizovaný podnik veřejné správy (PVS), který emituje nástroje vlastního kapitálu na finančním trhu, nebo když účetní jednotka veřejného sektoru emituje dluhové nástroje, které lze za určitých podmínek přeměnit na vlastnický podíl.

Tento standard si klade za cíl zkvalitnit informace, které se dostanou uživatelům účetní závěrky o rozvahových i podrozvahových finančních nástrojích a o jejich významu pro finanční pozici, výkonnost i peněžní toky vládních nebo ostatních účetních jednotek veřejného sektoru. Odkazy na „rozvahu“ v kontextu „rozvahový“ a „podrozvahový“ mají stejný význam jako „Výkaz o finanční situaci“.

Tento standard vymezuje určité požadavky na to, aby byl finanční nástroj vykázán v rozvaze, a specifikuje informace, které jak o rozvahových (uznaných), tak o podrozvahových (neuznaných) finančních nástrojích mají být zveřejněny. Část týkající se vykazování se zabývá klasifikací finančních nástrojů na závazky a čistá aktiva/vlastní kapitál, klasifikací souvisejících úroků, dividend, výnosů a nákladů a okolnostmi, za nichž se finanční aktiva a finanční závazky vzájemně kompenzují. Část týkající se zveřejňování specifikuje informace o faktorech, jež ovlivňují částku, načasování a míru jistoty budoucích peněžních toků účetní jednotky plynoucích z finančních nástrojů a z účetních pravidel použitých pro tyto nástroje. Dále standard doporučuje zveřejnit informace o povaze a rozsahu používání finančních nástrojů účetní jednotkou, o účelech, k nimž tyto nástroje slouží, o s nimi spojených rizicích a o zásadách, jimiž se vedení jednotek při řízení těchto rizik řídí.

Rozsah působnosti

1. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro prezentaci a zveřejňování finančních nástrojů.**
2. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
3. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (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“.
4. **Tento standard se použije pro vykazování a zveřejňování informací o všech typech finančních nástrojů, ať již uznaných nebo neuznaných, kromě:**
 - (a) **podílů v ovládaných jednotkách definovaných v mezinárodním účetním standardu pro veřejný sektor (IPSAS) 6, „Konsolidovaná účetní závěrka a vykazování ovládaných jednotek“;**
 - (b) **podílů v přidružených jednotkách definovaných v IPSAS 7, „Investice do přidružených jednotek“;**
 - (c) **podílů na společných podnikáních definovaných v IPSAS 8, „Vykazování účastí na společném podnikání“;**
 - (d) **závazků vzniklých z pojistných smluv;**
 - (e) **závazků zaměstnavatele a závazků z penzijního pojištění všech typů, včetně plánů zaměstnaneckých požitků, a**
 - (f) **závazky vzniklé na základě sociálních požitků poskytovaných účetní jednotkou, za něž neobdrží nazpět přímo od příjemců těchto požitků žádnou protihodnotu nebo dostane protihodnotu, která není ani přibližně rovna reálné hodnotě těchto požitků. Účetní jednotky však budou používat tento standard na podíly v ovládané jednotce, přidružené jednotce a ve společném podnikání, které jsou zachycovány jako finanční nástroj podle IPSAS 6, IPSAS 7 a IPSAS 8. Kromě požadavků tohoto standardu uplatní účetní jednotky rovněž požadavky na zveřejnění z IPSAS 6, IPSAS 7 a IPSAS 8.**
5. Tento standard se nepoužije na vykazování podílů účetní jednotky na čistých aktivech/vlastním kapitálu ovládané jednotky. Použije se však na veškeré finanční nástroje zahrnuté do konsolidované účetní závěrky

ovládající jednotky, a to bez ohledu na to, zda se jedná o nástroje držené nebo emitované ovládající nebo ovládanou jednotkou. Podobně se tento standard použije i na finanční nástroje držené nebo emitované v rámci společného podnikání a zahrnuté, ať už přímo nebo metodou poměrné konsolidace, do účetní závěrky spoluovládajícího.

6. Některé ekonomické jednotky ve veřejném sektoru mohou zahrnovat účetní jednotky, které vystavují pojistné smlouvy. Tyto účetní jednotky spadají do rozsahu působnosti tohoto standardu. Tento standard však vylučuje pojistné smlouvy jako takové ze svého rozsahu působnosti. 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. 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 přerušeni provozování činností. Ustanovení tohoto standardu však budou použita v případě, že finanční nástroj má sice formu pojistné smlouvy, ale svou podstatou představuje převod finančních rizik (viz odstavec 49), například některé typy finančního zajištění a zaručené investiční smlouvy vystavené pojišťovnou veřejného sektoru nebo jinými účetními jednotkami. Navíc se účetním jednotkám, které mají závazky z pojistných smluv, doporučuje, aby zvážily vhodnost použití ustanovení tohoto standardu při vykazování a zveřejňování informací o těchto závazcích.
7. Tento standard se nepoužije na finanční nástroje, které vznikají ze závazků z programů zaměstnaneckých požitků nebo závazků veřejné správy poskytovat sociální požitky svým občanům, kde účetní jednotka nedostává nazpět přímo od příjemců těchto požitků (jako jsou starobní důchody, podpora v nezaměstnanosti, invalidní důchody a jiné formy finanční podpory poskytované veřejnou správou) žádnou protihodnotu nebo dostává protihodnotu, která není ani přibližně rovna reálné hodnotě těchto požitků.
8. Další poučení o vykazování a zveřejňování specifických typů finančních nástrojů se nachází v mezinárodních a/nebo národních standardech. Například IPSAS 13 „Leasingy“ obsahuje specifické požadavky na zveřejnění informací týkajících se finančního leasingu.

Definice

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

Nástroj vlastního kapitálu je smlouva dokládající zbytkový podíl na aktivech jednotky po odečtení všech jejích závazků.

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

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 s jinou jednotkou finanční nástroje za potenciálně výhodných podmínek;
- (d) nástrojem vlastního kapitálu nebo jiné jednotky.

Finanční nástroj je jakákoli smlouva, kterou zároveň vzniká finanční aktivum jedné jednotky a finanční závazek nebo nástroj vlastního kapitálu jiné jednotky.

Komoditní smlouvy, které opravňují jednu ze smluvních stran provést vypořádání buď penězi anebo jiným finančním nástrojem, se zachycují jako by byly finančními nástroji, s výjimkou komoditních smluv, které (a) byly uzavřeny, aby splnily účetní jednotkou očekávané nákupy, prodeje nebo požadavky na využití a nadále tato očekávání a požadavky splňují, (b) byly od samého počátku k tomuto účelu určeny a (c) očekává se, že budou splněny dodáním komodity.

Finanční závazek je každý závazek, který je smluvní povinností:

- (e) předat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum jiné jednotce; nebo
- (a) vyměnit finanční nástroj s jinou jednotkou za potenciálně nevýhodných podmínek.

Účetní jednotka má například smluvní povinnost, kterou může splnit buď platbou finančními aktivy, nebo platbou ve formě vlastních cenných papírů. V takovém případě, pokud se hodnota majetkových cenných papírů potřebných ke splnění dané povinnosti mění spolu se změnami jejich reálné hodnoty, takže celková reálná hodnota majetkových cenných papírů poskytnutých pro vyrovnání se vždy shoduje s hodnotou smluvní povinnosti, není nositel této povinnosti vystaven zisku ani ztrátě z kolísání cen majetkových cenných papírů. Taková povinnost se zachycuje jako finanční závazek účetní jednotky.

Pojistná smlouva je smlouva, která vystavuje pojišťovatele identifikovatelnému riziku ztráty v případě události nebo okolností, které nastanou nebo budou zjištěny během stanoveného období, jako jsou úmrtí (v případě renty je to případ, že se pojištěný dožije určitého

data), nemoc, invalidita, škoda na majetku, újma na zdraví způsobená jiným nebo přerušeni provozování činností.

Tržní hodnota je částka, kterou je možné získat při prodeji finančního nástroje nebo kterou je nutno zaplatit při jeho nákupu na aktivním trhu.

Peněžní finanční aktiva a peněžní finanční závazky (také nazývané peněžními finančními nástroji) jsou finanční aktiva a finanční závazky, za které se obdrží nebo jimiž se zaplatí pevná nebo předem určitelná částka peněz.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

10. Termíny smlouva a smluvní odkazují v tomto standardu na dohodu mezi dvěma nebo více stranami, která má jednoznačné ekonomické důsledky, jímž tyto strany mají malé, pokud vůbec nějaké, oprávnění se vyhnout, obvykle proto, že dohoda je právně vymahatelná. Smlouvy, a tedy i finanční nástroje, mohou mít celou řadu forem a nemusí být v písemné podobě.
11. Pro účely definic v odstavci 9 zahrnuje termín účetní jednotka instituce veřejného sektoru, fyzické osoby, sdružení partnerů a kapitálové společnosti.
12. V definicích finančního aktiva a finančního závazku jsou použity termíny finanční aktivum a finanční nástroj, avšak nejedná se o definice kruhem. Pokud existuje smluvní právo nebo závazek vyměnit si s protistranou finanční nástroje, vzniknou na základě těchto finančních nástrojů finanční aktiva, finanční závazky nebo nástroje vlastního kapitálu. Sled smluvních práv nebo smluvních závazků v konečném důsledku vede k přijetí nebo výplatě peněžních prostředků či k pořízení nebo emisi nástroje vlastního kapitálu.
13. K finančním nástrojům patří jak prvotní nástroje, jako jsou pohledávky, dluhy či majetkové cenné papíry, tak derivátové nástroje, jako jsou finanční opce, futures a forwardy, úrokové a měnové swapy. Derivátové finanční nástroje, jak uznané, tak neuznané, splňují definici finančního nástroje, a tudíž se jejich vykazování řídí tímto standardem.
14. Podstatou derivátových finančních nástrojů je vznik práv a závazků mezi smluvními stranami, jimiž se na derivátové finanční nástroje převádějí finanční rizika související s podkladovým prvotním finančním nástrojem. Při uzavření derivátové smlouvy nedochází k převodu podkladového primárního finančního nástroje. K tomuto převodu nemusí nutně dojít ani k datu splatnosti.

15. Ani aktiva, která mají fyzickou podobu, jako zásoby, pozemky, budovy a zařízení, najatá aktiva, ani nehmotná aktiva, jako rádiové frekvenční spektrum, patenty a ochranné známky, nejsou finančními aktivy. Kontrola nad těmito hmotnými a nehmotnými aktivy dává účetní jednotce možnost vytvářet peněžní prostředky či jiná aktiva, ale na jejím základě nevzniká momentální právní nárok obdržet v budoucnu peněžní prostředky nebo jiná finanční aktiva.
16. Taková aktiva jako jsou náklady příštích období, pro něž je budoucím ekonomickým prospěchem přijetí zboží, výrobků či služeb spíše než právo získat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum, nejsou finančními aktivy. Obdobně ani takové položky jako výnosy příštích období a většina závazků ze záruk nejsou finančními závazky, protože pravděpodobné odplynutí ekonomického prospěchu spojeného s nimi představuje spíše dodávku zboží a služeb než peněžních prostředků nebo jiných finančních aktiv.
17. Závazky nebo aktiva, která nejsou svou podstatou smluvní, jako například daň ze zisku nebo jiné daňové ekvivalenty, které jsou účetní jednotce veřejného sektoru uloženy na základě legislativně stanovených požadavků, nejsou finančními závazky ani finančními aktivy. Mezinárodní účetní standard (IAS) 12 „Daň ze zisku“ určuje způsob účetního zachycení této daně.
18. Smluvní práva či závazky, které nezahrnují převod finančního aktiva, nespĺňují podmínky definice finančního aktiva. Jako příklad takových smluvních práv (závazků) mohou sloužit například práva vyplývající z komoditních futures, které lze vypořádat výhradně přijetím (dodáním) nefinančního aktiva. Podobně smluvní práva (závazky) vyplývající z operativního leasingu nebo dohody o výstavbě a provozu aktiva vlastními prostředky za účelem jeho užívání jako je například nemocnice, lze vypořádat pouze přijetím (poskytnutím) služeb. V obou případech smluvní právo jedné strany přijmout nefinanční aktivum či službu a odpovídající smluvní závazek druhé strany nepředstavuje momentální právní nárok nebo závazek jedné ze smluvních stran přijmout, dodat či směniti finanční aktivum. (Viz dodatek 2, odstavce A13-A17.)
19. Možnost uplatnit smluvní právo nebo požadavek splnit smluvní závazek může být buď absolutní, nebo může být podmíněna budoucí událostí. Například finanční záruka je smluvní právo věřitele získat peněžní prostředky od ručitele a současně je to smluvní závazek ručitele zaplatit věřiteli v případě, že dlužník svůj závazek nespĺní. Smluvní právo a smluvní povinnost existují proto, že v minulosti došlo k nějaké transakci nebo události (vystavení záruky), i když schopnost věřitele uplatnit své právo a povinnost ručitele splnit závazek jsou podmíněny tím, že dlužník v budoucnu svůj závazek nespĺní. Podmíněné právo a podmíněný závazek splňují definici finančního aktiva a finančního závazku, i když mnoho

takových aktiv a závazků není způsobilých pro uznání v účetních výkazech. Například ústřední vláda může poskytnout nějakému soukromému provozovateli infrastrukturní sítě ochranu proti riziku nízké poptávky tím, že mu zaručuje minimální úroveň výnosů. Tato záruka je podmíněným závazkem vlády dokud se nestane pravděpodobným, že výnosy provozovatele klesnou pod zaručené minimum.

20. Závazek účetní jednotky emitovat nebo dodat svůj vlastní nástroj vlastního kapitálu, například opci na vlastní akcie nebo warrant, je sám o sobě nástrojem vlastního kapitálu, nikoliv finančním závazkem, protože účetní jednotka není povinna zaplatit finanční prostředky nebo dodat jiné finanční aktivum. Podobně náklady, které účetní jednotce vzniknou v souvislosti s pořízením práva na zpětný odkup vlastních nástrojů vlastního kapitálu od druhé strany, představují snížení čistých aktiv/vlastního kapitálu, nikoli finanční aktivum.
21. Menšinový podíl, který se může vyskytnout ve Výkazu o finanční situaci účetní jednotky v souvislosti s konsolidací ovládané jednotky, nebude finančním závazkem ani nástrojem vlastního kapitálu účetní jednotky. V konsolidované účetní závěrce účetní jednotka vykazuje podíly jiných subjektů na čistých aktivech/vlastním kapitálu a čistém přebytku nebo schodku svých ovládaných jednotek v souladu s IPSAS 6. Proto tedy finanční nástroj klasifikovaný ovládanou jednotkou jako nástroj vlastního kapitálu je vyloučen z konsolidace, pokud je držen ovládající jednotkou, nebo je vykázán ovládající jednotkou v konsolidovaném Výkazu o finanční situaci jako menšinový podíl odděleně od čistých aktiv/vlastního kapitálu jeho vlastních akcionářů. Finanční nástroj klasifikovaný ovládanou jednotkou jako finanční závazek zůstává závazkem i v konsolidovaném Výkazu o finanční situaci ovládající jednotky, pokud nebude vyloučen z konsolidace jako vzájemný zůstatek uvnitř ekonomické jednotky. Účetní postup ovládající jednotky při konsolidaci nebude mít vliv na vykazování finančního nástroje v účetní závěrce ovládané jednotky.

Prezentace

Závazky a čistá aktiva/vlastní kapitál

22. **Emitent finanční nástroj nebo jeho dílčí část klasifikuje při výchozím uznání buď jako finanční závazek, nebo jako nástroj vlastního kapitálu v souladu s podstatou smluvního ujednání a v souladu s definicemi finančního závazku a nástroje vlastního kapitálu.**
23. Pro klasifikaci finančního nástroje ve Výkazu o finanční situaci emitenta je spíše rozhodující podstata finančního nástroje než jeho právní forma. Obvykle jsou sice podstata a právní forma v souladu, ale nemusí tomu tak být vždy. Například některé finanční nástroje mají právní formu vlastního

- kapitálu, ale z hlediska jejich podstaty jde o závazky. Jiné v sobě kombinují rysy typické pro nástroje vlastního kapitálu s rysy finančních závazků. Klasifikace takového nástroje se provede na základě posouzení jeho podstaty při výchozím uznání. Tato klasifikace zůstává zachována ke každému následujícímu datu vykazání, dokud tento finanční nástroj nebude z Výkazu o finanční situaci účetní jednotky vyjmut. Klasifikace finančních nástrojů ať již jako závazky nebo čistá aktiva/vlastní kapitál pravděpodobně nebude podstatným problémem pro mnoho vykazujících účetní jednotek ve veřejném sektoru.
24. Třídění finančních nástrojů na závazky a čistá aktiva/vlastní kapitál je požadováno, protože jsou s každou z těchto kategorií spjata odlišná rizika. Na účetních jednotkách s nástroji klasifikovanými jako finanční závazky se požaduje, aby zveřejnily informace o vystavení se úrokovému riziku v souladu s odstavcem 63 a aby vykazaly úrok, dividendy, přínosy nebo újmy jakožto výnosy nebo náklady v souladu s odstavcem 36. Odstavec 36 rovněž specifikuje, že o rozdělení držitelům finančních nástrojů klasifikovaných jako nástroje vlastního kapitálu bude emitent přímo snižovat čistá aktiva/vlastní kapitál.
 25. Zatímco účetní jednotky veřejného sektoru často drží nástroj vlastního kapitálu jako investici (finanční aktivum), není pro ně obvyklé emitovat nástroje vlastního kapitálu stranám mimo ekonomickou jednotku s výjimkou částečně privatizovaných ovládaných jednotek. Přesto se však využívání finančních nástrojů ve veřejném sektoru rozvíjí a klasifikace emitentem musí být vedena jejich podstatou, nikoli nutně jejich formou.
 26. Základním znakem pro odlišení finančního závazku od nástroje vlastního kapitálu je to, zda existuje smluvní závazek jedné strany (emitenta) předat druhé straně (držiteli) peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum nebo vyměnit jiný finanční nástroj za podmíněk, které jsou pro emitenta potenciálně nevýhodné. Pokud takový smluvní závazek existuje, pak finanční nástroj splňuje definici finančního závazku, a to bez ohledu na způsob, kterým bude smluvní závazek vypořádán. Omezením emitentovy schopnosti splnit závazek, jako je omezený přístup k zahraniční měně nebo nutnost získat povolení k platbě od regulačního orgánu, se neruší závazek emitenta ani právo držitele plynoucí z tohoto nástroje.
 27. Pokud v souvislosti s finančním nástrojem nevzniká na straně emitenta smluvní závazek předat druhé straně peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum nebo vyměnit jiný finanční nástroj za podmíněk, které jsou pro emitenta potenciálně nevýhodné, jedná se o nástroj vlastního kapitálu. I když držitel nástroje vlastního kapitálu může mít nárok na poměrný díl dividend nebo jiné výplaty čistých aktiv/vlastního kapitálu, emitent nemá smluvní povinnost tyto výplaty provádět.

28. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou emitovat nástroje se zvláštními právy, jako jsou přednostní akcie. Když přednostní akcie zakládají povinnost zpětného odkupu emitentem za pevnou nebo stanovitelnou částku k pevnému nebo stanovitelnému budoucímu datu nebo které zakládají právo držitele požadovat od emitenta zpětné odkoupení akcií za pevnou nebo stanovitelnou částku k určitému budoucímu datu nebo po něm, nástroj splňuje definici finančního závazku a je také tak klasifikován. Přednostní akcie, které takový smluvní závazek výslovně nezakládají, jej mohou stanovit nepřímo ve svých podmínkách. Například přednostní akcie, u nichž není zakotven povinný zpětný odkup ani opce držitele na zpětný odkup, mohou mít smluvně zajištěný takový nárůst dividend, že v blízké budoucnosti bude plánovaný výnos z dividend tak vysoký, že emitent bude z ekonomických důvodů přinucen akcie zpětně odkoupit. Za těchto okolností je vhodné klasifikovat nástroje jako finanční závazek, protože emitent má malou, pokud vůbec nějakou, možnost zamezit zpětnému odkupu tohoto nástroje. Obdobně platí, že pokud finanční nástroj označovaný jako akcie představuje pro držitele opci poté, co dojde v budoucnu k události, která je vysoce pravděpodobná, bude takový finanční nástroj v souladu se svou podstatou zařazen jako finanční závazek. (Viz dodatek 2, odstavce A7–A8 a A18–A21.)

Klasifikace složených nástrojů emitentem

29. **Emitent finančního nástroje, který obsahuje jak finanční závazek, tak i prvek čistých aktiv/vlastního kapitálu, klasifikuje dílčí složky tohoto nástroje odděleně v souladu s odstavcem 22.**
30. Účetní jednotky veřejného sektoru obvykle neemitují složené finanční nástroje. Výjimkou jsou částečně privatizované PVS v rámci ekonomické jednotky, které emitují složené nástroje na finančních trzích. Když účetní jednotka veřejného sektoru emituje složený nástroj, tento standard vyžaduje ve Výkazu o finanční situaci emitenta oddělené vykazání závazku a prvku čistých aktiv/vlastního kapitálu tvořících jediný finanční nástroj. Je spíše záležitostí formy než podstaty, že jak závazky, tak podíly na čistých aktivech/vlastním kapitálu tvoří spíše jediný finanční nástroj, než dva či více samostatné nástroje. Oddělené vykazání složky závazkové a složky čistých aktiv/vlastního kapitálu totiž věrněji zobrazuje finanční pozici emitenta. (Viz dodatek 2, odstavce A22–A23.)
31. Pro účely prezentace ve Výkazu o finanční situaci emitent vykáže odděleně dílčí složky finančního nástroje, kterými jsou prvotní finanční závazek emitenta a opce zaručující držitelům nástroje přeměnit jej na nástroj vlastního kapitálu emitenta. Příkladem takového nástroje je dluhopis nebo jiný nástroj, který držitel může přeměnit na kmenové akcie emitenta. Z hlediska emitenta má tento nástroj dvě složky: finanční závazek (smluvní závazek předat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum) a nástroj vlastního kapitálu (kupní opce, zaručující držitelům po určitou dobu právo přeměnit

tento nástroj na kmenové akcie emitenta). Ekonomické důsledky emise takového nástroje jsou v zásadě stejné jako paralelní emise dluhového nástroje s ustanovením o dřívějším vypořádání a warrantů na nákup kmenových akcií nebo jako emise dluhového nástroje s oddělitelnými warranty na nákup akcií. Proto tedy v obou případech emitent vykáže závazek a prvky čistých aktiv/vlastního kapitálu ve Výkazu o finanční situaci odděleně.

32. Klasifikace na závazky a prvky čistých aktiv/vlastního kapitálu nebude u konvertibilního nástroje v souvislosti se změnami v pravděpodobnosti uplatnění opce na převod měněna, a to ani tehdy, když by uplatnění opce mohlo být pro některé držitele ekonomicky výhodné. Držitelé totiž nemusí nutně jednat očekávaným způsobem. Například daňové důsledky převodu se mohou u různých držitelů lišit. Kromě toho se bude během doby měnit pravděpodobnost konverze. Závazek emitenta k budoucím platbám trvá do doby, než zanikne převodem, vypršením splatnosti nástroje nebo jinou transakcí.
33. Finanční nástroj může obsahovat složky, které nejsou ani finančním závazkem, ani nástrojem vlastního kapitálu emitenta. Finanční nástroj dává například svému držiteli právo získat nefinanční aktivum, jako je právo provozovat veřejnou správou vlastněný monopol nebo komoditu k vypořádání, a opci na výměnu tohoto práva za akcie emitenta. Emitent uzná a vykáže nástroj vlastního kapitálu (opci) odděleně od závazkové složky složeného nástroje, a to bez ohledu na to, zda jde o finanční nebo nefinanční závazek.
34. Tento standard se nezabývá oceňováním finančních aktiv, finančních závazků ani nástrojů vlastního kapitálu, a tudíž nedefinuje ani žádnou zvláštní metodu pro stanovení účetní hodnoty závazku nebo prvků čistých aktiv/vlastního kapitálu zahrnutých do jediného nástroje. Obecně je při tom možné postupovat těmito způsoby:
 - (a) určit hodnotu té složky složeného nástroje, která je obtížněji ocenitelná (obvykle nástroj vlastního kapitálu), jako rozdíl mezi celkovou hodnotou nástroje a hodnotou snáze ocenitelné části, a
 - (a) odděleně určit hodnotu závazkové i kapitálové složky a v nezbytné míře tyto částky upravit na poměrném základě tak, aby se jejich součet rovnal celkové hodnotě nástroje.

Součet účetních hodnot stanovených závazkové složce a složce čistých aktiv/vlastního kapitálu při výchozím uznání je vždy roven účetní hodnotě nástroje jako celku. Z odděleného uznávání a vykazování složek finančního nástroje nevyplývá žádný přínos ani újma.
35. V souladu s prvním postupem popsaným v odstavci 34, kdy účetní jednotka veřejného sektoru například emituje dluhopis převoditelný na nástroj

vlastního kapitálu, tak nejprve stanoví účetní hodnotu finančního závazku na základě diskontování budoucích plateb úroků a jistiny podle existujících tržních sazeb pro obdobný závazek, s nímž není spojena žádná složka čistých aktiv/vlastního kapitálu. Účetní hodnotu nástroje vlastního kapitálu, který představuje opci na přeměnu nástroje na kmenové akcie, je možné stanovit tak, že se od celkové částky složeného nástroje odečte účetní hodnota finančního závazku. Podle druhého postupu emitent stanoví hodnotu opce přímo, a to buď podle reálné hodnoty podobné opce, pokud existuje, nebo s použitím modelu pro oceňování opcí. Hodnota stanovená pro jednotlivé složky je následně v nutném rozsahu upravena na poměrném základě tak, aby bylo zajištěno, že součet účetních hodnot jednotlivých složek je roven protihodnotě přijaté za převoditelný dluhopis. (Viz dodatek 2, odstavec A24.)

Úroky, dividendy, újmy a přínosy

36. **Úroky, dividendy, újmy a přínosy vztahující se k finančnímu nástroji nebo jeho části, klasifikovanému jako finanční závazek, se vykazují ve Výkazu o finanční výkonnosti jako náklady nebo výnosy. Výplata výnosů z finančních nástrojů klasifikovaných jako nástroj vlastního kapitálu se zachycuje u emitenta přímo na vrub jeho čistých aktiv/vlastního kapitálu.**
37. Klasifikace finančního nástroje ve Výkazu o finanční situaci určuje, zda úroky, dividendy, újmy a přínosy týkající se takového nástroje budou klasifikovány jako náklady a výnosy a vykázány ve Výkazu o finanční výkonnosti. Výplata dividend u akcií klasifikovaných jako finanční závazky se tudíž klasifikuje jako náklad, stejně jako úroky z dluhopisů, a vyazuje se ve Výkazu o finanční výkonnosti. Obdobně také přínosy a újmy související se zpětným nákupem nebo refinancováním finančních nástrojů klasifikovaných jako závazky se vykazují ve Výkazu o finanční výkonnosti, zatímco zpětný nákup nebo refinancování finančních nástrojů klasifikovaných jako čistá aktiva/vlastní kapitál emitenta se vyazuje jako změny čistých aktiv/vlastního kapitálu.
38. Dividendy klasifikované jako náklady se ve Výkazu o finanční výkonnosti vykazují buď v rámci úroků z ostatních závazků, nebo jako samostatná položka. Zveřejnění týkající se úroků a dividend je předmětem požadavků IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“. Za určitých okolností je vzhledem k podstatné rozdílnosti úroků a dividend, například z hlediska daňové uznatelnosti, vhodné vykázat je ve Výkazu o finanční výkonnosti odděleně. Pro účetní jednotky, které jsou subjektem daně ze zisku, může být vodítkem pro zveřejnění částek s daňovým dopadem IAS 12.

Kompenzace finančních aktiv a finančních závazků

39. **Finanční aktivum a finanční závazek lze kompenzovat a vykázat v čisté výši, když účetní jednotka:**

- (a) **má právně vymahatelné právo uznané částky kompenzovat; a**
- (b) **zamýšlí buď vypořádání v čisté výši, nebo realizaci aktiva a vypořádání závazku současně.**
40. V souladu s tímto standardem se finanční aktiva a finanční závazky vykazují v čisté výši, pokud to odpovídá očekávaným budoucím peněžním tokům plynoucím účetní jednotce z vypořádání dvou nebo více samostatných finančních nástrojů. Pokud má účetní jednotka právo obdržet nebo zaplatit částku v čisté výši a hodlá tak učinit, má ve skutečnosti pouze jedno finanční aktivum nebo jeden finanční závazek. Regionální vláda například hradí finanční závazek ústřední vládě v čisté výši (tj. po odečtení finančního aktiva, za které jí dluží ústřední vláda). V ostatních případech jsou finanční aktiva a finanční závazky vykazovány každý zvlášť podle svých vlastností jakožto aktivum nebo závazek účetní jednotky. (Viz dodatek 2, odstavec A25.)
41. Kompenzace uznaného finančního aktiva a uznaného finančního závazku a jejich vykázání čistou částkou se liší od případů, kdy jsou finanční aktivum nebo finanční závazek z Výkazu o finanční situaci vyňaty. Zatímco při kompenzaci nevzniká žádný přínos ani újma, při vynětí finančního nástroje dochází nejen k vyřazení původně uznané položky z Výkazu o finanční situaci, ale může dojít i k uznání přínosu nebo újmy.
42. Právo na kompenzaci je právním nárokem dlužníka, ať již smluvním či jiným, vyrovnat nebo jinak eliminovat věřiteli celou dlužnou částku nebo její část, a to jejich kompenzací proti částkám, které dluží věřitel. Ve výjimečných případech může mít dlužník právní nárok použít pro kompenzaci částek dlužných věřiteli i částky, jež mu dluží třetí strany, za předpokladu, že mezi všemi třemi stranami existuje dohoda, která jasně stanovuje dlužníkům nárok na kompenzaci. Protože právo na kompenzaci je právním nárokem, mohou se jeho konkrétní podmínky v jednotlivých jurisdikcích lišit a je nutné stanovit, které zákony daný smluvní vztah mezi stranami upravují.
43. Existence vymahatelného nároku na kompenzaci finančního aktiva a finančního závazku ovlivňuje práva a závazky související s finančním aktivem a finančním závazkem a může mít významný vliv na úvěrové riziko a riziko likvidity, jemuž se účetní jednotka vystavuje. Existence tohoto práva však sama o sobě není dostatečným podkladem pro kompenzaci aktiv a závazků. Absence úmyslu toto právo v budoucnu uplatnit nebo souběžně vypořádání aktiva a závazku nebude mít vliv na výši a dobu budoucích peněžních toků účetní jednotky. Pokud má účetní jednotka v úmyslu toto právo v budoucnu uplatnit nebo souběžně vypořádat aktivum a závazek, jejich vykázání v čisté výši vhodněji 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 dostatečné odůvodnění pro kompenzaci, protože práva a závazky související s jednotlivým finančním aktivem a finančním závazkem zůstávají nezměněna.

44. Na záměr účetní jednotky týkající se vypořádání určitých aktiv a závazků má vliv běžná provozní praxe, požadavky finančních trhů a další okolnosti, které mohou účetní jednotce omezovat schopnost vypořádat aktiva a závazky v čisté výši, nebo souběžně vypořádat aktivum i závazek. V případě, že má účetní jednotka právo na kompenzaci aktiv a závazků, ale nemá v úmyslu je v čisté výši vypořádat, ani souběžně vypořádat aktivum i závazek, zveřejní v souladu s ustanoveními odstavce 73 informace o důsledcích tohoto práva pro úvěrové riziko.
45. Příkladem souběžného vypořádání dvou finančních nástrojů jsou operace clearingové banky na organizovaném finančním trhu nebo vypořádání „z ruky do ruky“. V těchto případech se peněžní toky ve skutečnosti rovnají čisté částce a účetní jednotka se nevystavuje úvěrovému riziku ani riziku likvidity. V ostatních případech může účetní jednotka vypořádat dva nástroje přijetím a vyplacením oddělených částek, čímž se vystaví úvěrovému riziku rovnajícímu se plné výši aktiva nebo riziku likvidity rovnajícímu se plné výši závazku. Takové riziko může být významné, i když poměrně krátkodobé. Realizace finančního aktiva a vypořádání finančního závazku se tudíž považují za souběžné pouze v případě, že k oběma transakcím dojde ve stejném okamžiku.
46. Podmínky definované v odstavci 39 obvykle nejsou splněny, a kompenzace je nevhodná, když:
- několik různých finančních nástrojů je použito, aby napodobovaly vlastnosti jediného finančního nástroje (tj. syntetického nástroje);
 - finanční aktiva a finanční závazky vyplývají z jednoho finančního nástroje, u něhož je prvotní riziko stejné (například aktiva a závazky v portfoliu forwardových smluv nebo jiných derivátových nástrojů), ale zahrnuje jiné protistrany;
 - finanční nebo jiná aktiva jsou zastavena jako záruka za nezaručené finanční závazky;
 - finanční aktiva jsou dlužníkem dána do svěřenecké správy pro účely zajištění splnění závazku, aniž by byla věřitelem přijata jakožto vypořádání závazku (například dohoda o umořovacím fondu);
 - závazky, které účetní jednotce vznikly v souvislosti se škodními událostmi a které by měly být uhrazeny třetí stranou na základě nároku, který je v souladu s pojistnými zásadami.

47. Účetní jednotka, která realizuje velký počet transakcí s finančními nástroji s jednou protistranou, může s touto protistranou uzavřít „dohodu o celkovém zápočtu“. Tato dohoda umožňuje jednorázové vypořádání na čisté bázi všech finančních nástrojů zahrnutých v této dohodě v případě, že je kterákoli ze smluv nesplněna nebo ukončena. Tyto dohody běžně používají finanční instituce jako ochranu před ztrátou v případě úpadku nebo jiné události, v jejímž důsledku protistrana nemusí být schopna dostát svým závazkům. Součástí dohody o celkovém zápočtu je obvykle i právo na kompenzaci, které je vymahatelné a jímž se řídí realizace nebo vypořádání jednotlivých finančních aktiv a závazků, a to v případě, že jedna ze smluvních stran nesplní své závazky nebo za jiných okolností, které se při obvyklém průběhu činností nepředpokládají. Pokud však nejsou obě kritéria definovaná v odstavci 39 splněna, nebude dohoda o celkovém zápočtu základem pro kompenzaci. Pokud kompenzace finančních aktiv a finančních závazků, které jsou předmětem dohody o celkovém zápočtu, není provedena, v souladu s odstavcem 73, účetní jednotka v účetní závěrce zveřejní dopady této smlouvy na úvěrové riziko.

Zveřejnění

48. Smyslem zveřejnění požadovaných tímto standardem je poskytnout informace, které umožní lépe chápat význam rozvahových i podrozvahových finančních nástrojů pro finanční pozici účetní jednotky, její výkonnost a peněžní toky a napomoci při posuzování výše, načasování a jistoty budoucích peněžních toků souvisejících s těmito nástroji. Kromě poskytování informací o konkrétních zůstatcích finančních nástrojů a souvisejících transakcích se účetním jednotkám doporučuje podrobněji rozvést rozsah používání finančních nástrojů, související rizika a finanční záměry, k nimž finanční nástroje slouží. Pohled na zásady, jimiž vedení řídí rizika související s finančními nástroji, včetně zásad týkajících se zajišťování rizik, zamezení nežádoucí koncentrace rizik a požadavků na kolaterál, který se používá ke snížení úvěrových rizik, poskytne další celkovou představu, která je nezávislá na aktuálně otevřených specifických finančních nástrojích. Některé účetní jednotky předkládají tyto informace v textu, který je spíše prezentován s účetní závěrkou než v komentáři k účetním výkazům.
49. V důsledku transakcí s finančními nástroji může dojít k tomu, že účetní jednotka na sebe vezme nebo naopak na jinou stranu převede jedno nebo více níže uvedených finančních rizik. Zveřejnění požadovaných údajů pomůže uživatelům účetní závěrky při posouzení rozsahu rizik souvisejících jak s uznanými finančními nástroji, tak i s neuznanými finančními nástroji.
- (a) Cenové riziko – existují tři typy cenového rizika: měnové riziko, úrokové riziko a tržní riziko.

- (i) Měnové riziko spočívá v kolísání hodnoty finančního nástroje v závislosti na směnných kursech cizích měn.
- (ii) Úrokové riziko spočívá v kolísání hodnoty finančního nástroje podle změn tržních úrokových sazeb.
- (iii) Tržní riziko spočívá v kolísání hodnoty finančního nástroje v důsledku změn tržních cen, ať už jde o změny způsobené faktory specifickými pro daný cenný papír nebo jeho emitenta, či o faktory ovlivňující všechny cenné papíry obchodované na daném trhu.

Výraz „cenové riziko“ zahrnuje nejen potenciální újmy, ale i potenciální přínosy.

- (b) Úvěrové riziko – úvěrové riziko spočívá v tom, že jedna strana smlouvy o finančním nástroji nesplní svůj závazek, a tím druhé straně způsobí finanční ztrátu.
- (c) Riziko likvidity – riziko likvidity, nazývané též jako riziko financování, se projevuje v tom, že se účetní jednotka potýká s obtížemi při získávání finančních prostředků pro plnění povinností souvisejících s finančními nástroji. Riziko likvidity může vzniknout z důvodu nemožnosti prodat rychle finanční aktivum za cenu blízkou reálné hodnotě. Pro některé účetní jednotky veřejného sektoru, jako je ústřední vláda, může být riziko likvidity zmírněno nárůstem daní nebo jiných odvodů účetní jednotkou.
- (d) Riziko peněžních toků – riziko peněžních toků spočívá v tom, že částka budoucích peněžních toků související s peněžním finančním nástrojem bude kolísat. V případě dluhového nástroje s pohyblivou sazbou může toto kolísání mít za následek změnu efektivní úrokové sazby finančního nástroje, obvykle bez odpovídající změny jeho reálné hodnoty.

Zveřejnění zásad řízení rizik

- 50. **Účetní jednotka zveřejní cíle a zásady řízení svých finančních rizik, včetně zásad pro hedging hlavních typů očekávaných transakcí, pro něž se používá zajišťovací účetnictví.**
- 51. Tento standard nepředepisuje ani formát, v němž budou požadované informace v účetní závěrce uvedeny, ani jejich přesné umístění v rámci účetní závěrky. Pokud jde o finanční nástroje vykázané ve Výkazu o finanční situaci, není nutné informace o nich, které již jsou uvedeny v tomto účetním výkazu, v poznámkách k účetním výkazům opakovat. Avšak pokud jde o finanční nástroje nevykázané ve Výkazu o finanční situaci, jsou informace o nich zveřejněné v poznámkách nebo v jiných dodatečných přehledech základním způsobem zveřejnění. Zveřejnění mohou kombinovat

verbální popis s kvantitativními údaji, a to podle charakteru daného nástroje a jeho relativního významu pro účetní jednotku jako celek.

52. Míra podrobnosti údajů, které budou o daných finančních nástrojích zveřejněny, bude záviset na posouzení jejich relativního významu. Je nutné nalézt rozumný kompromis mezi přetížením účetní závěrky nadbytečnými podrobnostmi, které pro uživatele účetní závěrky nebudou užitečné, a mezi nezveřejněním důležitých informací v důsledku nadměrné agregace. Například pokud je účetní jednotka smluvní stranou velkého počtu finančních nástrojů s obdobnými rysy, přičemž žádná ze smluv není sama o sobě významná, je vhodné uvést informaci souhrnně s odkazem na konkrétní třídu finančních nástrojů. Naproti tomu může být specifická informace o jediném nástroji důležitá například tehdy, když tento nástroj představuje významnou součást kapitálové struktury účetní jednotky.
53. Vedení účetní jednotky rozdělí finanční nástroje do tříd podle charakteru informací, které je o nich vhodné v účetní závěrce zveřejnit, přičemž vezme v úvahu takové záležitosti, jako jsou základní rysy těchto nástrojů, skutečnost, zda jsou uznány či neuznány, a pokud uznány jsou, oceňovací základnu, která byla použita. Obecně platí, že finanční nástroje se do tříd rozdělují tak, aby byly odděleně vedeny položky oceňované na bázi pořizovacích nákladů od položek oceněných reálnou hodnotou. Pokud se částky uveřejněné v poznámkách k účetním výkazům nebo v jiných dodatečných přehledech týkají uznaných aktiv a závazků, považuje se za dostatečné sesouhlasení s příslušnými řádky Výkazu o finanční situaci. Pokud je účetní jednotka smluvní stranou finančních nástrojů, které nejsou v rozsahu působnosti tohoto standardu, jako například závazků vyplývajících z penzijních plánů nebo z pojistných smluv, tyto finanční nástroje tvoří samostatnou třídu nebo třídy finančních aktiv nebo finančních závazků a jsou zveřejněny odděleně od těch, které tento standard upravuje.

Podmínky a účetní pravidla

54. **Pro každou třídu finančních aktiv, finančních závazků i nástrojů vlastního kapitálu, jak uznaných, tak neuznaných, účetní jednotka zveřejní:**
- (a) **informace o rozsahu a povaze finančních nástrojů, včetně významných podmínek, které mohou ovlivnit výši, načasování a jistotu budoucích peněžních toků; a**
 - (b) **přijátá účetní pravidla a metody, včetně použitých kritérií pro uznání a volbu oceňovací základny.**
55. Významným faktorem, který ovlivňuje výši, načasování a jistotu budoucích příjmů a výdajů pro smluvní strany finančního nástroje, jsou smluvní podmínky. Účetní jednotka zveřejní smluvní podmínky týkající se jak uznaných, tak neuznaných finančních nástrojů, pokud jsou pro její finanční

pozici a budoucí provozní výsledky významné, ať už jednotlivě, nebo jako třída. Pokud žádný finanční nástroj není pro budoucí peněžní toky dané účetní jednotky významný jednotlivě, popíší se základní rysy finančních nástrojů u příslušné skupiny obdobných nástrojů.

56. U finančních nástrojů držených nebo emitovaných účetní jednotkou, které jsou pro ni, ať už jednotlivě, nebo jako třída, zdrojem významných rizik popsanych v odstavci 49, zahrnují podmínky, které je třeba zveřejnit:
- (a) výši jistiny, deklarované částky, nominální hodnoty nebo jiné podobné částky, která u některých derivátových nástrojů, jako například u úrokových swapů, slouží jako základna pro budoucí úhrady (uváděná jako pomyslná hodnota);
 - (b) datum splatnosti, lhůtu platnosti nebo datum realizace smlouvy;
 - (c) skutečnost, že jedna ze stran má opční právo smlouvu na finanční nástroj předčasně realizovat, dále období, v němž, nebo datum, k němuž je možné tuto opci uplatnit, a částku za uplatnění opce;
 - (d) skutečnost, že jedna ze smluvních stran má opční právo finanční nástroj převést nebo jej vyměnit za jiný finanční nástroj nebo jiné aktivum či závazek, včetně období, v němž, nebo datum, k němuž je možné tuto opci uplatnit, a konverzní nebo směnný(-é) poměr(y);
 - (e) částku a termíny plánovaných budoucích peněžních příjmů nebo plateb jistiny finančního nástroje, včetně postupných splátek a požadavků na tvorbu umořovacího nebo jiného obdobného fondu;
 - (f) deklarované sazby nebo částky úroků, dividend nebo jiných periodických výnosů z jistiny a termíny jejich vyplácení;
 - (g) držený kolaterál v případě finančního aktiva nebo následně poskytnutý kolaterál v případě finančního závazku;
 - (h) měnu, v níž budou uskutečněny příjmy a výdaje, a to u finančního nástroje, u něhož jsou související peněžní toky vyjádřeny v měně, která se liší od měny vykazování účetní jednotky;
 - (i) u finančního nástroje, který je možné vyměnit za jiný finanční nástroj, se uvedou informace popsané v (a) až (h) pro nástroj, který by byl výměnou získán;
 - (j) jakékoli podmínky daného nástroje nebo s nimi spojené dohody, které by v případě, že by byly porušeny, významně změnily některé z ostatních podmínek plnění smlouvy (například maximální výše poměru závazků k čistým aktivům/vlastnímu kapitálu stanovená u obligací dohodou, při jehož překročení se stává jistina dlužné obligace v plné výši okamžitě splatnou).

57. Pokud se prezentace finančního nástroje ve Výkazu o finanční situaci liší od jeho právní formy, je žádoucí, aby účetní jednotka v poznámkách k účetním výkazům vysvětlila podstatu tohoto nástroje.
58. Přínos informací o rozsahu a podstatě finančních nástrojů bude vyšší, pokud tyto informace zdůrazní vztahy mezi jednotlivými nástroji, které mají vliv na výši, načasování nebo jistotu budoucích peněžních toků účetní jednotky. Je například důležité zveřejnit informace o existujících zajišťovacích vztazích v případě, že centrální výpůjční autorita drží investici v akciích, na něž má prodejní opci. Podobně je důležité zveřejnit vztah mezi složkami „syntetického nástroje“, jako je závazek s pevnou úrokovou sazbou, který vznikl na základě úvěru s pohyblivou úrokovou sazbou a úrokového swapu měnícího pohyblivou úrokovou sazbu na pevnou. V obou případech účetní jednotka vykáže finanční aktiva a finanční závazky ve svém Výkazu o finanční situaci podle jejich povahy, a to buď samostatně, nebo ve třídě finančních aktiv nebo závazků, k níž náleží. Uživatel účetní závěrky může zjistit již z informací popsaných v odstavci 56, do jaké míry je riziko vyplývající z finančního nástroje změřeno vztahem mezi aktivy a závazky, v některých případech je však nutné zveřejnit další informace.
59. Podle IPSAS 1 účetní jednotka poskytuje jasná a výstižná zveřejnění o všech významných přijatých účetních pravidlech, včetně obecných zásad a metod jejich použití na významné transakce a okolnosti vznikající z činností účetní jednotky. U finančních nástrojů je nutné zveřejnit:
- (a) kritéria použitá pro uznání finančního aktiva nebo finančního závazku ve Výkazu o finanční situaci a kritéria pro jeho vyjmutí;
 - (b) oceňovací základnu použitou pro finanční aktiva a finanční závazky, a to jak při jejich výchozím uznání, tak i následně; a
 - (c) zásady pro uznání a vyčíslení výnosů a nákladů souvisejících s finančními aktivy a finančními závazky.
60. Typy transakcí, u nichž je nutné zveřejnit použitá účetní pravidla:
- (a) převod finančních aktiv, na nichž si předávající zachovává podíl či jiné právo, jako například sekuritizace finančních aktiv, repo operace a reverzní repo operace;
 - (b) převod finančních aktiv do svěrečné správy pro účely uspokojení závazků k datu jejich splatnosti, při němž se převádějí svého závazku nezbavuje;
 - (c) nabytí nebo emise samostatných finančních nástrojů v rámci série transakcí, jejichž cílem je sloučit dopad akvizice nebo emise jednotlivého nástroje;
 - (d) nabytí nebo emise finančních nástrojů pro účely zajištění rizik, jako je úrokový swap k zajištění závazku z finančního leasingu; a

- (e) nabytí nebo emise peněžních finančních nástrojů s deklarovanou úrokovou sazbou, která se liší od tržní sazby k datu emise, jako je emise dluhopisů s diskontem centrální výpůjční autoritou (viz dodatek 2, odstavec A26).
61. Aby uživatelé účetní závěrky měli dostatek informací pro porozumění tomu, na jakém základě byla oceněna finanční aktiva a finanční závazky, zveřejní se účetní pravidla uvádějící nejen, zda byly pro specifické třídy aktiv nebo závazků použity pořizovací náklady, reálné hodnoty nebo jiné oceňovací základny, ale také způsob použití těchto základů. U finančních nástrojů vedených na bázi pořizovacích nákladů účetní jednotka zveřejní, jak zachycuje:
- (a) náklady nabytí nebo náklady emise;
 - (b) prémii nebo diskont u peněžních finančních aktiv a finančních závazků;
 - (c) změny v odhadované výši budoucích peněžních toků souvisejících s peněžním finančním nástrojem, jako například s dluhopisem indexovaným podle ceny komodity;
 - (d) změny okolností, jejichž výsledkem je významná nejistota, pokud jde o včasné inkaso všech smluvně stanovených částek ze splatných peněžních finančních aktiv;
 - (e) pokles reálné hodnoty finančního aktiva pod jeho účetní hodnotu; a
 - (f) restrukturalizované finanční závazky.

U finančních aktiv a finančních závazků vedených v reálné hodnotě účetní jednotka uvede, zda byla účetní hodnota stanovena na základě kótovaných tržních cen, nezávislého ocenění, analýzy diskontovaných peněžních toků či jinou metodou, a dále uvede všechny významné předpoklady použité při aplikaci těchto metod. (Viz dodatek 2, odstavec A27.)

62. Účetní jednotka zveřejní, jak ve Výkazu o finanční výkonnosti vykazuje realizované a nerealizované přínosy a újmy, úroky a další výnosové a nákladové položky týkající se finančních aktiv a finančních závazků. Toto zveřejnění obsahuje informace o tom, na jakém základě jsou uznávány výnosy a náklady plynoucí z finančních nástrojů držných pro účely hedgingu. V případě, že účetní jednotka vykazuje výnosové a nákladové položky v čisté výši, i když odpovídající finanční aktiva a finanční závazky nejsou ve Výkazu o finanční situaci vzájemně kompenzovány, zveřejní se u významných položek důvody pro tento způsob vykazování.

Úrokové riziko

63. **U každé třídy finančních aktiv a finančních závazků, uznaných i neuznaných, účetní jednotka zveřejní informace o výši úrokového rizika, jemuž je vystavena, včetně:**
- (a) **smlouvou stanoveného data změny úrokové sazby nebo data splatnosti, podle toho, které z dat je dřívější; a**
 - (b) **efektivní úrokové sazby, pokud je použitelná.**
64. Účetní jednotka poskytne informace o tom, jak je vystavena riziku budoucích změn v převládající úrovni úrokových sazeb. Změny v tržních úrokových sazbách mají přímý vliv na smluvně stanovené peněžní toky související s některými finančními aktivy a finančními závazky (riziko peněžních toků) a na reálnou hodnotu ostatních finančních aktiv a finančních závazků (cenové riziko).
65. Obsah informace o datu splatnosti nebo o datu změny úrokové sazby, nastane-li dříve, určí, jak dlouho bude úroková sazba pevná. Obsah informace o efektivní úrokové sazbě určí výši pevné úrokové sazby. Zveřejnění těchto informací v účetní závěrce jejímu uživateli umožňuje posoudit úrokové riziko, které dané účetní jednotce hrozí, a tedy i jeho potenciální přínosy či újmy. U nástrojů, jejichž úroková sazba se před splatností mění na tržní úrokovou sazbu, má větší význam uvedení data změny úrokové sazby než uvedení data splatnosti.
66. Informaci o smlouvou stanoveném datu změny úrokové sazby nebo datu splatnosti může účetní jednotka doplnit údaji o tom, kdy by podle předpokladu ke změně úrokové sazby či ke splacení mělo skutečně dojít, pokud se tento předpoklad liší od dat stanovených smlouvou. Tyto informace budou zvláště relevantní, pokud je například účetní jednotka s jistou mírou pravděpodobnosti schopna odhadnout výši hypotéčního úvěru s fixní úrokovou sazbou, který bude splacen před datem splatnosti, a použije tento údaj pro stanovení svého úrokového rizika. Tyto doplňující informace obsahují i údaje o tom, že účetní jednotka vychází z odhadu budoucích událostí provedeného vedením, a měly by vysvětlit předpoklady učiněné v souvislosti s datem změny úrokové sazby nebo datem splatnosti a míru jejich odlišnosti od dat stanovených smlouvou.
67. Účetní jednotka uvede, které z jejích finančních aktiv a finančních závazků:
- (a) jsou vystaveny cenovému riziku z titulu změn úrokových sazeb, jako jsou peněžní finanční aktiva a finanční závazky s pevnou úrokovou sazbou;
 - (b) jsou vystaveny riziku peněžních toků z titulu změn úrokových sazeb, jako jsou peněžní finanční aktiva a finanční závazky s pohyblivou úrokovou sazbou, která se mění spolu s tržní sazbou; a

- (c) nejsou vystaveny úrokovému riziku, jako například některé investice do majetkových cenných papírů.
68. Efektivní úroková sazba (efektivní výnos) peněžního finančního nástroje je sazba, která při použití pro výpočet současné hodnoty určuje účetní hodnotu finančního nástroje. Při výpočtu současné hodnoty se očekávané budoucí peněžní příjmy nebo výdaje přepočítají úrokovou sazbou, a to v období od data vykázání do následujícího data změny úrokových sazeb (data splatnosti), a dále se touto sazbou přepočítá očekávaná účetní hodnota (výše jistiny) k tomuto datu. U nástrojů s pevnou úrokovou sazbou vedených v umořovaných pořizovacích nákladech (amortized cost) tato sazba odpovídá historické úrokové sazbě. U nástrojů s pohyblivou úrokovou sazbou nebo u nástrojů vedených v reálné hodnotě tato sazba odpovídá stávající tržní sazbě. Efektivní úroková sazba se někdy nazývá míra výnosu do splatnosti nebo do příštího data změny úrokové sazby a představuje vnitřní výnosové procento nástroje v daném období.
69. Požadavek definovaný v odstavci 63(b) se týká dluhopisů, směnek a podobných peněžních finančních nástrojů, jejichž součástí jsou budoucí platby, které představují výnos pro držitele a náklad pro jejich emitenta a které vyjadřují hodnotu peněz v čase. Tento požadavek se netýká finančních nástrojů, jako jsou nepeněžní a derivátové nástroje, které nejsou úročeny stanovitelnou efektivní úrokovou sazbou. Vzhledem k tomu, že například finanční nástroje, jako úrokové deriváty, zahrnující swapy, dohody o forwardové sazbě a opce, jsou vystaveny cenovému riziku a riziku peněžních toků vyplývajícím ze změny tržních úrokových sazeb, není relevantní uvádět u nich v účetní závěrce efektivní úrokovou sazbu. Avšak informace o efektivní úrokové sazbě je relevantní pro hedgingové nebo „konverzní“ transakce, jako jsou úrokové swapy.
70. Úroková rizika spjatá s příslušnými finančními aktivy, jimž je účetní jednotka vystavena, mohou trvat i poté, co jsou tato aktiva vyňata z Výkazu o finanční situaci v důsledku takových transakcí, jako je sekuritizace. Nebo může být účetní jednotka vystavena úrokovému riziku v důsledku transakce, v souvislosti s níž nebylo ve Výkazu o finanční situaci uznáno žádné finanční aktivum ani finanční závazek, jako je závazek půjčit finanční prostředky za pevnou úrokovou sazbu nebo půjčky poskytnuté prvovýrobcům v obdobích sucha nebo jiné pomoci při pohromách. V takovém případě účetní jednotka uvede v účetní závěrce informace, které jejím uživatelům umožní pochopit podstatu a rozsah takového rizika. V případě sekuritizace nebo podobného převodu finančních aktiv, budou tyto informace obvykle zahrnovat povahu převedených aktiv, jejich deklarovanou jistinu, úrokovou sazbu, datum splatnosti a podmínky transakce, z níž přetrvávající úrokové riziko vyplývá. V případě závazku půjčit jinému subjektu finanční prostředky uvede účetní jednotka deklarovanou jistinu, úrokovou sazbu a datum splatnosti zapůjčených

finančních prostředků a významné podmínky transakce, z níž úrokové riziko vyplývá.

71. Určující pro to, zda informace prezentované o úrokovém riziku v účetní závěrce budou mít podobu souvislého textu, tabulek nebo budou kombinací obojího, bude povaha činností účetní jednotky a rozsah jejích transakcí s finančními nástroji. Pokud má účetní jednotka velký počet finančních nástrojů, které jsou vystaveny úrokovému riziku nebo riziku peněžních toků, může přijmout jeden nebo více níže uvedených přístupů prezentace informací:
- (a) účetní hodnoty finančních nástrojů vystavených úrokovému riziku lze vykázat v tabulkách, a to po skupinách finančních nástrojů podle jejich doby splatnosti nebo doby změny úrokové sazby:
 - (i) do jednoho roku od data vykázání;
 - (ii) od jednoho roku do pěti let od data vykázání; a
 - (iii) na pět a více let od data vykázání.
 - (b) V případě, že míra úrokového rizika nebo jeho změny mají na výkonnost účetní jednotky významný vliv, je vhodné uvést podrobnější údaje. Účetní jednotka jakou je centrální výpůjční autorita může například zveřejnit samostatně skupiny finančních nástrojů podle jejich doby splatnosti nebo doby změny úrokové sazby:
 - (i) do jednoho měsíce od data vykázání;
 - (ii) od jednoho do tří měsíců od data vykázání; a
 - (iii) od tří do dvanácti měsíců od data vykázání.
 - (c) Účetní jednotka dále uvede, do jaké míry je vystavena riziku peněžních toků, a to tak, že v tabulce zveřejní souhrnně, bez ohledu na datum splatnosti, účetní hodnoty skupin finančních aktiv a finančních závazků s pohyblivou úrokovou sazbou.
 - (d) Informace o úrokových sazbách lze v účetní závěrce vykázat pro jednotlivé finanční nástroje nebo je možné udat vážený průměr sazeb nebo škálu sazeb pro každou třídu finančních nástrojů. Účetní jednotka také vyčlení do samostatných tříd finanční nástroje v různých cizích měnách či finanční nástroje, které se významně liší svým úvěrovým rizikem, pokud v důsledku těchto faktorů mají dané finanční nástroje významně odlišnou efektivní úrokovou sazbu.
72. V některých případech účetní jednotka poskytne užitečné informace o vystavení se úrokovému riziku tím, že uvede dopad hypotetických změn v tržních úrokových sazbách na reálnou hodnotu finančních nástrojů, budoucích výnosů a peněžních toků. Tato informace o citlivosti vůči

změnám úrokových sazeb může být založena na předpokladu 1% změny tržních úrokových sazeb k datu vykázání. Změna úrokové sazby má vliv na změnu výnosů a nákladů vyplývajících z finančního nástroje s pohyblivou úrokovou sazbou a na přínosy a újmy vyplývající ze změn reálné hodnoty finančního nástroje s pevnou úrokovou sazbou. Informaci o citlivosti vůči změnám tržní úrokové sazby je možné omezit pouze na údaje o přímém dopadu této změny na finanční nástroje držené k datu vykázání, protože nepřímý dopad této změny na finanční trhy a jednotlivé účetní jednotky není obvykle možné spolehlivě stanovit. V souvislosti s informací o citlivosti vůči změnám tržní úrokové sazby uvede účetní jednotka východiska, z nichž tyto informace vycházejí, včetně použitých významných předpokladů.

Úvěrové riziko

73. **U každé skupiny finančních aktiv a finančních závazků, uznaných i neuznaných, zveřejní účetní jednotka v účetní závěrce informace o vyšší úvěrového rizika, jemuž je vystaven, včetně:**
- (a) **částky, která co nejlépe vyjadřuje maximální vyšší úvěrového rizika k datu vykázání v případě, že druhá strana nesplní závazky vyplývající z daného finančního nástroje bez zohlednění reálné hodnoty jakéhokoli kolaterálu; a**
 - (b) **významné koncentrace úvěrového rizika.**
74. Účetní jednotka poskytuje informace o úvěrovém riziku proto, aby uživatelům umožnila posoudit, do jaké míry nesplnění závazků protistrany bude mít vliv na snížení budoucích příjmů plynoucích z finančních aktiv držených k datu vykázání. Tímto nesplněním závazků vzniká finanční ztráta, kterou účetní jednotka uznává ve Výkazu o finanční výkonnosti. Odstavec 73 na účetní jednotce nepožaduje, aby zveřejnila odhad pravděpodobnosti budoucí újmy.
75. Důvody, proč se zveřejňuje výše úvěrového rizika bez ohledu na potenciální výnosy z realizace zajištění kolaterálem (tedy tzv. hrubé úvěrové riziko účetní jednotky) jsou tyto:
- (a) poskytnout uživateli účetní závěrky jednotný základ pro posouzení úvěrového rizika jak u finančních aktiv uznaných, tak u finančních aktiv v neuznaných; a
 - (b) vzít v úvahu možnost, že se maximální riziko ztráty liší od účetní hodnoty uznaného finančního aktiva nebo od reálné hodnoty finančního aktiva neuznaného, které se jinak zveřejňují v účetní závěrce.
76. V případě uznaných finančních aktiv odpovídá výše úvěrového rizika účetní hodnotě aktiva uvedené ve Výkazu o finanční situaci, snížené o každou

příslušnou úpravu o související újmu. Například u úrokového swapu vedeného v reálné hodnotě bude maximální výše úvěrového rizika k datu vykazání rovna jeho účetní hodnotě, protože tato účetní hodnota se při současné úrokové sazbě rovná nákladům na reprodukci swapu v případě, že protistrana nesplní svůj závazek. V tomto případě není v účetní závěrce nutné uvádět jiné informace, než je údaj ve Výkazu o finanční situaci. Naproti tomu, jak to dokládají příklady v odstavcích 77 a 78, potenciální újma, která účetní jednotce v souvislosti s uznaným aktivem hrozí, se může od jeho účetní hodnoty, resp. od jiných zveřejněných částek, jako je reálná hodnota nebo výše jistiny, podstatně lišit. Za těchto okolností je nutné v souladu s požadavky definovanými odstavcem 73(a) zveřejnit doplňující údaje.

77. Finanční aktivum, u něhož existuje právně vymahatelný nárok kompenzovat je s finančním závazkem, nebude ve Výkazu o finanční situaci vykazáno v čisté výši, kromě případů, kdy má účetní jednotka v úmyslu závazek aktivem skutečně vyrovnat nebo souběžně aktivum realizovat a závazek vyrovnat. Nicméně účetní jednotka zveřejní existenci tohoto práva v účetní závěrce v rámci informací vyžadovaných odstavcem 73. Pokud má účetní jednotka například obdržet výnosy z realizace finančního aktiva ještě před vypořádáním stejně velkého nebo většího finančního závazku, u něhož má účetní jednotka právní nárok na kompenzaci, bude mít právo tento nárok uplatnit, a tím se vyhnout ztrátě v případě, že protistrana svůj závazek nesplní. Pokud však účetní jednotka na nesplnění závazku odpoví, nebo je pravděpodobné, že odpoví tak, že prodlouží lhůtu splatnosti finančního aktiva, a pokud tato lhůta bude delší, než je splatnost závazku, bude účetní jednotka vystavena úvěrovému riziku. Účetní jednotka zveřejní informace o existenci a důsledcích nároku na kompenzaci finančních aktiv a závazků a o době, kdy v souladu se stanovenými podmínkami má být finanční aktivum inkasováno, aby tak uživatele účetní závěrky informoval, o kolik se jejich úvěrové riziko sníží k určitému budoucímu datu. Pokud je finanční závazek, jehož se nárok na kompenzaci týká, splatný před inkasem finančního aktiva, je účetní jednotka v případě nesplnění závazku protistranou vystavena úvěrovému riziku rovnajícímu se celkové účetní hodnotě finančního aktiva.
78. Může nastat situace, že účetní jednotka uzavřela jednu nebo více dohod o celkovém zápočtu (master netting arrangement), jejichž cílem je snížit riziko ztráty z úvěrů, které však nespĺňují kriteria pro kompenzaci aktiv a závazků. Pokud dohoda o celkovém zápočtu významně snižuje úvěrové riziko související s finančními aktivy, jež nejsou kompenzována s finančními závazky s toutéž protistranou, zveřejní účetní jednotka v účetní závěrce doplňující informace o důsledcích této dohody. V těchto doplňujících informacích bude uvedeno, že:
- (a) úvěrové riziko související s finančními aktivy, která jsou předmětem dohody o celkovém zápočtu, je eliminováno pouze do výše

finančního závazku splatného téže protistraně až poté, co budou tato finanční aktiva realizována; a

- (b) míra snížení celkového úvěrového rizika dohodou o celkovém zápočtu se může krátce po datu vykázání výrazně změnit, protože na výši tohoto rizika má vliv každá transakce, která je předmětem dohody o celkovém zápočtu.

Dále je vhodné, aby účetní jednotka v účetní závěrce zveřejnila podmínky dohody o celkovém zápočtu týkající se míry snížení úvěrového rizika.

79. V případě, že s neuznaným finančním aktivem není spojeno žádné úvěrové riziko, nebo pokud je maximální riziko rovno jistině, deklarované hodnotě, nominální hodnotě nebo jiné obdobné smlouvou stanovené částce finančního nástroje zveřejněné v souladu s požadavky definovanými v odstavci 54 nebo reálné hodnotě zveřejněné v souladu s požadavky definovanými v odstavci 84, není nutné uvádět ve Výkazu o finanční situaci žádné další informace vyžadované odstavcem 73(a). Avšak u některých neuznaných finančních aktiv se může maximální výše ztráty, která by byla uznána v případě, že protistrana nesplní svůj závazek, podstatně lišit od částek uvedených v účetní závěrce v souladu s požadavky odstavců 54 a 84. Například účetní jednotka může být oprávněna snížit ztráty, které jí hrozí, tak, že finanční aktivum neuznané ve Výkazu o finanční situaci kompenzuje s finančním závazkem neuznaným ve Výkazu o finanční situaci. V takovém případě se zveřejní kromě informací požadovaných odstavci 54 a 84 také informace požadované odstavcem 73(a).
80. Ručitel, který ručí za závazek jiného subjektu, se vystavuje úvěrovému riziku, které je nutné v souladu s odstavcem 73 v účetní závěrce zveřejnit. Taková situace může nastat například při sekuritizační transakci, v jejímž důsledku účetní jednotka zůstává vystavena úvěrovému riziku souvisejícímu s finančním aktivem, i když bylo z jeho Výkazu o finanční situaci vyňato. Pokud je účetní jednotka v souladu s rekurzním ustanovením smlouvy povinna odškodnit nabyvatele aktiva za související úvěrové ztráty, popíše v účetní závěrce charakter aktiva vyňatého ze svého Výkazu o finanční situaci, výši a načasování budoucích peněžních toků vyplývajících z aktiva na základě smlouvy, podmínky rekurzního závazku a maximální výši ztráty, která by na základě tohoto smluvního závazku mohla vzniknout. Podobně když místní veřejná správa ručí za závazky soukromého poskytovatele veřejné infrastruktury, zveřejní se maximální ztráta, která by mohla vzniknout na základě takového závazku v případě nesplnění závazku provozovatelem. (Viz též IAS 37 - Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky)
81. Informace o koncentraci úvěrového rizika se zveřejní v případě, že není dostatečně zřejmá z jiných zveřejnění týkajících se charakteru a finanční pozice účetní jednotky a pokud by z úvěrového rizika vyplývaly pro účetní

- jednotku významné ztráty, nedostojí-li protistrana svým závazkům. Identifikace významné koncentrace závisí na posouzení provedeném vedením, při němž hraje roli celková situace účetní jednotky i dlužníků.
82. Ke koncentraci úvěrových rizik může dojít u jediného dlužníka nebo u skupiny dlužníků, kteří se vyznačují podobnými rysy a u nichž lze předpokládat, že jejich schopnost dostát svým závazkům bude ovlivněna podobnými změnami v ekonomických nebo jiných podmínkách. K faktorům, které vedou ke koncentraci rizik, patří povaha činností provozovaných dlužníkem, jako je odvětví, v němž působí, územní oblast, kde působí, nebo bonita dané skupiny dlužníků. Například státem vlastněný uhelný důl bude mít obvykle obchodní pohledávky z prodeje svých výrobků, u nichž je riziko nezaplacení způsobeno ekonomickými změnami v odvětví výroby elektřiny. Banka, která obvykle poskytuje úvěry v mezinárodním měřítku, může mít významný objem nesplacených úvěrů poskytnutých subjektům v méně rozvinutých zemích a její schopnost tyto úvěry získat zpět bude negativně ovlivněna místními ekonomickými podmínkami.
83. Zveřejnění o koncentraci úvěrového rizika obsahují popis společných rysů, které zakládají důvody pro vyčlenění dané skupiny a maximální výši úvěrového rizika souvisejícího se všemi uznanými i neuznanými finančními aktivy, která mají společně tyto rysy.

Reálná hodnota

84. **U každé skupiny finančních aktiv a finančních závazků, uznaných i neuznaných, zveřejní účetní jednotka informace o jejich reálné hodnotě. Pokud není kvůli nepřiměřené časové nebo finanční náročnosti schůdné s dostatečnou spolehlivostí reálnou hodnotu finančního aktiva nebo finančního závazku stanovit, tato skutečnost se zveřejní spolu s popisem hlavních rysů podkladového finančního nástroje, které jsou relevantní pro jeho reálnou hodnotu.**
85. Informace o reálné hodnotě aktiv a závazků se pro finanční účely běžně používají pro posouzení celkové finanční pozice účetní jednotky a pro rozhodnutí týkající se jednotlivých finančních nástrojů. Tyto informace jsou často důležité také pro uživatele účetní závěrky, protože odrážejí názor finančních trhů na současnou hodnotu očekávaných budoucích peněžních toků týkajících se daného nástroje. Informace o reálné hodnotě umožňují porovnat finanční nástroje s obdobnými ekonomickými charakteristikami, a to bez ohledu na to, jaký je jejich účel, kdy a kým byly emitovány a nabyty. Reálná hodnota je objektivním východiskem pro posouzení práce vedení, protože ukazuje, jaké výsledky přinesla jeho rozhodnutí koupit, prodat nebo si ponechat finanční aktiva či vytvořit, ponechat si či uhradit finanční závazky. Pokud účetní jednotka nevykazuje finanční aktiva či finanční

závazky ve Výkazu o finanční situaci v reálné hodnotě, uvede informaci o reálných hodnotách v dodatečných zveřejněních.

86. Reálnou hodnotu finančního aktiva nebo finančního závazku je možné určit několika všeobecně uznávanými metodami. Spolu s údajem o reálné hodnotě bude zveřejněna i metoda použitá pro její stanovení a významné předpoklady, ze kterých se při jejím určení vycházelo.
87. Definice reálné hodnoty je založena na předpokladu trvání, dále na tom, že neexistuje záměr ani nutnost ji likvidovat, významně omezit rozsah její činnosti nebo uskutečnit 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 tísní. Při stanovení reálné hodnoty svých finančních aktiv a závazků však účetní jednotka bere svou stávající situaci do úvahy. Například reálná hodnota finančního aktiva, které se účetní jednotka rozhodla v nejbližší budoucnosti prodat, je dána částkou, kterou předpokládá z tohoto prodeje získat. Na tuto částku bude mít vliv řada faktorů, jako například okamžitá likvidita a rozsah trhu s tímto aktivem.
88. Pokud je finanční nástroj obchodován na aktivním, likvidním trhu, je obvykle nejspolehlivějším důkazem o výši jeho reálné hodnoty kotovaná tržní cena. Kótovanou tržní cenu drženého aktiva nebo emitovaného závazku představuje obvykle aktuální nabídková cena kupujícího a tržní cenu aktiva, které má být předmětem nabytí, nebo drženého závazku představuje nabídková cena prodávajícího. Pokud takové ceny dostupné nejsou, může jako za důkaz pro stanovení reálné hodnoty sloužit cena poslední transakce, avšak pouze za předpokladu, že mezi datem uskutečnění transakce a datem vykazání nedošlo k významné změně ekonomických podmínek. V případě, že účetní jednotka má odpovídající pozici aktiv a závazků, může pro stanovení reálné hodnoty použít tržní cenu - střed.
89. Pokud obchodování na trhu nemá dostatečnou frekvenci, pokud se nejedná o náležitě zavedený trh (to je například případ některých obchodů přes přepážku) nebo pokud se ve srovnání s objemem oceňovaného finančního nástroje obchoduje jen s poměrně malým objemem, nemusí veřejně vyhlášená tržní cena dostatečně spolehlivě vyjadřovat reálnou hodnotu takového nástroje. V těchto případech, a rovněž pokud veřejně ohlášená tržní cena není dostupná, se v souladu s tímto standardem použijí pro stanovení reálné hodnoty s dostatečnou spolehlivostí různé techniky odhadu. K technikám běžně používaným na finančních trzích patří odkaz na aktuální tržní cenu jiného finančního nástroje, který je v zásadě srovnatelný s daným finančním nástrojem, analýza založená na diskontování budoucích peněžních toků nebo modely pro oceňování opcí. Při použití metody diskontovaných peněžních toků použije účetní jednotka diskontní sazbu stejnou, jako je převažující tržní úroková sazba u finančních nástrojů se zásadně stejnými podmínkami a vlastnostmi, včetně úvěrové bonity

dlužníka, zbývající doby, po níž je fixována úroková sazba, zbývající termíny splátek jistin a měna, v níž mají být platby realizovány.

90. Reálná hodnota finančního aktiva a finančního závazku, bez ohledu na to, zda byla stanovena podle jeho tržní hodnoty či jiným způsobem, se stanovuje bez snížení o náklady na výměnu nebo vyrovnání podkladového finančního nástroje. U finančních nástrojů obchodovaných na organizovaných likvidních trzích mohou být tyto náklady poměrně nevýznamné, u jiných nástrojů mohou být značné. Transakční náklady zahrnují daně a cla, poplatky a provize obchodním zástupcům, poradcům, makléřům nebo prodejcům, dále odvody regulačním orgánům a burzám.
91. Pokud finanční nástroj není obchodován na organizovaném finančním trhu, nemusí být účetní jednotka schopna identifikovat konkrétní částku, představující přiměřený odhad jeho reálné hodnoty. V takovém případě může být vhodnější uvést v účetní závěrce určitý interval, na němž reálná hodnota daného finančního nástroje s největší pravděpodobností leží.
92. V případě, že informace o reálné hodnotě není v účetní závěrce uvedena, protože není schůdné ji dostatečně spolehlivě stanovit, je třeba poskytnout informace, které uživateli účetní závěrky pomohou posoudit případné rozdíly mezi účetní hodnotou finančního aktiva nebo finančního závazku a jejich reálnou hodnotou. Vedle vysvětlení příčin neuvedení reálné hodnoty a popisu základních rysů finančního nástroje, které jsou určující pro jeho hodnotu, je třeba poskytnout informaci, na jakých trzích je daný nástroj obchodován. V některých případech může být pro charakteristiku finančního nástroje dostačující uvést v účetní závěrce podmínky týkající se finančního nástroje uvedené v odstavci 54. Pokud k tomu má vedení důvody, může v účetní závěrce prezentovat svůj názor na vztah mezi reálnou hodnotou finančního aktiva a finančního závazku, kterou nebylo možné stanovit, a jeho účetní hodnotou.
93. Účetní hodnota na bázi historických nákladů u pohledávek a závazků, pro něž platí obvyklé obchodní podmínky, odpovídá jejich reálné hodnotě. Reálná hodnota vkladu, jehož splatnost není stanovena, bude rovna částce splatné na požádání k datu vykázání.
94. Informace o reálné hodnotě skupin finančních aktiv a finančních závazků, které nejsou ve Výkazu o finanční situaci vedeny v reálné hodnotě, bude poskytnuta tak, aby to umožňovalo porovnání jejich účetní a reálné hodnoty. Reálná hodnota těchto finančních aktiv a finančních závazků bude proto uvedena souhrnně podle tříd a kompenzována stejně, jako je kompenzována účetní hodnota těchto aktiv a závazků. Reálné hodnoty neuznaných finančních aktiv a finančních závazků se vykážou jako třída nebo třídy odděleně od reálných hodnot uznaných položek a kompenzují se pouze v případě, že splňují kriteria pro kompenzaci pro finanční aktiva a finanční závazky uznané.

Finanční aktiva vedená v částce vyšší než reálná hodnota

95. **Pokud účetní jednotka vede jedno nebo více finančních aktiv v částce převyšující jeho reálnou hodnotu, zveřejní:**
- (a) **účetní hodnotu a reálnou hodnotu jednotlivého aktiva nebo vhodného seskupení aktiv; a**
 - (b) **důvody, proč účetní hodnota nebyla snížena, včetně povahy důkazů opravňujících vedení k názoru, že účetní hodnota bude zpět získána.**
96. Vedení posoudí, jakou částku lze z finančního aktiva získat zpět a zda je nutné jeho účetní hodnotu, je-li vyšší než reálná hodnota, snížit. Informace vymezené odstavcem 95 umožňují uživateli účetní závěrky pochopit, z čeho rozhodnutí vedení vycházelo, a posoudit, zda by nemohlo dojít ke změně podmínek, následkem nichž by v budoucnu došlo ke snížení účetní hodnoty příslušného aktiva. Pokud je to vhodné, informace požadované odstavcem 95(a) se vykáží podle skupin členěných dle důvodů vedoucích vedení k rozhodnutí účetní hodnotu nesnížit.
97. Účetní pravidla, jimiž se účetní jednotka řídí při vykazování poklesu hodnoty finančních aktiv a která zveřejní v souladu s požadavky odstavce 54, napomáhají uživateli účetní závěrky pochopit, proč je dané aktivum vedeno v částce převyšující jeho reálnou hodnotu. Účetní jednotka dále doloží, na základě čeho došlo vedení k závěru, že účetní hodnotu daného aktiva bude možné získat zpět. Například reálná hodnota úvěru s pevnou úrokovou sazbou, který má účetní jednotka v úmyslu držet až do splatnosti, může v důsledku zvýšení úrokových sazeb poklesnout pod jeho účetní hodnotu. Za těchto okolností věřitel nemusí snížit účetní hodnotu úvěru, protože nic nenasvědčuje tomu, že dlužník svůj závazek nesplní.

Hedging očekávaných budoucích transakcí

98. **Pokud účetní jednotka zachytila finanční nástroj jako zajištění rizik souvisejících s předpokládanými budoucími transakcemi, zveřejní:**
- (a) **popis předpokládaných budoucích transakcí, včetně časového období do jejich uskutečnění;**
 - (b) **popis zajišťovacího nástroje; a**
 - (c) **částku každého odloženého či neuznaného přínosu a újmy a předpokládaný okamžik, kdy budou uznány jako výnos nebo náklad.**
99. Z účetních pravidel účetní jednotky vyplývá, za jakých podmínek bude finanční nástroj zachycen jako zajištění, i způsob účtování a oceňování takového nástroje. Informace popsané v odstavci 98 umožňují uživateli účetní závěrky pochopit podstatu i dopad zajištění předpokládané budoucí

transakce. V případě, že zajištěná pozice zahrnuje několik budoucích transakcí nebo pokud bylo pro její zajištění použito několika finančních nástrojů, je tyto informace možné prezentovat souhrnně.

100. Částka zveřejněná v souladu s odstavcem 98(c) zahrnuje všechny časově rozlišené přínosy a újmy vyplývající z finančních nástrojů použitých pro účely hedgingu očekávaných budoucích transakcí, bez ohledu na to, zda jsou tyto přínosy a újmy uznány v účetních výkazech. Časově rozlišené přínosy nebo újmy mohou být buď nerealizované a přesto vykázané ve Výkazu o finanční situaci účetní jednotky v důsledku toho, že je zajišťovací nástroj veden v reálné hodnotě, nebo nevykázané, pokud je zajišťovací nástroj veden v pořizovacích nákladech, nebo mohou být realizované, pokud byl zajišťovací nástroj prodán nebo vypořádán. Avšak v žádném z těchto případů nejsou časově rozlišené přínosy a újmy vyplývající ze zajišťovacího nástroje vykázány ve Výkazu o finanční výkonnosti před dovršením zajišťovací transakce.

Další zveřejnění

101. Účetním jednotkám se doporučuje zveřejnit další informace, které by mohly přispět uživateli účetní závěrky k lepšímu pochopení finančních nástrojů. Je proto vhodné uvést takové údaje, jako:
- (a) celkovou výši změny reálné hodnoty finančních aktiv nebo závazků, která byla v daném účetním období uznána jako výnos nebo náklad;
 - (b) celkovou částku odloženého nebo neuznaného přínosu či újmy vyplývajících ze zajišťovacích nástrojů, které se netýkají hedgingu předpokládaných budoucích transakcí; a
 - (c) průměrnou roční souhrnnou účetní hodnotu uznaných finančních aktiv a finančních závazků, průměrnou roční hodnotu jistiny, deklarované hodnoty, pomyslné hodnoty nebo jiné podobné částky v neuznaných finančních aktiv a finančních závazků a průměrnou roční reálnou hodnotu finančních aktiv a finančních závazků, a to především v těch případech, kdy se částky k datu vykázání podstatně liší od částek v průběhu roku.

Přechodné ustanovení

102. **Nejsou-li dostupné srovnávací informace za předchozí období, nemusí být tyto informace zveřejněny, pokud je tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor přijat poprvé.**

Datum účinnosti

103. **Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2003 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.**

104. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví akruální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Dodatek 1**Implementační příručka**

Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu. Účelem dodatku je napomoci sestavovatelům účetních závěrek rozpoznat ty aspekty standardu, které jsou pro ně relevantní.

Tato implementační příručka se čte pouze spolu se standardem. Čtenáři budiž upozorněni na to, že postupové diagramy a text obsažený v této příručce poskytují pouze obecný přehled požadavků tohoto standardu.

Požadavky IPSAS 15 - Přehled

Každá účetní jednotka bude muset přezkoumat odstavce 1-8 týkající se rozsahu působnosti a vzít v úvahu definici finančního nástroje a související výklad (odstavce 9-21), aby určila, jestli je standard použitelný a zda tato jednotka drží finanční nástroje.

Pro účetní jednotky, které mají pouze finanční aktiva, jsou v tomto standardu důležité odstavce 48-101 (zveřejnění).

Pro účetní jednotky, které mají pouze finanční závazky, jsou v tomto standardu důležité odstavce 22–28 a 36–38 (prezentace), a odstavce 48–72, 84–94 a 98–101 (zveřejnění).

Pro účetní jednotky, které mají pouze nástroje vlastního kapitálu, jsou v tomto standardu důležité odstavce 22–28 a 36–38 (prezentace), a odstavce 50–62 a 98–101 (zveřejnění).

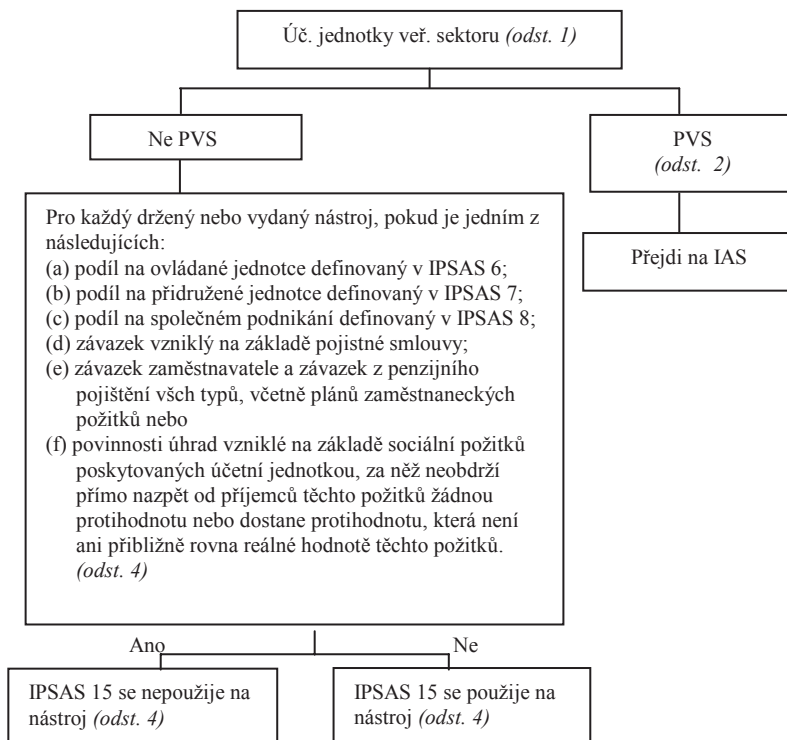
Pokud účetní jednotky drží jak finanční aktiva, tak finanční závazky, jsou pro ně dalšími důležitými odstavci 39–47 (prezentace).

Pokud účetní jednotky drží jak finanční závazky, tak čistá aktiva/vlastní kapitál, jsou pro ně dalšími důležitými odstavci 29–35 (prezentace).

Srovnávací informace se požadují u všech nástrojů (viz IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“, odstavce 60–63) kromě roku, ve kterém se poprvé zavádí IPSAS, pokud nejsou dostupné (odstavec 102).

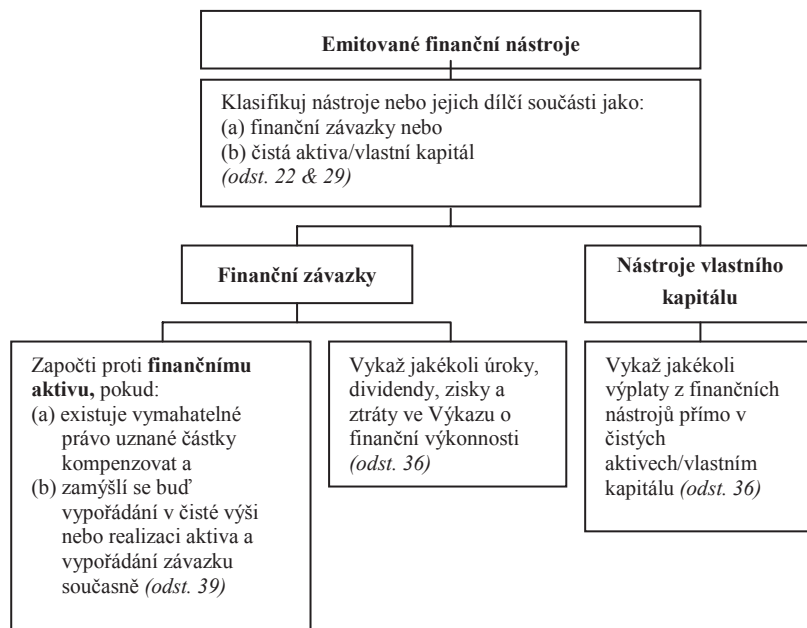
Shrnutí použitelnosti standardu a jeho požadavků na prezentaci a zveřejnění

Tento oddíl poskytuje přehled požadavků týkajících se finančních aktiv, finančních závazků a nástrojů vlastního kapitálu. Následující postupové diagramy poukazují na klíčové odstavce tohoto standardu tištěné tučným písmem.

Rozsah standardu**Rozsah**

Tento standard se použije na účetní jednotky veřejného sektoru, které vykazují na akruální bázi účetnictví. Podniky veřejné správy (PVS) jsou vyloučeny z rozsahu působnosti IPSAS (odstavec 2), avšak „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vysvětluje, že PVS používají IFRS. Tento IPSAS také vyřazuje finanční nástroje těch typů, které jsou uvedeny v odstavci 4 tohoto standardu, z toho, aby naplňovaly pravidla pro zveřejnění a prezentaci vymezená tímto standardem. Komentář k těmto vyloučeným finančním nástrojům lze nalézt v odstavcích 5-8.

Prezentace — Emitované finanční nástroje



Tento standard stanovuje požadavky na prezentaci finančních nástrojů. Finanční nástroje mohou být klasifikovány jako finanční aktiva, finanční závazky nebo nástroje vlastního kapitálu. Tyto termíny jsou definovány v odstavci 9 standardu. Další pojednání objasňující tyto definované termíny a co finanční nástroj tvoří se nachází v komentujících odstavcích 10–21. Příklady finančních nástrojů zahrnutých do rámce tohoto standardu jsou začleněny do dodatku 2, odstavců A3–A16.

Klasifikace

Standard na emitentovi finančních nástrojů požaduje, aby klasifikoval tyto nástroje nebo jejich dílčí součásti jako finanční závazek nebo jako čistá aktiva/vlastní kapitál (odstavec 22). Komentáře v odstavcích 23–28 poskytují uživatelům vodítko pro rozlišení podstaty finančních nástrojů tak, aby všem uživatelům napomohly zajistit soulad při klasifikaci. Dodatek 2, odstavce A18–A21 poskytují příklady nástrojů, které se klasifikují jako závazky nebo jako čistá aktiva/vlastní kapitál.

Je pravděpodobné, že jen málo účetních jednotek veřejného sektoru bude emitovat složené finanční nástroje (odstavec 30). Standard požaduje, aby tam, kde jsou takové nástroje emitovány, byly finanční závazky a čistá aktiva/vlastní kapitál klasifikovány a vykázány samostatně (odstavec 29). Komentující odstavce 31–33 a dodatek 2, odstavce A22 a A23, pojednávají o různých případech, u nichž je nutná oddělená klasifikace. Odstavce 34 a 35 uvádějí dvě metody, jimiž sestavovatelé mohou určit

účetní hodnotu složek složeného nástroje, a dodatek 2, odstavec A24, demonstruje na příkladu, jak určit hodnoty těchto složek.

Úroky, dividendy, újmy a přínosy

Standard stanovuje, kdy je položka klasifikována jako výnos nebo náklad nebo jako přímé snížení čistých aktiv/vlastního kapitálu (odstavec 36). Dalším vodítko a objasňující komentář týkající se této klasifikace se nachází v odstavcích 37 a 38.

Kompenzace

Standard nařizuje, kdy může účetní jednotka ve Výkazu o finanční situaci kompenzovat finanční aktivum a finanční závazek (odstavec 39). Dodatečný komentář obsahuje vysvětlení rozdílu mezi kompenzací nástrojů a vynětím nástroje (odstavec 41), pojednání o podmínkách, které musí být splněny před kompenzací (odstavce 42-45) a poskytuje příklady situací, kdy kompenzace není možná (odstavce 46 a 47). Odstavec 40 obsahuje příklad na to, kdy má být nástroj kompenzován, a to s poznámkou, že za jiných okolností je vhodné samostatné vykázání jako aktiva nebo závazku v souladu s vlastnostmi tohoto nástroje. Dodatek 2, odstavec A25 uvádí, že se „syntetický nástroj“ se složkami finančního aktiva a finančního závazku nesmí kompenzovat, pokud nejsou splněna kritéria pro kompenzaci, podrobně rozvedena v odstavci 39.

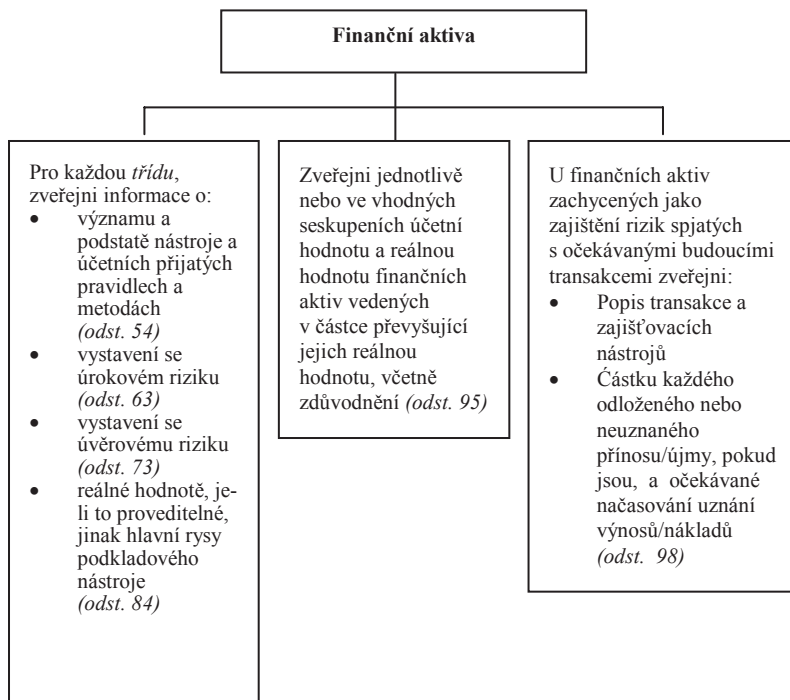
Další diskuse týkající se povolené kompenzace a zveřejnění takovýchto případů se nachází v odstavcích 77, 78 a 94.

Zveřejnění

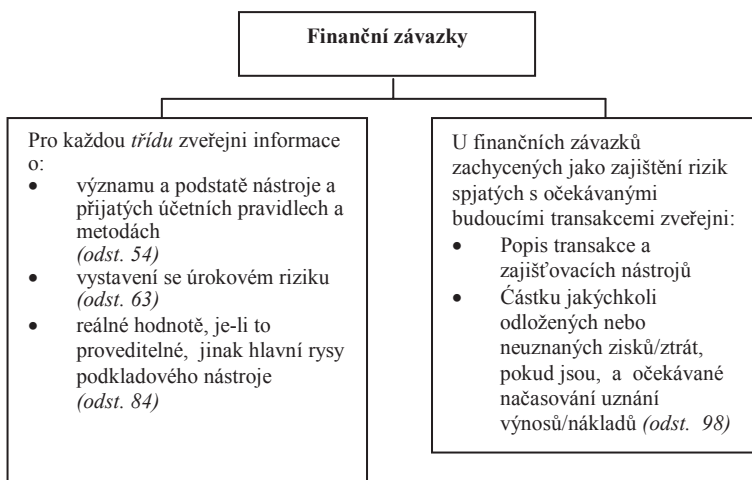
Zásady řízení rizik

Účetní jednotka popíše svá finanční rizika, cíle a zásady řízení finančních rizik (odst. 50).

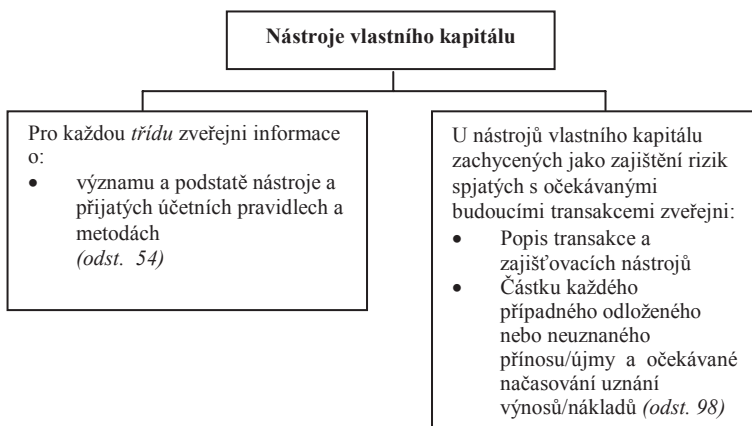
Zveřejnění finančních aktiv



Zveřejnění finančních závazků



Zveřejnění nástrojů vlastního kapitálu



Komplexní příklad na zveřejnění finančních nástrojů vyžadovaná tímto standardem se nachází v dodatku 3.

Riziko

Diskuse o různých formách rizik spjatých s finančními nástroji se nachází v odstavci 49 tohoto standardu. Zatímco standard požaduje zveřejnění cílů a zásad řízení rizik (odstavec 50), připojené komentující odstavce 51–53 ukazují, že kromě přesně vymezených požadavků podle odstavce 50 je formát, umístění a míra podrobnosti předmětem úsudku vedení.

Podmínky a účetní pravidla

Standard požaduje zveřejnit informace o rozsahu a povaze finančních nástrojů a použitých účetních pravidlech a metodách (odstavec 54). Komentující odstavce 55–62, a dodatek 2, odstavce A26 a A27, vysvětlují, které typy informací jsou vhodné a situace, pro něž je zveřejnění oprávněné.

Úrokové riziko

Důvody pro zveřejnění informací o vystavení se úrokovému riziku požadovaných v odstavci 63 and vysvětlení typů zveřejňovaných informací se nachází v komentujících odstavcích 64–70. Prezenciaci těchto informací jsou věnovány odstavce 71 a 72.

Úvěrové riziko

Důvody pro zveřejnění informací o úvěrovém riziku spjatém s finančními aktivy účetní jednotky se nachází v odstavcích 74 a 75 tohoto standardu. Komentující odstavce 76–83 poskytují čtenářům příklady a diskusi o situacích, kdy jsou žádoucí nebo oprávněné dodatečné informace o úvěrovém riziku.

Reálná hodnota

Odstavec 85 vysvětluje, proč standard vyžaduje zveřejnění informací o reálné hodnotě. Diskuse týkající se stanovení výše reálné hodnoty se nachází v odstavcích 86–91 a 93 tohoto standardu.

Odstavec 84 poskytuje sestavovatelům úlevu od povinnosti zveřejnit informace o reálné hodnotě pro každou třídu finančních aktiv a finančních závazků tehdy, je-li to neschůdné, pokud jde o čas nebo náklady. Diskuse týkající se úlevy a informace ke zveřejnění lze nalézt v komentujícím odstavci 92.

Pokud jsou třídy finančních aktiv a finančních závazků vedeny v jiné než jejich reálné hodnotě, odstavec 94 uvádí, že informace mají být poskytnuty způsobem, který umožní srovnání účetní hodnoty a reálné hodnoty.

Finanční aktiva vedená v částce převyšující reálnou hodnotu

V některých případech vedení rozhodne nesnižovat účetní hodnotu finančního aktiva na jeho reálnou hodnotu. Odstavec 95 vyžaduje v takových případech určitá zveřejnění. Odstavce 96 a 97 obsahují diskusi o tomto problému.

Hedging očekávaných budoucích transakcí

Odstavec 98 vyžaduje, aby byla určitá zveřejnění týkající se finančních nástrojů použitých pro zajištění rizik spjatých s očekávanými budoucími transakcemi. Odstavec 99 vysvětluje proč jsou tato zveřejnění důležitá. Rovněž vysvětluje, kdy takové informace mohou být prezentovány souhrnně. Odstavec 100 objasňuje typy položek, které by měly být zahrnuty do působnosti odstavce 98(c), který je věnován zveřejnění každého odloženého nebo neuznaného přínosu nebo újmy.

Další zveřejnění

Standard vede sestavovatele k tomu, aby zveřejnili informace, od nichž se očekává, že umožní uživatelům lepší pochopení finančních nástrojů. Příklady takových zveřejnění jsou zahrnuty v odstavci 101.

Dodatek 2**Příklady použití standardu**

Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu. Jeho účelem je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho smyslu.

- A1. Tento dodatek vysvětluje a ilustruje některé aspekty aplikace tohoto standardu na běžné typy finančních nástrojů. Příklady mají pouze ilustrativní charakter a nejsou nutně jedinou možnou aplikací tohoto standardu v daném případě. Změna některých faktorů v uvedených příkladech může vyústit ve zcela odlišný způsob vykazování daného finančního nástroje i v jeho rozdílnou prezentaci v účetní závěrce. Tento dodatek se v uvedených příkladech nezabývá aplikací všech požadavků definovaných tímto standardem. Rozhodující platnost mají ustanovení standardu.
- A2. Tento standard se nezabývá uznáváním a oceňováním finančních nástrojů. V dále uvedených příkladech se předpokládají určité účtovací a oceňovací postupy, ty však nejsou tímto standardem požadovány.

Definice

Běžné typy finančních nástrojů, finančních aktiv a finančních závazků

- A3. Peníze jsou finančním aktivem, protože představují nástroj směny, a jsou tudíž základem pro oceňování všech transakcí a pro jejich vykazování v účetní závěrce. Vklady v bankách nebo podobných finančních institucích jsou finančním aktivem, protože představují smluvní právo vkladatele získat 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.
- A4. Běžné příklady finančních aktiv, jež představují smluvní právo v budoucnu získat peněžní prostředky, a finančních závazků, jež představují odpovídající smluvní závazek v budoucnu peněžní prostředky zaplatit, jsou:
- (a) obchodní pohledávky a závazky;
 - (b) směnky k inkasu a dlužné směnky;
 - (c) poskytnuté a přijaté úvěry; a
 - (d) přijaté a vystavené dluhopisy.

Ve všech případech smluvní právo jedné strany peněžní prostředky získat (nebo její závazek zaplatit) odpovídá smluvnímu závazku druhé strany zaplatit (nebo získat peněžní prostředky).

- A5. Jiný typ finančního nástroje vzniká v případě, kdy ekonomický prospěch, který jedna smluvní strana získá a druhá se ho vzdá, je finančním aktivem jiným než peněžními prostředky. Například směnka, která má být vypořádána dodáním dluhopisů s vysokým ratingem, dává svému držiteli smluvní právo získat a emitentovi smluvní závazek dodat dluhopisy, nikoliv peněžní prostředky. Dluhopisy jsou finančním aktivem, protože představují závazek emitenta vyplatit peněžní prostředky. Také tato směnka je tudíž finančním aktivem pro svého držitele a finančním závazkem pro svého emitenta.
- A6. V souladu s IPSAS 13 se o finančním leasingu účtuje jako o prodeji s odloženým datem splatnosti. Smlouva o leasingu se primárně považuje za nárok pronajímatele získat a za smluvní závazek nájemce zaplatit částky, které se v zásadě rovnají splátkám jistiny a úroků stanoveným leasingovou smlouvou. Pronajímatel zaúčtuje částku, kterou obdrží na základě leasingové smlouvy, nikoliv pronajatý majetek jako takový. Naproti tomu operativní pronájem se primárně považuje za otevřenou smlouvu, na jejímž základě se pronajímatel zavázal poskytnout nájemci po určitou dobu aktivum výměnou za úplatu, která odpovídá poplatku za poskytované služby. V tomto případě pronajímatel účtuje dále o pronajatém aktivu, nikoliv o částce, kterou v budoucnu na základě smlouvy obdrží. Z tohoto důvodu se finanční leasing za finanční nástroj považuje, operativní pronájem nikoliv (s výjimkou některých aktuálně splatných částek).

Nástroje vlastního kapitálu

- A7. Nástroje vlastního kapitálu nejsou obvykle emitovány účetními jednotkami veřejného sektoru s výjimkou částečně privatizovaných PVS. K nástrojům vlastního kapitálu patří kmenové akcie, některé typy přednostních akcií, opční poukázky a opce na úpis nebo nákup kmenových akcií emitující účetní jednotky. Povinnost účetní jednotky emitovat vlastní nástroj vlastního kapitálu výměnou za finanční aktiva jiného subjektu pro ni nepředstavuje potenciálně nepříznivé podmínky, protože v jejím důsledku dochází k navýšení čistých aktiv/vlastního kapitálu, nikoliv ke ztrátě účetní jednotky. Možnost, že stávající držitelé podílů na vlastním kapitálu účetní jednotky budou další emisí považovat za snížení reálné hodnoty jejich obchodních podílů, pro samotnou účetní jednotku nepříznivé podmínky nepředstavuje.
- A8. Opce nebo jiný podobný nástroj nabytý účetní jednotkou, jenž jí dává právo na zpětný odkup vlastních nástrojů vlastního kapitálu, není finančním aktivem účetní jednotky. Účetní jednotka uplatněním této opce nezíská peněžní prostředky ani jiné finanční aktivum. Uplatnění opce není pro účetní jednotku potenciálně výhodné, protože jeho důsledkem je snížení vlastního kapitálu a odliv aktiv. Jakákoliv změna vlastního kapitálu zaúčtovaná účetní jednotkou na základě zpětného odkupu či zrušení vlastního nástroje vlastního kapitálu představuje převod nástroje vlastního

kapitálu mezi jeho držiteli, kteří se svého kapitálového podílu vzdali, a těmi, kteří jej nadále drží. Nejedná se tedy o zisk ani ztrátu účetní jednotky.

Derivátové finanční nástroje

- A9. Při uzavření smlouvy o derivátovém finančním nástroji získává jedna strana smluvní nárok vyměnit finanční aktivum s druhou stranou za podmínek, které jsou pro ni potenciálně příznivé, nebo vzniká smluvní závazek jedné strany vyměnit s druhou stranou finanční aktivum za podmínek, které jsou pro ni potenciálně nepříznivé. Některé nástroje zahrnují současně jak právo, tak závazek vyměnit finanční aktivum. Protože podmínky výměny finančního aktiva jsou stanoveny již při vzniku derivátového nástroje, může v souvislosti se změnami cen na finančních trzích dojít k tomu, že tyto podmínky se do budoucna vyvinou buď příznivě, nebo nepříznivě.
- A10. Prodejná nebo kupní opce na výměnu finančních nástrojů dává svému držiteli právo získat v budoucnu potenciální ekonomický prospěch vyplývající ze změn v reálné hodnotě podkladového finančního nástroje. Naproti tomu emitent opce na sebe bere závazek vzdát se potenciálního budoucího ekonomického prospěchu nebo nést potenciální ztráty budoucího ekonomického prospěchu vyplývající ze změn v reálné hodnotě podkladového finančního nástroje. Smluvní právo držitele opce a závazek emitenta splňují definici finančního aktiva a finančního závazku. Jako podkladový finanční nástroj použitý pro účely opční smlouvy může sloužit jakékoliv finanční aktivum, včetně akcií a úročených finančních nástrojů. Součástí opce může být podmínka, že její emitent musí vydat 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 emitenta opce vyměnit aktivum za potenciálně nevýhodných podmínek nejsou totožné s podkladovým aktivem, které je předmětem opce. Podstata práva držitele a závazku emitenta není ovlivněna pravděpodobností uplatnění opce. Opční právo nakoupit nebo prodat jiné aktivum než finanční (jako například komoditu) nezakládá vznik finančního aktiva ani finančního závazku, protože nesplňuje požadavky definice týkající se přijetí nebo dodání finančního aktiva nebo výměny finančních nástrojů.
- A11. Jiným příkladem derivátového finančního nástroje je forwardová smlouva na dobu šesti měsíců, v níž se jedna smluvní strana (kupující) zaváže zaplatit částku 1 000 000 za 1 000 000 nominální hodnoty státního dluhopisu s pevnou úrokovou sazbou a druhá strana (prodávající) se zaváže dodat 1 000 000 nominální hodnoty státního dluhopisu s pevnou úrokovou sazbou za částku 1 000 000. Během tohoto šestiměsíčního období mají obě smluvní strany smluvní právo, resp. smluvní závazek vyměnit si finanční nástroje. Pokud se tržní cena státních dluhopisů zvýší nad 1 000 000, budou podmínky výhodné pro kupujícího a nevýhodné pro prodávajícího; jestliže

tržní cena poklesne pod 1 000 000, situace bude opačná. Kupující má jak smluvní právo (finanční aktivum) podobné smluvnímu právu vyplývajícímu z držené kupní opce, tak smluvní závazek (finanční závazek) podobný závazku vyplývajícímu z vystavené prodejní opce. 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). Významný rozdíl mezi forwardovou a opční smlouvou však spočívá v tom, že u forwardové smlouvy mají obě smluvní strany ke stanovenému datu závazek, který musí splnit, zatímco u opční smlouvy se držitel opce může rozhodnout, zda vůbec a kdy své právo uplatní.

- A12. Právo, resp. závazek vyměnit si v budoucnu finanční aktiva vzniká na základě celé řady dalších typů derivátových nástrojů. Patří sem například úrokové a měnové swapy, úrokový cap, collar a floor, úvěrové závazky, směnky či akreditivy. Smlouvu o úrokovém swapu je možné považovat za obměnu forwardové smlouvy s tím, že se smluvní strany dohodly na sérii budoucích výměn peněžních prostředků, přičemž částka hrazená jednou smluvní stranou je vypočítána na základě pohyblivé úrokové sazby a částka hrazená druhou smluvní stranou na základě pevné úrokové sazby. Další variantou forwardových smluv jsou futures, které se liší tím, že se jedná o standardizované smlouvy obchodovatelné na burzách.

Komoditní smlouvy a finanční nástroje spjaté s komoditou

- A13. Jak je uvedeno v odstavci 18 tohoto standardu, smlouvy, které lze vypořádat výhradně přijetím nebo dodáním aktiva, jež má fyzickou podobu (například opční smlouvy, futures nebo forwardové smlouvy na dodávky stříbra), nejsou finančními nástroji. Tento charakter má celá řada komoditních smluv. Některé z nich mají standardní formu a jsou obchodovány na organizovaných trzích podobně jako derivátové finanční nástroje. Například komoditní futures je možné pohotově kupovat a prodávat za peníze, protože jsou kótovány na burze a jejich držitel se může mnohokrát změnit. Avšak smluvní strany nakupující a prodávající takovou smlouvu ve skutečnosti obchodují s podkladovou komoditou. Skutečnost, že je komoditní smlouvu velice snadno možné koupit nebo prodat za peníze a že lze závazek obdržet nebo dodanou komoditu vyrovnat peněžními prostředky, nemění podstatu charakteru této smlouvy tak, aby zakládala vznik finančního nástroje.
- A14. Smlouva, jejímž předmětem je přijetí nebo dodání aktiva, které má fyzickou podobu, nezakládá vznik finančního aktiva u jedné smluvní strany, ani finančního závazku u druhé smluvní strany. Výjimku představují případy, kdy se převod finančních prostředků uskuteční až po převodu aktiva, což je příklad nákupu nebo prodeje zboží na obchodní úvěr.

- A15. Některé smlouvy se týkají komodit, nicméně nejsou vyrovnávány fyzickým přijetím nebo dodáním komodity, ale finančními prostředky, jejichž výše je stanovena vzorcem definovaným smlouvou, nikoliv pevnou částkou. Například nominální hodnotu určitého dluhopisu lze vypočítat tak, že se tržní cenou ropy k datu splatnosti dluhopisu ocení určité její množství. Nominální hodnota dluhopisu vychází z ceny komodity, ale bude vyrovnána peněžními prostředky. Taková smlouva je finančním nástrojem.
- A16. Definice finančního nástroje zahrnuje také smlouvu, na jejímž základě vzniká kromě finančního aktiva a závazku také nefinanční aktivum nebo závazek. Na základě takové smlouvy má jedna smluvní strana opční právo vyměnit si s druhou stranou finanční aktivum za nefinanční aktivum. Například dluhopis, jehož hodnota je stanovena na základě ceny ropy, dává svému držiteli právo na pravidelné fixní úrokové platby a na jednorázovou pevně stanovenou částku k datu splatnosti. Současně má jeho držitel opční právo nominální částku vyměnit za určité množství ropy. Atraktivnost uplatnění opce se bude v průběhu doby měnit, a to v závislosti na reálné hodnotě ropy, jež bude determinovat koeficient výměny ropa/peníze (cenu směny) u daného dluhopisu. 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.
- A17. Tento standard sice není výslovně určen pro komoditní a jiné podobné typy smluv, které nesplňují definici finančního nástroje, nicméně účetní jednotka musí zvážit, zda by bylo vhodné řídit se ustanoveními tohoto standardu týkajícími se zveřejňování informací také v souvislosti s těmito typy smluv.

Závazky a čistá aktiva/vlastní kapitál

- A18. I když není pro účetní jednotky veřejného sektoru obvyklé emitovat nástroje vlastního kapitálu, v případech, kdy takové nástroje jsou emitovány, je zpravidla poměrně snadné klasifikovat finanční nástroje buď jako závazek, nebo jako čistá aktiva/vlastní kapitál. K nástrojům vlastního kapitálu patří kmenové akcie a opce, u nichž v případě, že budou uplatněny, bude jejich emitent nucen emitovat kmenové akcie. Z kmenových akcií nevyplývá závazek emitenta převést na akcionáře aktiva. Výjimku představují případy, kdy se emitent formálně zaváže k dodání aktiv a je tím vůči akcionářům právně vázán. Tento případ může nastat v situaci, kdy valná hromada schválila vyplácení dividend nebo kdy je účetní jednotka rušena a aktiva, která zůstanou po vyrovnání závazků, budou rozdělena mezi akcionáře.

„Stálé“ dluhové nástroje

- A19. Stálé dluhové nástroje, jako například stálé obligace, dluhopisy nebo kapitálové poukázky, dávají svému držiteli smluvní právo na platby úroků k určitým termínům po neomezeně dlouhou dobu, přičemž držitel takového dluhového nástroje nemá nárok na vrácení jistiny nebo toto právo má za

podmínek, které návrat jistiny činí značně nepravděpodobným nebo vzdáleným. Účetní jednotka například vydá finanční nástroj, na jehož základě je povinna každoročně vyplácet určitou částku rovnající se deklarovanému osmiprocentnímu úroku z deklarované nominální hodnoty nebo jistiny v částce 1 000. Za předpokladu, že tržní úroková sazba pro daný nástroj k datu jeho emise činí 8 %, bere na sebe emitent smluvní závazek vyplácet v budoucnu úroky z reálné hodnoty (současné hodnoty) 1 000. Držitel a emitent finančního nástroje mají oba jak finanční aktivum, tak finanční závazek v částce 1 000 a trvalý související roční úrokový výnos, resp. náklad 80.

Přednostní akcie

- A20. Přednostní akcie je možné emitovat s různými právy. Při klasifikaci akcií do finančních závazků nebo do nástrojů vlastního kapitálu účetní jednotka posoudí charakter souvisejících práv, aby rozhodla, zda nevykazují základní rysy finančního závazku. Například přednostní akcie s právem zpětného odkupu k určitému datu nebo podle uvážení držitele splňuje definici finančního závazku v případě, že emitent má závazek převést na držitele akcie finanční aktivum. Neschopnost emitenta splnit závazek zpětného odkupu přednostních akcií k datu stanovenému smlouvou, ať už z důvodu nedostatku finančních prostředků, nebo kvůli statutárním omezením, neruší platnost tohoto závazku. Opční právo emitenta zpětně odkoupit akcie nespĺňuje definici finančního závazku, protože emitent nemá současný závazek převést na akcionáře finanční aktivum. Zpětný odkup 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 zpět odkoupit.
- A21. Pokud u přednostních akcií právo zpětného odkupu neexistuje, bude jejich zařazení vycházet z posouzení jiných práv, která jsou s nimi spojena. Pokud výplaty držitelům přednostních akcií, kumulativních i nekumulativních, závisí na rozhodnutí emitenta, jedná se o nástroj vlastního kapitálu.

Složené finanční nástroje

- A22. Ustanovení odstavce 29 tohoto standardu se týkají pouze omezených skupin složených finančních nástrojů pro účely odděleného vykázání závazkového a kapitálového komponentu ve Výkazu o finanční situaci. Odstavec 29 se nezabývá složenými finančními nástroji z hlediska jejich držitelů.
- A23. Běžným typem složeného finančního nástroje je dlužný cenný papír s vloženou konverzní opcí, například dluhopis převoditelný na kmenové akcie emitenta. V souladu s odstavcem 29 tohoto standardu musí emitent takového finančního nástroje od prvotního zachycení vykazovat ve Výkazu o finanční situaci odděleně závazkovou složku a složku kapitálovou.

- (a) Závazek emitenta vyplácet pravidelně úroky a jistinu představuje finanční závazek, který existuje až do doby konverze finančního nástroje. Na počátku se bude reálná hodnota závazkového komponentu rovnat současné hodnotě smluvně stanovených budoucích peněžních toků diskontovaných tržní úrokovou sazbou momentálně uplatňovanou u srovnatelných finančních nástrojů, tj. u finančních nástrojů, z nichž vyplývají přibližně stejné peněžní toky, které mají stejné podmínky, ale které nenesou možnost konverze.
- (b) Kapitálovou složku představuje vložená opce na konverzi závazku na čistá aktiva/vlastní kapitál emitenta. Reálná hodnota opce zahrnuje její časovou hodnotu a její vnitřní hodnotu, pokud existuje. Vnitřní hodnota opce nebo jiného derivátového finančního nástroje je částka, o kterou reálná hodnota podkladového finančního nástroje přesahuje smluvní cenu, za kterou bude podkladový nástroj pořízen, emitován, prodán nebo vyměněn. Časová hodnota derivátového nástroje je jeho reálná hodnota snižená o jeho vnitřní hodnotu. Časová hodnota souvisí s dobou zbývající do splatnosti nebo ukončení platnosti derivátového nástroje a zahrnuje výnos, jehož se držitel derivátového nástroje vzdal tím, že jej přestal držet, náklady, jímž se držitel derivátového nástroje vyhnul tím, že nemusel podkladový nástroj financovat, a hodnotu pravděpodobnosti, že vnitřní hodnota derivátového nástroje se do data jeho splatnosti zvýší kvůli kolísání reálné hodnoty podkladového nástroje. Není obvyklé, aby opce vložená do převoditelného dluhopisu, či jiného podobného nástroje měla již k datu emise nějakou vnitřní hodnotu.

A24. Odstavec 34 tohoto standardu popisuje oceňování komponentů finančního nástroje při jeho výchozím uznání. Níže uvedený příklad podrobněji dokumentuje, jak lze toto ocenění provádět.

Na počátku roku 1 vydá účetní jednotka 2 000 převoditelných dluhopisů. Splatnost dluhopisů je 3 roky a jejich nominální hodnota je 1 000 za kus. Celkové příjmy z emise tedy činí 2 miliony. Úrok je splatný jednou ročně zpětně při nominální roční úrokové sazbě 6 %. Každý dluhopis je možné kdykoliv do splatnosti přeměnit na 250 kmenových akcií.

V době emise dluhopisů činí tržní úroková sazba u obdobného typu dluhových nástrojů bez konverzní opce 9 %. K datu emise je tržní hodnota jedné kmenové akcie 3. Dividendy, které budou v následujících třech letech do splatnosti dluhopisů vyplaceny, činí podle odhadu 0,14 na akcii na konci každého roku. Bezriziková roční úroková sazba na dobu tří let je 5 %.

Zbytkové ocenění kapitálové složky:

Podle této metody se nejprve oceňuje závazková složka a rozdíl mezi výnosy z emise dluhopisů a reálnou hodnotou závazku se následně zaúčtuje jako kapitálová složka. Současná hodnota kapitálové složky se vypočítá na

základě diskontní sazby ve výši 9%, což je, jak je uvedeno výše, tržní úroková sazba pro podobné dluhopisy, s nimiž však nejsou spojena žádná konverzní práva.

Současná hodnota jistiny — 2 000 000 splatná ke konci třetího roku	1 544 367
Současná hodnota úroku — 120 000 splatná ročně zpětně po tři roky	<u>303 755</u>
Závazková složka celkem	1 848 122
Složka kapitálová (rozdílově)	<u>151 878</u>
Příjem z emise dluhopisů	<u><u>2 000 000</u></u>

Oceňování složky čistých aktiv/vlastního kapitálu modelem oceňování opce:

Pro přímé stanovení reálné hodnoty konverzní opce, tedy nikoliv prostým odpočtem, jak je to uvedeno výše, lze použít modely pro oceňování opce. Tyto modely jsou finančními institucemi často používány pro oceňování běžných transakcí. Existuje jich celá řada, jedním z nejznámějších je například model Black-Scholesův. Každý z těchto modelů má navíc řadu variant. Níže uvedený příklad dokumentuje aplikaci jedné verze Black-Scholesova modelu, která využívá tabulky běžně dostupné v ekonomických učebnicích a dalších pramenech. Níže uvádíme jednotlivé kroky aplikace tohoto modelu.

Nejprve je nutné vypočítat dvě částky, které se do tabulek pro ocenění opce dosadí:

- (a) Standardní odchylka proporcionálních změn reálné hodnoty podkladového aktiva týkajícího se opce násobená druhou odmocninou doby trvání opce.

Tato částka se týká pravděpodobnosti příznivých (i nepříznivých) změn v hodnotě podkladového aktiva, v daném případě kmenových akcií účetní jednotky emitující převoditelné dluhopisy. Kolísání návratnosti podkladového aktiva se odhaduje podle standardní odchylky návratnosti. Čím je standardní odchylka vyšší, tím vyšší je také reálná hodnota opce. V tomto příkladu se předpokládá, že standardní odchylka roční návratnosti aktiv činí 30%. Doba trvání konverzních práv je tři roky. Standardní odchylka proporcionálních změn reálné hodnoty násobená druhou odmocninou doby trvání opce tedy činí:

$$0,3 \times \sqrt{3} = \underline{0,5196}$$

- (b) Poměr reálné hodnoty podkladového aktiva k současné hodnotě ceny uplatnění opce.

Tato částka vyjadřuje poměr mezi současnou hodnotou podkladového aktiva a pořizovací cenou, kterou držitel opce musí zaplatit, aby podkladové aktivum získal, a souvisí s vnitřní hodnotou opce. Čím je vyšší tato částka, tím je vyšší i reálná hodnota kupní opce. V tomto příkladě je tržní cena jedné akcie k datu emise obligací 3. Tato tržní cena se sníží o současnou hodnotu dividend, které by měly být po dobu trvání opce vyplaceny, protože výplata dividend snižuje reálnou hodnotu akcií, a tím reálnou hodnotu opce. Současná hodnota dividend v částce 0,14 na akcii na konci každého roku diskontovaná bezrizikovou úrokovou sazbou 5 % činí 0,3813. Současná hodnota podkladového aktiva tedy činí:

$$3 - 0,3813 = 2,6187 \text{ na akcii}$$

Současná hodnota realizační ceny opce činí 4 na akcii, při diskontování, za předpokladu, že dluhopisy budou přeměněny na akcie k datu splatnosti, bezrizikovou úrokovou sazbou 5 % po dobu tří let, nebo 3,4554. Poměr tedy činí:

$$2,6187 : 3,4554 = \underline{0,7579}$$

Opce u převoditelných dluhopisů je typem kupní opce. Jak vyplývá z tabulky pro oceňování kupní opce, u dvou výše vypočtených částek (tj. 0,5196 a 0,7579) činí reálná hodnota opce přibližně 11,05 % reálné hodnoty podkladového aktiva.

Ocenění konverzní opce lze tedy vypočítat takto:

$$0,1105 \times 2,6187 \text{ na akcii} \times 250 \text{ akcií na dluhopis} \times 2\,000 \text{ dluhopisů} = \underline{144\,683}$$

Součet reálné hodnoty dluhové složky složeného finančního nástroje výše vypočtené metodou současné hodnoty a reálné hodnoty opce stanovené podle Black-Scholesova oceňovacího modelu pro opce nedává 2 000 000, které by měly příjmy z emise konvertibilních dluhopisů činit (například $1\,848\,122 + 144\,683 = 1\,992\,805$). Drobný rozdíl je možné úměrně rozdělit mezi reálné hodnoty obou složek, takže získáme reálnou hodnotu závazkové složky ve výši 1 854 794 a reálnou hodnotu opce ve výši 145 206.

Kompenzace finančního aktiva a finančního závazku

A25. Tento standard nepředepisuje zvláštní metodu řešení tak zvaných „syntetických nástrojů“, což jsou skupiny několika samostatných finančních nástrojů, jejichž smyslem je napodobovat vlastnosti jednoho finančního nástroje. Účetní jednotka může například mít dlouhodobý úvěr s pohyblivou sazbou, který kombinuje s úrokovým swapem, na jehož základě dostává platby s pohyblivou úrokovou sazbou a vyplácí platby s pevnou úrokovou sazbou. Kombinace těchto finančních nástrojů „syntetizuje“ vlastnosti dlouhodobého úvěru s pevnou úrokovou sazbou. Každá z těchto složek „syntetického nástroje“ představuje samostatné smluvní právo nebo závazek s vlastními smluvními podmínkami a každou je možné samostatně převést na jiný subjekt nebo vypořádat. Současně je každá z těchto složek vystavena rizikům, která se mohou lišit od rizik, jež hrozí ostatním složkám. Tu složku „syntetického nástroje“, která je aktivem, není proto možné kompenzovat se složkou závazkovou a vykázat ji ve Výkazu o finanční situaci v čisté výši, pokud nejde o případy, kdy tyto složky splňují kritéria pro kompenzaci definovaná v odstavci 39 tohoto standardu. To však není časté. Je třeba zveřejnit důležité informace o všech finančních nástrojích, které jsou součástí „syntetického nástroje“, jako by takový „syntetický nástroj“ neexistoval. Je však možné, aby účetní jednotka zveřejnila i vztahy mezi těmito jednotlivými finančními nástroji (viz odstavce 58 tohoto standardu).

Zveřejnění

A26. V odstavci 60 tohoto standardu jsou uvedeny některé případy, kdy je účetní jednotka povinná zveřejnit použitá účetní pravidla. Účetní jednotka má vždy na výběr ze dvou či více účetních přístupů. Níže uvedený text rozvádí podrobněji případy uvedené v odstavci 60 a uvádí další příklady, kdy je účetní jednotka povinná zveřejnit použitá účetní pravidla.

- (a) Účetní jednotka nabývá nebo vydává finanční nástroj, u něhož je splnění závazků obou smluvních stran odloženo, resp. tyto závazky jsou splněny jen částečně (často uváděná jako otevřená smlouva). Předmětem takového finančního nástroje může být výměna určitých aktiv, přičemž její uskutečnění je vázáno na uskutečnění nějaké budoucí události. Například na základě smluvního práva či závazku vyplývajícího z forwardové smlouvy nedojde k transakci s podkladovým nástrojem až do data realizace smlouvy. Přesto takové smluvní právo i závazek je finančním aktivem, resp. finančním závazkem. Na základě poskytnuté finanční záruky na sebe ručitel nebere žádný závazek vůči držiteli záruky, dokud dlužník své povinnosti plní. Nicméně záruka je finančním závazkem ručitele, protože zakládá smluvní povinnost ručitele vyměnit finanční nástroj (obvykle peněžní prostředky) za jiný (pohledávku za dlužníkem) za podmínku, které jsou pro ručitele potenciálně nepříznivé.

- (b) Účetní jednotka může uskutečnit transakci, která je co do formy přímým nabytím nebo prodejem finančního nástroje, přitom však nezahrnuje i převod souvisejícího ekonomického prospěchu. To je případ repo smluv a reverzních repo smluv. Může nastat i opačný případ, kdy účetní jednotka nabude nebo na jiný subjekt převede podíl na určitém finančním nástroji, přitom se však u dané transakce co do formy nejedná o nabytí ani prodej. Například u finančních půjček poskytnutých bez postihu může účetní jednotka využít pohledávek přijatých jako kolaterál a příjem z těchto zastavených pohledávek používat výlučně pro účely splacení půjčky.
- (c) Účetní jednotka může neúplně převést na jiný subjekt určité finanční aktivum nebo převést pouze jeho část. Při sekuritizaci si například účetní jednotka pořídí nebo na jiný subjekt převede jen část budoucího ekonomického prospěchu souvisejícího s daným finančním nástrojem.
- (d) Účetní jednotka může mít povinnost nebo záměr spojit dva nebo více finančních nástrojů, a tím vytvořit specifické aktivum, které použije pro uspokojení určitých specifických závazků. Příklady mohou být zvláštní typ svěřenecké správy („in substance defeasance“ trust), u níž účetní jednotka převede určitá aktiva, která mají být použita pro vyrovnání závazku, na jiný subjekt, avšak nikoli na věřitele, dále zatížení aktiv zástavním právem pro účely výlučného krytí finančních závazků, které nebudou uhrazeny třetí stranou (non-recourse secured financing), či dohoda o umořovacím fondu (sinking fund arrangements).
- (e) Účetní jednotka může používat různé techniky řízení finančních rizik, které jsou zaměřeny na jejich minimalizaci. K těmto technikám patří například zajištění, konverze úrokové sazby z pohyblivé na pevnou, resp. z pevné na pohyblivou, diverzifikace rizik, sdílení rizik, záruky a další typy pojištění rizik (včetně záruk a dohod zprošťujících odpovědnosti). Tyto techniky snižují pouze určité riziko z řady různých finančních rizik souvisejících s finančním nástrojem a obsahují předpoklad dodatečné, avšak pouze částečné kompenzace rizik.
- (f) Účetní jednotka může pomyslně spojit dva nebo více samostatných finančních nástrojů do „syntetického nástroje“ též pro jiné účely než ty, které jsou definovány v bodech (d) a (e) výše.
- (g) Účetní jednotka může nabýt nebo emitovat finanční nástroj na základě transakce, u níž je výše protihodnoty za finanční nástroj nejistá. To je případ nepeněžní protihodnoty nebo výměny několika položek.

- (h) Účetní jednotka může nabýt nebo emitovat dluhopis, vlastní směnku nebo jiný peněžní nástroj se stanovenou hodnotou nebo úrokovou sazbou, která se liší od tržní úrokové sazby, jíž by byl jinak takový nástroj úročen. K takovým finančním nástrojům patří bezkupónový dluhopis či úvěry poskytnuté za příznivých podmínek, které však zahrnují i jinou než peněžní protihodnotu, například nízkouúročené půjčky zaměstnancům.
- A27. V odstavci 61 tohoto standardu je uvedeno několik případů vykazování na bázi pořizovacích nákladů, kdy účetní jednotka zveřejní informace o použitých účetních pravidlech. Pokud není jisté, jaké částky účetní jednotka získá realizací peněžních finančních aktiv, či zda nedojde ke snížení reálné hodnoty finančního aktiva pod jeho účetní hodnotu z jiných příčin, uvede účetní jednotka pravidla pro stanovení:
- (a) kdy snižuje účetní hodnotu aktiva;
 - (b) na jakou částku snižuje účetní hodnotu aktiva;
 - (c) jak bude uznáván každý výnos z takového aktiva; a
 - (d) zda bude v budoucnu, pokud dojde ke změně podmínek, opět možné účetní hodnotu zvýšit.

Příklady požadavků na zveřejnění

Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu. Jeho účelem je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho smyslu. Tento dodatek demonstruje ekonomickou jednotku, která zahrnuje určité množství částečně privatizovaných PVS, které emitovaly převoditelné směnky a přednostní akcie.

Poznámka X1. Přehled účetních pravidel (výňatek)

Obchodní pohledávky

Obchodní pohledávky jsou vedeny v původní fakturované částce snížené o provedený odhad pochybných pohledávek založený na analýze všech neuhrazených částek ke konci roku. Nedobytné pohledávky jsou odepsány, jakmile jsou identifikovány.

Investice

Účasti v podobě kótovaných a nekótovaných cenných papírů, které nejsou podíly na ovládaných jednotkách a přidružených jednotkách v konsolidované účetní závěrce, jsou uznány v pořizovacích nákladech a dividendový výnos je uznáván ve Výkazu o finanční výkonnosti, když se stane dividendou pohledávkou.

Jistina bezkupónových dluhopisů je počítána na základě diskontování peněžního toku spjatého s konečnou splátkou investice. Diskont je umořován po celé období až do splatnosti. Diskontní sazba je implicitní sazbou dané transakce.

Výpůjčky

Úvěry a dluhopisy jsou vedeny ve výši jejich jistiny, což je současná hodnota budoucích peněžních toků spjatých s pokrytím tohoto dluhu. Úrok je časově rozložen po období, kdy dluh existuje, a je vykazován jako součást ostatních závazků.

U emise převoditelných směnek je reálná hodnota závazkové složky, která představuje budoucí povinnost zaplatit jistinu a úrok držiteli, vypočtena na základě tržní úrokové sazby pro podobné nepřevoditelné směnky. Zbytková částka představující reálnou hodnotu konverzní opce je zahrnuta do vlastního kapitálu jako ostatní kapitálové cenné papíry, aniž by se uznávala jakákoli změna hodnoty této opce v následujících obdobích. Závazek je zahrnut do výpůjček a je veden na bázi umořovaných pořizovacích nákladů (amortized cost) se směnečnými úroky vykazovanými jako výpůjční náklady na bázi efektivního výnosu do té doby, dokud závazek nezanikne buď převodem nebo uplynutím doby splatnosti směnek.

Umořitelné přednostní akcie, které zajišťují povinný zpětný odkup nebo jsou vyplatitelné na základě držitelovy opce, jsou začleněny do závazků, neboť jsou svou podstatou výpůjčkou. Dlužné dividendy z těchto akcií jsou uznány ve Výkazu o finanční výkonnosti jako úrok a finanční náklad na aktuálním základě.

Derivátové finanční nástroje

Účetní jednotka vstupuje do dohod o měnovém forwardu a úrokovém swapu.

Čistá částka pohledávky nebo závazku z úrokového swapu je postupně uznávána během období až do vypořádání. Tato uznaná částka je zachycena jako úprava úroku a finančních nákladů během období a zahrnuta mezi ostatní pohledávky nebo ostatní závazky ke každému datu vykazání.

Poznámka X2. Řízení finančního rizika*Faktory finančního rizika*

Činnosti účetní jednotky jsou vystaveny rozmanitým finančním rizikům, včetně dopadů změn tržních cen na trhu akcií a dluhopisů, změn směnných kursů cizích měn a změn úrokových sazeb. Program řízení celkového rizika účetní jednotky je zaměřen na nevypočitatelnost finančních trhů a snaží se minimalizovat potenciální nepříznivé dopady na finanční výkonnost účetní jednotky. Účetní jednotka používá derivátových finančních nástrojů, jako jsou úrokové swapy a kontrakty v cizí měně k zajištění určitých rizik.

Řízení rizik provádí centrální finanční agentura (Finanční správa) podle pravidel přijatých její Správní radou a v souladu s obezřetnou směrnicí vydanou Ministerstvem financí. Finanční správa rozpoznává, vyhodnocuje a zajišťuje finanční rizika v úzké spolupráci s provozními jednotkami. Rada vydává písemně zásady pro řízení celkového rizika, jakož i zásady pokrývající specifické oblasti, jako je měnové riziko, úrokové riziko, úvěrové riziko, použití derivátových finančních nástrojů a investičního přebytku likvidity.

Úrokové riziko

Výnosy a provozní peněžní toky účetní jednotky jsou v podstatě nezávislé na změnách tržních úrokových sazeb. Účetní jednotka nemá významná úročitelná aktiva. Zásadou účetní jednotky je udržovat přibližně 80 % svých výpůjček v nástrojích s pevnou úrokovou sazbou. Ke konci roku jich bylo 75 % s pevnou úrokovou sazbou. Účetní jednotka si občas vypůjčuje i za pohyblivé sazby a používá úrokových swapů jako například zajištění peněžních toků z budoucích úrokových plateb, což má ekonomický dopad na převod výpůjček z pohyblivých sazeb na sazby pevné. Úrokové swapy umožňují účetní jednotce zvýšit dlouhodobé výpůjčky s pohyblivými sazbami a později je převést na sazby fixní, které jsou nižší než ty pevné sazby, které by si účetní jednotka vypůjčila přímo. Úrokové swapy umožňují účetní jednotce domluvit se s ostatními stranami na výměně rozdílu mezi částkami fixní smluvní sazby a pohyblivé úrokové sazby vypočtené z dohodnuté částky pomyslné jistiny, a to v určitých (většinou čtvrtletních) intervalech.

Úvěrové riziko

Účetní jednotka nemá podstatnou koncentraci úvěrového rizika. U derivátů a peněžních transakcí se omezuje na takové protistrany, které jsou vysoce kvalitními

finančními institucemi. Účetní jednotka má tu zásadu, že limituje výši úvěrové expozice vůči jediné finanční instituci.

Riziko likvidity

Obezřetné řízení rizika likvidity zahrnuje udržování dostatečného objemu peněžních prostředků a obchodovatelných cenných papírů, dostupnost financování pomocí přiměřeného objemu závazných úvěrových příslibů a schopnost uzavírat tržní pozice. Finanční správa usiluje o udržování pružnosti při financování tím, že má dohodnuté disponibilní závazné úvěrové linky.

Odhady reálných hodnot

Reálná hodnota veřejně obchodovaných derivátů a cenných papírů k obchodování a realizovatelných cenných papírů vychází z kótovaných tržních cen k datu vykázání. Reálná hodnota úrokových swapů je vypočtena jakou současná hodnota odhadnutých budoucích peněžních toků. Reálná hodnota měnového forwardu je stanovena za použití forwardových tržních směnných kursů k datu vykázání.

Při odhadu reálných hodnot neobchodovaných derivátů a jiných finančních nástrojů používá účetní jednotka rozmanité metody a vychází z předpokladů, které se zakládají na stávajících tržních podmínkách ke každému dni vykázání. Kótované tržní ceny nebo kotace obchodníků stejných nebo podobných nástrojů jsou používány pro dlouhodobé dluhy. Jiné techniky, jako jsou modely oceňování opcí a odhad diskontované hodnoty budoucích peněžních toků, jsou použity pro stanovení reálných hodnot ostatních finančních nástrojů.

O nominálních hodnotách finančních aktiv snížených o jakoukoli ve prospěch zúčtovanou úpravu a o nominálních hodnotách finančních závazků, u obojího se splatností kratší než jeden rok, se předpokládá, že se blíží jejich reálným hodnotám. Reálná hodnota finančních závazků pro účely zveřejnění je odhadnuta pomocí diskontování budoucích smluvních peněžních toků běžnou úrokovou sazbou, kterou má účetní jednotka dostupnou pro podobné finanční nástroje.

Poznámka X3. Finanční nástroje*(i) Podrozvahové derivátové nástroje*

Účetní jednotka používá derivátové finanční nástroje v rámci svých provozních aktivit, aby zajistila své vystavení se riziku kolísání úrokových sazeb a směnných kursů.

Smlouvy o úrokovém swapu

Úvěry účetní jednotky v současnosti mají průměrnou pohyblivou úrokovou sazbu 8,5 %. To je zásada, jíž je část úvěrů chráněna od vystavení se riziku rostoucích úrokových sazeb. Účetní jednotka tudíž vstupuje do smluv o úrokovém swapu, podle nichž se zavazuje přijmout úrok ve variabilní sazbě a platit úrok v pevné sazbě. Smlouvy jsou vypořádány na čisté bázi a čistá pohledávaná částka nebo čistá dlužná částka k datu vykazání jsou zahrnuty v ostatních pohledávkách nebo ostatních závazcích.

Smlouvy vyžadují vypořádání čistého pohledávaného nebo dlužného úroku každých 90 dní. Data vypořádání se shodují s daty, k nimž je splatný úrok podkladového dluhu.

V současné době otevřené swapy pokrývají přibližně 60% (20X1–40%) neuhrazené jistiny úvěrů a jejich vypršení je načasováno stejně jako každá splátka úvěru, která se stane splatnou. Pevná úroková míra je v rozmezí mezi 7,8 % a 8,3 % (20X1– 9,0 % a 9,6 %) a pohyblivé sazby se pohybují mezi 0,5 % a 1,0 % nad sazbou u 90 denní bankovní poukázkou, která k datu vykazání činila 8,2 % (20X1– 9,4 %).

Výše pomyslné jistiny a období vypršení smluv o úrokovém swapu k 30. červnu 20X2 jsou:

	20X2	20X1
	tis. USD	tis. USD
Méně než 1 rok	30	20
1–2 roky	250	170
2–3 roky	250	170
3–4 roky	300	80
4–5 roky	180	–
	1 010	440

Smlouvy o měnovém forwardu

System osobní železniční dopravy je právě podstatně modernizován. V zemi A a v zemi B byl nakoupen nový železniční park. Aby se účetní jednotka pojistila před

fluktuací směnného kursu, vstoupila do smlouvy o měnovém forwardu na nákup cizí měny A (CMA) a cizí měn B (CMB).

Splatnost ze smluv je načasovaná k očekávanému datu dodávky železničního parku. Smlouvy pokrývají nákupy očekávané v následujícím účetním období.

Podrobnosti o nevypořádaných smlouvách k datu vykazání:

Nákup CM _A	Prodej domácí měny		Průměrný směnný kurs	
	20X2	20X1	20X2	20X1
	tis. USD	tis. USD		
Splatnost				
0–6 měsíců	2 840	3 566	0,7042	0,7010
6–12 měsíců	4 152	1 466	0,7225	0,6820

Nákup CM _B	Prodej domácí měny		Průměrný směnný kurs	
	20X2	20X1	20X2	20X1
	tis. USD	tis. USD		
Splatnost				
0–6 měsíců	4 527	2 319	0,6627	0,6467
6–12 měsíců	–	1 262	–	0,6337

Protože tyto smlouvy zajišťují očekávané budoucí nákupy, všechny nerealizované přínosy a újmy z těchto smluv spolu s pořizovacími náklady na tyto smlouvy jsou odloženy a budou uznány v ocenění podkladové transakce. Všechny přínosy a újmy ze zajišťovacích smluv ukončených před datem splatnosti se zahrnují do odložených položek, pokud se stále očekává, že k související zajišťované transakci dojde.

(ii) Vystavení se úvěrovému riziku

Úvěrové riziko spojené s finančními aktivy účetní jednotky, která byla vykazána ve Výkazu o finanční situaci, jinými než investice do akcií, je obvykle vyjádřeno účetní hodnotou očištěnou o všechny rezervy na pochybné pohledávky.

Cizí směnky a bezkupónové dluhopisy, které byly nakoupeny s diskontem vzhledem k nominální hodnotě, jsou vykazány ve Výkazu o finanční situaci v nižší částce, než je částka realizovatelná k datu splatnosti. Za vystavení se účetní jednotky celkovému úvěrovému riziku může být také považován rozdíl mezi účetní hodnotou a realizovatelnou částkou.

Uznaná finanční aktiva konsolidované účetní jednotky zahrnují částky pohledávek vzniklé z nerealizovaných přínosů z derivátových finančních nástrojů. Pro podrozvahové finanční nástroje, včetně derivátových, které jsou proveditelné, vzniká úvěrové riziko také z možných selhání protistran při plnění jejich závazků plynoucích z příslušných smluv k datu splatnosti. Významné vystavení se riziku vzniká ze smluv o měnových forwardech a konsolidovaná účetní jednotka je vystavena riziku újmy v případě, že protistrany selžou při dodání nasmlouvaných částek. Následující částky jsou pohledávky (ekvivalenty domácí měny) k datu vykazání:

	20X2	20X1
	tis. USD	tis. USD
Domácí měna	2 073	1 422
Cizí měna	11 599	8 613

(iii) Vystavení se úrokovému riziku

Vystavení se úrokovému riziku účetní jednotkou a vážený průměr úrokové sazby podle období splatnosti jsou uvedeny v následující tabulce. Na úrokové sazby použité pro každou třídu aktiv nebo závazků odkazují jednotlivé poznámky k účetním výkazům [není zde ukázáno].

Riziková expozice vzniká převážně u aktiv a závazků s pohyblivou úrokovou sazbou, jelikož účetní jednotka hodlá držet aktiva a závazky s pevnou sazbou do splatnosti.

FINANČNÍ NÁSTROJE: ZVEŘEJNĚNÍ A PREZENTACE

	Pohyblivá úrok. sazba tis. USD	1 rok a méně tis. USD	Od 1 do 5 roků tis. USD	Více než 5 let tis. USD	Neúročené tis. USD	Celkem tis. USD
20X2						
Finanční aktiva						
Peníze a depozita	3 952	–	–	–	250	4 202
Pohledávky	–	386	416	860	5 523	7 185
Ostatní finanční aktiva – investice	–	–	260	–	1 400	1 660
	<u>3 952</u>	<u>386</u>	<u>676</u>	<u>860</u>	<u>7 173</u>	<u>13 047</u>
Vážený průměr úrokové sazby	7.85%	8.77%	8.69%	8.82%		
Finanční závazky						
Bankovní přečerpání a úvěry	2 880	–	–	–	–	2 880
Obchodní a jiní dlužníci	–	–	–	–	3 145	3 145
Dlužné směňky	–	250	–	–	–	250
Převoditelné směňky	–	–	–	1 800	–	1 800
Vyplacitelné přednosti akcie	–	–	–	1 000	–	1 000
Ostatní úvěry	–	50	180	200	–	430
Dluhopisy	–	200	300	1 500	–	2 000
Závazky z pronájmu	–	80	350	145	–	575
Úrokové swapy*	(1 010)	30	980	–	–	–
	<u>1 870</u>	<u>610</u>	<u>1 810</u>	<u>4 645</u>	<u>3 145</u>	<u>12 080</u>
Vážený průměr úrokové sazby	8.64%	8.94%	9.24%	7.95%		
Čistá finanční aktiva (závazky)	<u>2 082</u>	<u>(224)</u>	<u>(1 134)</u>	<u>(3 785)</u>	<u>4 028</u>	<u>967</u>

* Pomyslné částky jistin.

	Pohyblivá úrok. sazba tis. USD	1 rok a méně tis. USD	Od 1 do 5 roků tis. USD	Více než 5 let tis. USD	Neúročené tis. USD	Celkem tis. USD
20X1						
Finanční aktiva						
Peníze a depozita	2 881	–	–	–	200	3 081
Pohledávky	–	156	70	250	4 059	4 535
Ostatní finanční aktiva – investice	–	–	–	–	500	500
	<u>2 881</u>	<u>156</u>	<u>70</u>	<u>250</u>	<u>4 759</u>	<u>8 116</u>
Vážený průměr úrokové sazby	8.75%	9.20%	9.83%	5%		
Finanční závazky						
Bankovní přečerpání a úvěry	3 150	–	–	–	–	3 150
Obchodní a jiní dlužníci	–	–	–	–	2 412	2 412
Dlužné směňky	–	130	–	–	–	130
Vyplacitelné přednosti akcie	–	–	–	1 000	–	1 000
Ostatní úvěry	–	50	100	–	–	150
Dluhopisy	–	1 000	800	1 200	–	3 000
Závazky z pronájmu	–	75	365	210	–	650
Úrokové swapy*	(440)	20	420	–	–	–
	<u>2 710</u>	<u>1 275</u>	<u>1 685</u>	<u>2 410</u>	<u>2 412</u>	<u>10 492</u>
Vážený průměr úrokové sazby	9.98%	10.28%	10.23%	10.25%		
Čistá finanční aktiva (závazky)	<u>171</u>	<u>(1 119)</u>	<u>(1 615)</u>	<u>(2 160)</u>	<u>2 347</u>	<u>(2 376)</u>

* Pomyslné částky jistin.

*(iv) Čistá reálná hodnota finančních aktiv a závazků**Rozvahová*

Čistá reálná hodnota peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů a neúročených peněžních finančních aktiv a finančních závazků účetní jednotky se blíží jejich účetní hodnotě.

Čistá reálná hodnota ostatních peněžních finančních aktiv a finančních závazků vychází z tržních cen, pokud existuje trh, nebo se zakládá na diskontování očekávaných budoucích peněžních toků běžnou úrokovou sazbou pro aktiva a závazky s podobným rizikovým profilem.

Investice do nástrojů vlastního kapitálu obchodované na organizovaných trzích jsou oceněny na základě převažujících tržních cen k datu vykázání. Čistá reálná hodnota pro neobchodované investice do nástrojů vlastního kapitálu je odhadnuta Finanční správou na základě podkladových čistých aktiv, budoucích udržitelných výdělků a jakýchkoli zvláštních okolností týkajících se příslušné investice.

Podrozvahová

Účetní jednotka se pojistila proti jakýmkoli ztrátám, které by mohly vzniknout v souvislosti s akciovými podíly na určitých společnostech, které nespádají do veřejné správy. Čistá reálná hodnota pojištění byla vzata jako rozdíl mezi účetní hodnotou a čistou reálnou hodnotou těchto akcií.

Kupní opce poskytující nespřízněné straně volbu nabýt podíl na Inter-Provincial Airlines nevýhodná (out-of-the money) a její čistá reálná hodnota je nevýznamná.

Dluhopisy, jejichž podstata se stala předmětem anulace a u nichž účetní jednotka zaručila, splacení, mají čistou reálnou hodnotu totožnou s jejich nominální hodnotou.

Čistá reálná hodnota finančních aktiv nebo finančních závazků vzniklých z dohod o úrokovém swapu byla stanovena jako účetní hodnota, která představuje částku aktuálně pohledávanou nebo dlužnou k datu vykázání, a současná hodnota těch odhadovaných budoucích peněžních toků, které nebyly uznány jako aktivum nebo závazek.

U smluv měnových forwardů platí, že čistá reálná hodnota odpovídá vyšší nerealizovaného zisku nebo ztráty k datu vykázání vypočtené na základě aktuálních forwardových sazeb pro smlouvy s obdobnými profily splatnosti.

Účetní jednotka má potenciální finanční závazky, které mohou vzniknout z určitých podmíněných událostí. V souvislosti s jakoukoli takovou podmíněnou událostí nejsou očekávány významné ztráty. Níže zveřejněná čistá reálná hodnota je odhadem Ministerstva financí a představuje částky, které by pro účetní jednotku byly splatné jako protihodnota při převzetí takových podmíněných položek jinou stranou.

Účetní hodnoty a čisté reálné hodnoty finančních aktiv a finančních závazků k datu vykázání:

FINANČNÍ NÁSTROJE: ZVEŘEJNĚNÍ A PREZENTACE

	20X2	Čistá reálná hodnota tis. USD	20X1	Čistá reálná hodnota tis. USD
	Účetní hodnota tis. USD		Účetní hodnota tis. USD	
Rozvahové finanční nástroje				
Finanční aktiva				
Peníze	250	250	200	200
Depozita	3 952	3 952	2 881	2 881
Obchodní dlužníci	5 374	5 374	3 935	3 935
Směnky	440	437	140	140
Půjčky ředitelům	147	121	136	107
Ostatní dlužníci	424	425	124	124
Úvěry spřízněným stranám	800	800	200	200
Podíly v jiných spřízněných stranách	200	227	200	227
Podíly v jiných korporacích	100	100	200	190
Bezkupónové dluhopisy	60	58	–	–
	11 747	11 744	8 016	8 004
Neobchodovaná finanční aktiva				
Obchodované investice				
Podíly ve společnostech mimo veřejný sektor	1 100	900	100	60
Dluhopisy	200	215	–	–
	13 047	12 859	8 116	8 064
Finanční závazky				
Obchodní věřitelé	2 405	2 405	1 762	1 762
Ostatní věřitelé	740	740	650	650
Bankovní přečerpání	2 350	2 350	2 250	2 250
Bankovní úvěry	530	537	900	898
Dlužné směnky	250	241	130	130
Převoditelné směnky	1 800	1 760	–	–
Vyplacitelné přednostní akcie	1 000	875	1 000	860
Ostatní úvěry	430	433	150	150
Závazky z pronájmu	575	570	650	643
Neobchodované účetní závazky	10 080	9 911	7 492	7 343
Podrozvahové finanční nástroje	2 000	2 072	3 000	3 018
Finanční aktiva	12 080	11 983	10 492	10 361

Pojištění přijaté	– ⁽ⁱ⁾	200	– ⁽ⁱ⁾	40
Smlouvy o měnovém forwardu	61 ⁽ⁱⁱ⁾	61	26	26
Úrokové swapy	2 ⁽ⁱⁱ⁾	13	1	2
	63	274	27	68
Finanční závazky				
Kupní opce	–	–	–	–
Dluhopisy (defeased)	–	1 000	–	–
Smlouvy o měnovém forwardu	607 ⁽ⁱⁱ⁾	402	304	231
Podmíněné položky	–	25	–	30
	607	1 427	304	261

(i) Obsaženo v účetní hodnotě výše uvedených obchodovaných investic.

(ii) Účetní hodnoty jsou nerealizované přínosy nebo újmy, které byly zahrnuty do výše vykázaných rozvahových finančních aktiv a závazků.

Vedle těch tříd aktiv a závazků uváděných jako „obchodované“ nebyla žádná z tříd finančních aktiv a závazků nebyla obchodovatelná na organizovaném trhu ve standardizované podobě.

Přestože určitá finanční aktiva jsou vedena v částce vyšší než čistá reálná hodnota, Správní rada nenechala těmto aktivům snížit hodnotu, protože zamýšlí ponechat si je až do data splatnosti.

Čistá reálná hodnota je vyjádřena bez nákladů, které by vznikly při realizaci aktiva, ale s náklady, ke kterým by došlo při vypořádání závazku.

Srovnání s IAS 32

IPSAS 15, „Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace“ primárně čerpá z IAS 32 (novelizovaného v roce 1998) „Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace“. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 15 a IAS 32 jsou následující:

- IAS 32 byl pozměněn v říjnu 2000 proto, aby se vyloučily požadavky na zveřejnění, které se staly nadbytečnými v důsledku přijetí Mezinárodního účetního standardu (IAS) 39 „Finanční nástroje: účtování a oceňování“. Doposud není žádný IPSAS, který by se týkal problematiky uznání a oceňování finančních nástrojů. V důsledku toho byly v IPSAS 15 ponechány oddíly Hedging očekávaných budoucích transakcí a Další zveřejnění.
- Ve srovnání s IAS 32 byly do IPSAS 15 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 15 užívá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 32. Nejvýznamnějším příkladem použití termínů účetní jednotka, výnos (revenue), Výkaz o finanční výkonnosti (statement of financial performance), Výkaz o finanční situaci (statement of financial position) (kromě odkazů na rozvahu (on-) a podrozvahu (off-balance sheet) a čistá aktiva/vlastní kapitál (kromě odkazů na nástroje vlastního kapitálu) v IPSAS 15. Ekvivalentní termíny v IAS 32 jsou podnik, výnos (income), výsledovka (income statement), rozvaha (balance sheet) a vlastní kapitál.
- IPSAS 15 zahrnuje definici pojistné smlouvy. V IAS 32 je pojistná smlouva pouze vysvětlena v komentáři.
- IPSAS 15 obsahuje implementační příručku, která má napomoci sestavovatelům účetních závěrek (Dodatek 1). IAS 32 takové vodítko neobsahuje.
- IPSAS 15 obsahuje ilustraci zveřejnění požadovaných tímto standardem (Dodatek 3). K IAS 32 není připojen žádný příklad na požadovaná zveřejnění.

IPSAS 16— INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 40 (novelizovaného v roce 2003), „Investice do nemovitostí“ vydaného Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 40.

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

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

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

IFRS, IAS, IASB, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

IPSAS 16— INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ

OBSAH

	Odstavec
Úvod	IN1-IN12
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–6
Definice	7–19
Účast na nemovisti držené na základě operativního leasingu	8
Investice do nemovitostí	9–19
Uznání	20–25
Počáteční ocenění	26–38
Následné oceňování po počátečním uznání	39–65
Účetní pravidla	39–41
Model oceňování reálnou hodnotou	42–61
Neschopnost spolehlivého určení reálné hodnoty	62–64
Model oceňování pořizovacími náklady	65
Převody	66–76
Pozbytí	77–84
Zveřejňování	85–90
Model oceňování reálnou hodnotou a model oceňování pořizovacími náklady	85–86
Model oceňování reálnou hodnotou	87–89
Model oceňování pořizovacími náklady	90
Přechodná ustanovení	91–100
První použití aktuálního účetnictví	91–93
Model oceňování reálnou hodnotou	94–97
Model oceňování pořizovacími náklady	98–100
Datum účinnosti	101–102

Zrušení IPSAS 16 Investice do nemovitostí (z roku 2001)	103
Rozhodovací diagram	
Zdůvodnění závěrů	
Tabulka změn	
Srovnání s IAS 40	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor 16, „Investice do nemovitostí“ (IPSAS 16) je obsažen v odstavcích 1–103. Všechny uvedené odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 16 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, zdůvodnění závěrů a „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití adekvátních účetních pravidel standard IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Úvod

IN1. Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 12, „Investice do nemovitostí“ nahrazuje IPSAS 16, „Investice do nemovitostí“ (vydaný v prosinci 2001) a použije se pro roční účetní závěrky začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější použití standardu se doporučuje.

Důvody pro novelu IPSAS 12

IN2. Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor vytvořila tento novelizovaný IPSAS 16 jako odpověď na projekt Zkvalitnění mezinárodních účetních standardů Rady pro mezinárodní účetní standardy a jako důsledek své snahy o vhodnou míru harmonizace standardů pro veřejný sektor se standardy pro soukromý sektor.

IN3. Při tvorbě tohoto novelizovaného IPSAS 16 uplatnila IPSASB takové pravidlo, že byly provedeny všechny změny původního IAS 40, „Investice do nemovitostí“, které byly výsledkem projektu zkvalitnění IAS realizovaného IASB, kromě těch případů, kdy se původní IPSAS lišil od ustanovení IAS 40 z důvodu jeho zaměření na veřejný sektor; takové odchylky byly v tomto IPSAS 16 ponechány a jsou zmíněny v části Srovnání s IAS 40. Veškeré změny, které IASB provedla v IAS 2 následně po projektu zlepšení IAS, nebyly již do IPSAS 16 promítnuty.

Změny předchozích požadavků

IN4. Hlavní odchylky od původní verze IPSAS 16 jsou popsány v níže.

Účasti na nemovitostech držených na základě operativního pronájmu

IN5. Standard v odstavci 8 dovoluje, aby účasti na nemovitostech držených na základě operativního pronájmu byly klasifikovány a vykazovány jako investice do nemovitostí, pokud splňují určitá kritéria.

IN6. Standard požaduje, aby nájemci, aby klasifikoval účast na nemovitosti držené na základě operativního pronájmu jako investici do nemovitostí a postupoval při jejím zachycení, jako kdyby se jednalo o finanční leasing podle IPSAS 13, „Leasingy“, tzn., že aktivum se vykáže v nižší z reálné hodnoty účasti na nemovitosti a současné hodnoty minimálních leasingových splátek. Reálná hodnota se určí ve vztahu k účasti a ne pro celé podkladové aktivum (viz odstavce 34–35).

IN7. Standard požaduje, aby volba mezi modelem oceňování pořizovacími náklady a modelem oceňování v reálných hodnotách nebyla možná v případě leasingového vykazování nemovitostí držených na základě operativního pronájmu a klasifikovaných jako investice do nemovitostí.

Takové investice do nemovitostí se musí oceňovat prostřednictvím modelu reálné hodnoty. Jakmile je tato alternativa použita pro jednu z nemovitostí, musí se všechny ostatní nemovitosti držené účetní jednotkou a klasifikované jako investice do nemovitostí začít oceňovat z důvodu konzistence reálnou hodnotou (viz odstavce 42–43).

IN8. Předchozí IPSAS 16 takové požadavky neobsahoval.

Odpovídající změny v IPSA 17 Pozemky, budovy a zařízení

- IN9. Standard požaduje, aby účetní jednotka použila jedinou všeobecnou zásadu rozpoznávání pořizovacích nákladů pro veškeré investice do nemovitostí v okamžiku jejich vzniku, a to včetně prvotních pořizovacích nákladů a následných výdajů. Předchozí IPSAS 16 obsahoval dvě zásady rozpoznávání: jednu uplatňoval na prvotní pořizovací náklady, zatímco druhou používal pro následné výdaje (viz odstavce 20–23, 25).
- IN10. Standard požaduje, aby účetní jednotka oceňovala investice do nemovitostí pořízené směnnými transakcemi v reálné hodnotě s výjimkou případů, kdy transakce nemá obchodní povahu, nebo reálná hodnota jak poskytnutého, tak i získaného aktiva není spolehlivě vyčíslitelná. Předchozí verze IPSAS 16 neobsahovala požadavky týkající se účetního řešení směnných transakcí s aktivy (viz odstavce 36–38).
- IN11. Standard požaduje, aby účetní jednotka zrušila vykazování účetní hodnoty části investice do nemovitostí v případě, že byla taková část vyměněna a pořizovací náklad náhrady byl zahrnut do účetní hodnoty aktiva (viz odstavec 79). Dříve se princip zrušení vykazování obsažený v IPSAS 16 nevztahoval na případy výměn částí. Zásady pro uznávání následných výdajů uvedené v IPSAS 16 v podstatě znemožňovaly zahrnutí pořizovacích nákladů náhrad do pořizovací ceny aktiva
- IN12. Standard požaduje od účetní jednotky, aby zahrnula náhrady od třetích stran získané v případě snížení hodnoty investice do nemovitosti, její ztráty nebo přenechání do přebytku nebo schodku v okamžiku vzniku nároku na takovou náhradu. Předchozí verze IPSAS 16 takový požadavek neobsahovala (viz odstavec 83).

Cíl

1. Cílem tohoto Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor je stanovit postupy pro vykazování investic do nemovitostí a související požadavky na zveřejňování.

Rozsah působnosti

2. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro vykazování investic do nemovitostí.**
3. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
4. Tento standard se používá pro vykazování investic do nemovitostí včetně oceňování v účetních závěrkách nájemce v případě investic do nemovitostí držených na základě nájmu vykazovaného jako finanční leasing a oceňování v účetních výkazech pronajímatele v případě investic do nemovitostí pronajatých na základě operativního leasingu. Tento standard se nezabývá záležitostmi řešenými v Mezinárodním účetním standardu pro veřejný sektor (IPSAS) 13, „Leasingy“, a to včetně:
 - (a) klasifikace leasingů na finanční nebo operativní;
 - (b) vykazování leasingových výnosů z investic do nemovitostí (viz rovněž IPSAS 9, „Výnosy ze směnných transakcí“);
 - (c) oceňování použitého v účetních výkazech nájemce pro účasti na nemovitostech držených na základě nájmu vykazovaného jako operativní;
 - (d) oceňování použitého v účetních výkazech pronajímatele pro jeho čistou investici drženou na základě finančního leasingu;
 - (e) vykazování operací prodeje a zpětného leasingu; a
 - (f) zveřejňování informací o finančním a operativním leasingu.
5. Tento standard se nepoužívá na:
 - (a) biologická aktiva týkající se zemědělských aktivit (viz relevantní mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se zemědělstvím);
a
 - (b) těžební práva a nerostné zásoby, jako jsou ropa, zemní plyn a podobné neobnovitelné zdroje.
6. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávané Radou pro mezinárodní účetní

standards (IASB). PVS jsou definovány v IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“.

Definice

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

Účetní hodnota je částka, ve které je aktivum zachyceno ve Výkazu o finanční situaci.

Pořizovací náklad je zaplacená částka peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, případně reálná hodnota jiné protihodnoty vydané za účelem nabytí aktiva v době jeho koupě nebo výstavby.

Směnné transakce jsou 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.

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

Investice do nemovitosti je nemovitost (pozemek nebo budova – nebo část budovy – případně obojí) držena za účelem získání nájemného nebo zvýšení hodnoty či obojího, spíše než za účelem:

- (a) používání ve výrobě nebo dodávkách zboží, výrobků či služeb, případně pro administrativní účely; nebo
- (b) prodeje v rámci své běžné činnosti.

Nesměnné transakce jsou 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.

Vlastníkem užívaná nemovitost je nemovitost držena (vlastníkem nebo nájemcem na základě finančního leasingu), využívaná při výrobě nebo dodávkách zboží, výrobků či služeb, případně pro administrativní účely.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny ve Významovém slovníku termínů vydaném samostatně.

Účast na nemovitosti držené na základě operativního leasingu

8. **Účast na nemovitosti držené nájemcem na základě operativního leasingu může být klasifikována a vykazována jako investice do nemovitosti tehdy a jen tehdy, pokud by daná nemovitost jinak splňovala definici investice do nemovitosti a nájemce používá pro rozpoznání aktivum model oceňování reálnou hodnotou tak, jak je popsáno v odstavcích 42–64. Tato alternativa klasifikace je uplatnitelná individuálně pro každou z nemovitostí případ od případu. Jakmile se však tato alternativa klasifikace použije pro jednu z takových investic do nemovitostí drženou na základě operativního leasingu, pak se musí veškeré nemovitosti klasifikované jako investice do nemovitostí vykazovat prostřednictvím modelu oceňování reálnou hodnotou. Pokud se zvolí tato alternativa vykazování, pak veškeré účasti takto klasifikované podléhají požadavkům na zveřejňování uvedeným v odstavcích 85–89.**

Investice do nemovitostí

9. Existuje řada okolností, za jakých mohou účetní jednotky veřejného sektoru držet nemovitost za účelem získání nájemného anebo zvýšení hodnoty. Účetní jednotka veřejného sektoru (jiná než PVS) může být například založena, aby spravovala portfolio vládních nemovitostí na komerčním základě. V takovém případě splňují nemovitosti držené touto účetní jednotkou, kromě nemovitostí držených za účelem prodeje v rámci běžné činnosti, definici investic do nemovitostí. Ostatní účetní jednotky veřejného sektoru mohou rovněž držet nemovitosti za účelem získání nájemného anebo zvýšení hodnoty a používat získané peněžní prostředky k financování svých ostatních činností (dodávek služeb). Univerzita nebo místní samospráva může například vlastnit budovu za účelem jejího pronájmu třetím stranám na komerčním základě spíše proto, aby si vytvořila finanční zdroje, než proto, aby vyráběla nebo dodávala zboží, výrobky nebo služby. Takové nemovitosti rovněž splňují definici investic do nemovitostí.
10. Investice do nemovitosti je držena za účelem získání nájemného anebo zvýšení hodnoty, anebo obojího. Z uvedeného důvodu vytváří investice do nemovitosti peněžní toky do značné míry nezávisle na ostatních aktivech držených účetní jednotkou. Tím se odlišuje investice do nemovitostí od ostatních pozemků a budov ovládaných účetními jednotkami veřejného sektoru včetně vlastníkem užívaných nemovitostí. Výroba nebo dodávky zboží, výrobků a služeb (nebo používání nemovitosti pro administrativní účely) mohou rovněž vytvářet peněžní toky. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou například využívat budovy pro dodávky zboží, výrobků a služeb jejich příjemcům, a to za plnou nebo částečnou úhradu nákladů. Takové budovy jsou však držené pro zajištění dodávek zboží, výrobků a služeb a peněžní toky z nich nejsou přiřaditelné pouze k těmto budovám, ale rovněž k jiným aktivům používaným v procesu výroby nebo dodávek. Pro vlastníkem užívané nemovitosti se použije IPSAS 17 „Budovy, pozemky a zařízení“.

11. V některých jurisdikcích týkajících se veřejného sektoru existují určitá administrativní ujednání, prostřednictvím kterých může účetní jednotka ovládat aktivum, které je po právní stránce vlastněno jinou jednotkou. Vládní útvar může například ovládat a vykazovat určité budovy, které jsou po právní stránce vlastněny státem. Za takových okolností znamená termín „vlastníkem užívaná nemovitost“ nemovitost, která je užívána účetní jednotkou, která nemovitost vykazuje ve své účetní závěre.
12. Toto jsou příklady investic do nemovitostí:
- (a) pozemek držený spíše za účelem dlouhodobého zvýšení hodnoty než pro krátkodobý prodej v rámci běžné činnosti. Například pozemek držený nemocnicí za účelem zvýšení hodnoty, který může být v budoucnosti prodán, až to bude výhodné;
 - (b) pozemek držený z důvodu aktuálně neurčeného budoucího užití (jestliže se účetní jednotka nerozhodne, zda bude pozemek držet jako nemovitost užívanou vlastníkem, včetně užívání za účelem poskytování služeb, jaké poskytují například národní parky pro současné a budoucí generace, nebo za účelem krátkodobého prodeje v rámci běžné činnosti, má se za to, že je pozemek držen pro zvýšení hodnoty);
 - (c) budova vlastněná účetní jednotkou (nebo držená účetní jednotkou na základě finančního leasingu) a pronajatá dále na základě jednoho nebo více operativních pronájmů na komerčním základě. Například univerzita může vlastnit budovu, kterou pronajímá třetím stranám na komerčním základě; a
 - (d) budova, která je neobsazená, ale je držena za účelem pronajmutí třetím stranám na základě jednoho nebo více operativních pronájmů uzavřených na komerčním základě.
13. Následující příklady jsou položkami, které nejsou investicí do nemovitostí, a proto spadají mimo rozsah působnosti tohoto standardu:
- (a) nemovitost držená za účelem prodeje v rámci běžné činnosti nebo v procesu výstavby či rekonstrukce za účelem takového prodeje (viz IPSAS 12 „Zásoby“). Místní samospráva může například běžně doplňovat výši svých příjmů nákupem a prodejem nemovitostí. V tomto případě jsou nemovitosti drženy výhradně se záměrem je následně v blízké budoucnosti pozbyt nebo rekonstrukcí připravit k prodeji, přičemž takové nemovitosti jsou klasifikovány jako zásoby. Ubytovací útvar může rovněž běžně prodávat části svého bytového fondu v rámci své běžné činnosti jako důsledek demografických změn. Rovněž v tomto případě je každý takový bytový fond držený za účelem prodeje klasifikován jako zásoby;
 - (b) nemovitost vytvářená nebo rekonstruovaná jménem třetích stran. Například útvar správy nemovitostí může uzavřít stavební smlouvu

s jednotkami externími vzhledem k vládě (viz IPSAS 11 „Stavební smlouvy“);

- (c) vlastníkem užívaná nemovitost (viz IPSAS 17) včetně (mimo jiné) nemovitostí držených jako budoucí vlastníkem užívané nemovitosti, držených pro budoucí rekonstrukci a následně užívání vlastníkem, nemovitosti užívané zaměstnanci jako například ubytovny pro vojáky (bez ohledu na to, zda zaměstnanci platí tržní nájem či ne) a vlastníkem užívaná nemovitost, u které se očekává její pozbytí; a
 - (d) nemovitost, která je stavěna nebo rekonstruována pro budoucí užití jako investice do nemovitostí. Na takovou nemovitost se používá IPSAS 17 až do dokončení výstavby nebo rekonstrukce a v tom okamžiku se nemovitost stává investicí do nemovitosti a použije se na ni tento standard. Tento standard se však také používá na stávající investice do nemovitostí, které jsou rekonstruovány za účelem pokračujícího budoucího používání jako investice do nemovitosti (viz odstavec 68);
 - (e) nemovitost, která je pronajata jiné účetní jednotce na základě finančního leasingu;
 - (f) nemovitosti držené za účelem poskytování sociálních služeb, které rovněž vytváří peněžní příjmy. Ubytovací útvar může například držet rozsáhlý bytový fond používaný pro ubytování rodin s nízkými příjmy za nájmy pod úrovní tržního nájemného. V takové situaci je nemovitost držena spíše za účelem poskytování ubytovacích služeb než za účelem získání nájemného nebo zvýšení hodnoty a výnos z nájemného je vzhledem k účelu, za jakým je nemovitost držena, vedlejší. Taková nemovitost není považována za „investici do nemovitostí“ a vykazuje se v souladu s IPSAS 17; a
 - (g) nemovitosti držené ze strategických důvodů, které se vykazují v souladu s IPSAS 17.
14. V mnoha jurisdikcích drží účetní jednotky veřejného sektoru nemovitosti spíše proto, aby splnily svůj účel poskytovat služby než proto, aby získaly nájemné anebo zvýšení hodnoty. V takových situacích nespĺňuje nemovitost definici investice do nemovitostí. Pokud však účetní jednotka veřejného sektoru drží nemovitost za účelem získání nájemného anebo zvýšení hodnoty, použije se tento standard. V některých případech drží účetní jednotky veřejného sektoru určité nemovitosti, jejichž jedna část je držena spíše za účelem získání nájemného anebo zvýšení hodnoty než z důvodu poskytování služeb a jiná část, která je držena pro potřeby výroby, dodávek zboží a poskytování služeb nebo pro administrativní účely. Nemocnice nebo univerzita může například vlastnit budovu, jejíž část je používána pro administrativní účely a část je na komerčním základě pronajata jako apartmány. Pokud je možno tyto části nemovitosti samostatně prodat (nebo pronajmout samostatně na základě smlouvy o finančním leasingu), pak účetní jednotka vykáže každou část

- odděleně. Pokud nemohou být uvedené části nemovitosti odděleně prodány, pak se jedná o investici do nemovitosti jen v případě, že pro potřeby výroby, dodávek zboží a poskytování služeb nebo pro administrativní účely je využívána jen nevýznamná část nemovitosti.
15. V některých případech poskytuje účetní jednotka doplňkové služby nájemníkům nemovitosti, kterou drží. S takovou nemovitostí nakládá účetní jednotka jako s investicí do nemovitosti pouze tehdy, jsou-li služby nevýznamnou součástí ujednání jako celku. Příkladem je situace, kdy vládní agentura vlastní kancelářskou budovu a drží ji výhradně za účelem získání nájemného a pronajímá ji na komerčním základě a zároveň poskytuje nájemníkům budovy bezpečnostní služby a údržbu.
 16. V jiných případech jsou poskytované služby významné. Vláda může vlastnit například hotel nebo ubytovnu, která je spravována vlastní agenturou pro všeobecnou správu nemovitostí. Služby poskytované hostům jsou významnou částí ujednání jako celku. Z tohoto důvodu jsou hotel nebo ubytovna řízené vlastníkem považovány za vlastníkem užívanou nemovitost spíše než za investici do nemovitostí.
 17. Rozhodnutí, zda jsou doplňkové služby tak významné, že nemovitost nespňuje kritéria investice do nemovitosti, může být obtížné. Vláda nebo vládní agentura, která je vlastníkem hotelu může například převést odpovědnost na třetí strany na základě smlouvy o správě (řízení) hotelu. Podmínky takových správních smluv jsou značně různorodé. Na jedné straně spektra může být pozice vlády nebo vládní agentury jako v podstatě pasivního investora. Na druhé straně spektra může být situace, kdy si vláda nebo vládní agentura pouze externě zajišťuje každodenní funkce (provoz), přičemž však zůstává vystavena změnám peněžních toků generovaných provozem hotelu.
 18. Rozhodnutí, zda nemovitost splňuje kritéria investice do nemovitosti, vyžaduje úsudek. Účetní jednotka si musí vytvořit taková kritéria, aby bylo možno tento úsudek provádět konzistentně v souladu s definicí investice do nemovitostí a s využitím odstavců 9 až 17. V případě, že je klasifikace obtížná, požaduje odstavec 86(c) po účetní jednotce zveřejnění těchto kritérií.
 19. V některých případech vlastní účetní jednotka nemovitost, která je pronajata a užívána její ovládající jednotkou nebo jinou ovládanou jednotkou. Taková nemovitost nespňuje podmínky vykázání investice do nemovitosti v konsolidované účetní závěrce, protože z pohledu ekonomické jednotky se jedná o vlastníkem užívanou nemovitost. Nicméně pokud nemovitost splňuje definici uvedenou v odstavci 7, je z pohledu účetní jednotky, která nemovitost vlastní, investicí do nemovitosti. Proto vykazuje takovou nemovitost pronajímatel ve své individuální účetní závěrce jako investici do nemovitostí. K takové situaci může dojít, pokud vláda založí účetní jednotku, jejímž předmětem činnosti je správa nemovitostí, aby spravovala vládní kancelářské budovy. Budovy jsou pak pronajaty jiným vládním jednotkám na komerčním

základě. V účetní závěrce účetní jednotky, která nemovitosti spravuje, jsou nemovitosti vykazovány jako investice do nemovitostí. Nicméně v konsolidované účetní závěrce vlády jsou nemovitosti vykázány jako budovy, pozemky a zařízení v souladu s IPSAS 17.

Uznání

20. **Investice do nemovitosti se vykazují jako aktivum tehdy a jen tehdy, pokud:**
- (a) **je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojené s investicí do nemovitosti poplynou účetní jednotce; a**
 - (b) **náklady spojené s pořízením investice do nemovitosti nebo reálná hodnota jsou spolehlivě ocenitelné.**
21. Při rozhodování, zda položka splňuje první kritérium uznání, potřebuje účetní jednotka posoudit stupeň jistoty získání budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, a to na základě informací dostupných v okamžiku prvního zachycení. Existence dostatečné jistoty toho, že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál poplyne účetní jednotce, vyžaduje ujištění, že účetní jednotka získá užitek spojený s aktivem a převezme s tím spojená rizika. Takové ujištění je dostupné obvykle pouze v okamžiku, kdy užítky a rizika byly na účetní jednotku převedeny. Do té doby může být transakce, jejímž účelem je získání aktiva, obvykle zrušena bez významné penalizace, a proto není aktivum uznáno.
22. Druhé kritérium uznání je obvykle lehce splněno, protože směnná transakce prokazující nákup aktiva identifikuje zároveň náklady na jeho pořízení. Jak je specifikováno v odstavci 27 tohoto standardu, může být investice do nemovitostí pořízena za určitých okolností zdarma nebo za své nominální náklady pořízení. V takových případech je pořizovacím nákladem investice do nemovitostí reálná hodnota nemovitosti k datu jejího pořízení.
23. Účetní jednotka posuzuje podle této zásady rozpoznání všechny náklady vynaložené na investice do nemovitostí v okamžiku jejich vzniku. Tyto vynaložené náklady zahrnují jak pořizovací náklady vzniklé při akvizici investice do nemovitosti, tak i náklady vynaložené následně na zhodnocení, výměnu částí nebo obsluhu nemovitosti.
24. Podle zásady rozpoznání uvedené v odstavci 20 nevykazuje účetní jednotka běžné každodenní náklady na obsluhu investice do nemovitosti v její účetní hodnotě. Tyto náklady se spíše vykazují jako součást přebytku nebo schodku za období v okamžiku jejich výskytu. Každodenní náklady na obsluhu představují zejména osobní náklady a spotřeby, včetně nákladů na drobné předměty. Účel takových výdajů lze často popsat jako opravy a údržba nemovitosti.

25. Část investice do nemovitosti může být pořízena prostřednictvím obměny. Například vnitřní montované příčky mohou nahradit původní zdi. Podle zásad rozpoznání vykáže účetní jednotka pořizovací náklad náhrady části existující investice do nemovitosti v účetní hodnotě investice do nemovitosti v okamžiku, kdy takový pořizovací náklad vznikl, pokud splňuje kritéria pro jejich vykázání. Účetní hodnota těch částí, které byly vyměněny, se odúčtuje v souladu s ustanoveními tohoto standardu zabývajícími se odúčtování.

Počáteční ocenění

26. **Investice do nemovitosti se prvotně ocení na úrovni svých pořizovacích nákladů (do počátečního ocenění se zahrnou i vedlejší náklady spojené s pořízením nemovitosti).**
27. **Tam, kde je investice do nemovitosti pořízena prostřednictvím nesměnné transakce, je jejím pořizovacím nákladem reálná hodnota nemovitosti k datu jejího pořízení.**
28. Náklady nakoupené investice do nemovitosti se skládají z její kupní ceny a veškerých přímo přiřaditelných výdajů. Přímě přiřaditelné výdaje zahrnují například platby za znalecké nebo právní služby, daně z převodu nemovitostí a ostatní náklady transakce.
29. Náklady na investici pořízenou vlastní činností jsou její pořizovací náklady k datu, ke kterému byla stavba nebo rekonstrukce nemovitosti dokončena. Do tohoto data používá účetní jednotka IPSAS 17. Tímto datem se nemovitost stává investicí do nemovitosti a použije se na ni tento standard (viz dále uvedené odstavce 66(e) a 76).
30. Pořizovací náklady investice do nemovitosti se nezvyšují o:
- (a) počáteční zahajovací náklady (pokud nejsou nezbytné k uvedení nemovitosti do provozuschopného stavu v rozsahu zamýšleném vedením);
 - (b) počáteční provozní ztráty, které se vyskytly před tím, než nemovitost dosáhla plánované úrovně obsazení; nebo
 - (c) neobvyklé částky promarněného materiálu, práce či jiných prostředků, které vznikly v průběhu výstavby nebo rekonstrukce nemovitosti.
31. Pokud je platba za investici do nemovitosti odložena, je pořizovacím nákladem investice ekvivalent kupní ceny, která by byla uhrazena peněží. Rozdíl mezi touto částkou a celkovou sumou plateb se po dobu trvání obchodního úvěru vykazuje jako úrokový náklad.
32. Investice do nemovitosti může být pořízena prostřednictvím nesměnné transakce. Ústřední vláda může například bezúplatně převést přebytečnou kancelářskou budovu na účetní jednotku místní samosprávy, která ji poté

- pronajme za tržní nájem. Investice do nemovitosti může být rovněž pořízena nesměnnou transakcí prostřednictvím uplatnění vyvlastňovacího práva. Za takových okolností je pořizovací náklad nemovitosti stanoven ve výši reálné hodnoty nemovitosti k datu její akvizice.
33. Pokud účetní jednotka při prvním vykázání ocení investici do nemovitosti její reálnou hodnotou v souladu s odstavcem 27, pak se tato reálná hodnota stává pořizovacím nákladem dané nemovitosti. Účetní jednotka se následně po tomto prvotním uznání může rozhodnout, zda bude dále uplatňovat model oceňování reálnou hodnotou (odstavce 42 až 64) nebo model oceňování pořizovacími náklady (odstavec 65).
34. **Prvotní pořizovací náklad účasti na nemovitosti držené na základě nájmu a klasifikované jako investice do nemovitosti se určí tak, jak je to předepsáno pro finanční leasing v odstavci 28 IPSAS 13, tzn., že aktivum se vykáže v nižší z reálné hodnoty nemovitosti a současné hodnoty minimálních leasingových splátek. Odpovídající částka je pak vykázána jako závazek v souladu se stejným odstavcem.**
35. Jakékoliv přípatky placené jako součást leasingu se pro tento účel považují za součást minimálních leasingových splátek a jsou proto zahrnuty do pořizovacích nákladů aktiva, ale jsou vyjmuty z hodnoty závazku. Pokud účast na nemovitosti držené na základě leasingu je klasifikována jako investice do nemovitosti, pak je položkou oceňovanou prostřednictvím reálné hodnoty tato účast a ne podkladové aktivum. Návod na určení reálné hodnoty účastí na nemovitostech je uveden pro model oceňování reálnou hodnotou v odstavcích 42–61. Tento návod je relevantní také pro určení reálné hodnoty v případech, kdy je používána jako pořizovací náklad pro potřeby prvotního vykázání.
36. Jedna nebo i více investic do nemovitostí může být pořízena prostřednictvím směny za nepeněžní aktivum nebo jiné aktivum, či kombinaci peněžního a nepeněžního aktiva. Následující diskuse se týká výměny jednoho nepeněžního aktiva za druhé, ale je použitelná na všechny výměny popsané v předchozí větě. Pořizovací náklad takové investice do nemovitosti je stanoven na úrovni její reálné hodnoty pokud (a) směnná transakce postrádá komerční charakter nebo (b) reálná hodnota ani získaného ani poskytnutého aktiva není spolehlivě určitelná. Pořízené aktivum se takto ocení, i když účetní jednotka nemůže okamžitě vyřadit aktivum, kterého se vzdala. Pokud nelze zjistit reálnou hodnotu pořizovaného aktiva, pak je jeho pořizovací náklad oceněn účetní hodnotou aktiva, které bylo pozbyto.
37. Účetní jednotka určí, zda má směnná transakce komerční charakter tím, že posoudí míru, v jaké se očekává změna budoucích peněžních toků nebo využitelného potenciálu jako výsledek dané transakce. Směnná transakce má komerční charakter když:
- (a) se struktura (riziko, načasování a částka) peněžních toků nebo využitelného potenciálu plynoucího ze získaného aktiva liší od

struktury peněžních toků nebo využitelného potenciálu poskytnutého aktiva;

- (b) účetní jednotkou daná hodnota části její činnosti, které se transakce týká, se změní jako důsledek směny; a
- (c) změny podle (a) a (b) jsou významné v porovnání s reálnou hodnotou vyměněného aktiva.

Pro účely rozhodování o tom, zda měla směnná transakce komerční podstatu, musí účetní jednotkou daná hodnota části činnosti prováděné účetní jednotkou, které se transakce týká, brát v úvahu peněžní toky po zdanění, pokud zdanění podléhá. Výsledek této analýzy může být jasný bez toho, aby účetní jednotka prováděla detailní propočty.

38. Reálná hodnota aktiva, pro které neexistují porovnatelné tržní transakce, je spolehlivě ocenitelná, pokud (a) variabilita v rámci spolehlivých odhadů reálné hodnoty není pro dané aktivum významná nebo (b) pravděpodobnost různých odhadů v rámci daného rozsahu může být spolehlivě vyhodnocena a použita pro stanovení reálné hodnoty. Pokud je účetní jednotka schopna spolehlivě stanovit reálnou hodnotu jak získaného tak i poskytnutého aktiva, pak je pro potřebu stanovení pořizovacího nákladu použita reálná hodnota poskytnutého aktiva, pokud však není reálná hodnota získaného aktiva jasně průkaznější.

Následné oceňování po počátečním uznání

Účetní pravidla

39. **S výjimkou uvedenou v odstavci 43 si účetní jednotka při stanovení svých účetních pravidel zvolí mezi modelem oceňování reálnou hodnotou podle odstavců 42-64 a modelem oceňování pořizovacími náklady podle odstavce 65 a vybrané účetní pravidlo použije pro veškeré své investice do nemovitostí.**
40. IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“ říká, že nevynucené (dobrovolné) změny v účetních pravidlech mohou být prováděny pouze v případech, kdy provedená změna povede k vhodnějšímu vykázání transakcí, událostí nebo jiných okolností v účetní závěrce účetní jednotky. Je velmi nepravděpodobné, že by změna oceňování z modelu oceňování reálnou hodnotou na model oceňování pořizovacími náklady vedla k věrnějšímu vykázování.
41. Tento standard požaduje, aby všechny účetní jednotky určily reálnou hodnotu svých investic do nemovitostí, a to buď pro potřeby oceňování v účetních výkazech (pokud účetní jednotka používá model oceňování reálnou hodnotou) nebo pro zveřejnění v poznámkách (pokud účetní jednotka používá model oceňování pořizovacími náklady). Je žádoucí, nikoliv však povinné, aby reálná hodnota investice do nemovitostí byla určena na základě ocenění provedeného

nezávislým znalcem, který má odpovídající a uznávanou odbornou způsobilost a má předchozí zkušenosti s oceňováním předmětné kategorie investic do nemovitostí v dané lokalitě.

Model oceňování reálnou hodnotou

42. **Účetní jednotka, která si vybrala model oceňování reálnou hodnotou, musí po počátečním zachycení oceňovat veškeré své investice do nemovitostí jejich reálnou hodnotou až na výjimečné případy popsané v odstavci 62.**
43. **Pokud je účast na nemovitosti držené na základě operativního leasingu klasifikována jako investice do nemovitostí podle odstavce 8, pak nelze volit odstavec 39; musí být použit model oceňování reálnou hodnotou.**
44. **Přínosy nebo újmy vzniklé ze změn reálné hodnoty investice do nemovitosti se zahrnují do čistého přebytku/schodku za období, ve kterém k nim došlo.**
45. Reálnou hodnotou investice do nemovitosti je cena, za kterou by nemovitost mohla být směněna mezi znalými a ochotnými stranami za tržních podmínek (viz odstavec 7). Reálná hodnota jmenovitě vylučuje odhady cen zvýšené nebo snížené vlivem speciálních podmínek nebo okolností, jakými jsou například atypické financování, operace prodeje a zpětného leasingu, zvláštní ujednání nebo úlevy poskytnuté kýmkoliv, kdo je s prodejem spojen.
46. Účetní jednotka stanovuje reálnou hodnotu bez odpočtu jakýchkoliv nákladů transakcí, které jí mohou vzniknout z důvodu prodeje nebo jiného druhu pozbytí.
47. **Reálná hodnota investice do nemovitosti musí vyjadřovat tržní podmínky k datu vykázání.**
48. Reálná hodnota je veličinou vztaženou k určenému datu. Vzhledem k tomu, že se tržní podmínky mění, může být částka vykazovaná jako reálná hodnota nesprávná nebo nevhodná, pokud byla vyčíslena k jinému datu. Definice reálné hodnoty rovněž předpokládá současnou směnu a vypořádání prodejní smlouvy bez zohlednění jakékoliv změny ceny v případě, kdy směna a vypořádání mezi znalými a ochotnými stranami a za obvyklých podmínek neprobíhá současně.
49. Reálná hodnota investice do nemovitostí odráží, mimo jiných záležitostí, i nájemné z aktuálních leasingů a přiměřené a obhajitelné předpoklady představující tržní pohled ochotných a znalých stran na očekávané nájemné z budoucích leasingů s ohledem na stávající tržní podmínky. Na obdobném základě to rovněž odráží veškeré odtoky peněžních prostředků (včetně plateb nájemného a ostatní odtoků), které lze očekávat s ohledem na nemovitost. Některé z takových odtoků se již projevují závazky, zatímco jiné představují

- odtoky, které nejsou dosud vykázány v účetní závěrce a nastane tak až k pozdějšímu datu (například opakující se platby jako je podmíněně nájemné).
50. Odstavec 34 stanovuje východiska pro prvotní vykázání pořizovacích nákladů účasti na pronajaté nemovitosti. Odstavec 42 požaduje, aby účast na pronajaté nemovitosti byla přeceňována na reálnou hodnotu, pokud je to nezbytné. V případě leasingu sjednaného za tržních podmínek, je reálná hodnota účasti na pronajaté nemovitosti v okamžiku pořízení a po odpočtu veškerých leasingových splátek (včetně těch, které se vztahují k vykázanému závazku), nulová. Tato reálná hodnota se nemění bez ohledu na to, zda se pro účetní potřeby pronajaté aktivum a závazek vykazují ve výši reálné hodnoty nebo v částce současné hodnoty minimálních leasingových splátek, a to v souladu s odstavcem 28 v IPSAS 13. Z uvedeného důvodu by přecenění pronajatého aktiva z pořizovacích nákladů podle odstavce 34 na reálnou hodnotu podle odstavce 42 nemělo vést k žádnému prvotnímu přínosu nebo újmě, pokud není reálná hodnota vyčíslena k jinému datu. To se může stát v případě, že volba modelu oceňování reálnou hodnotou byla provedena až po prvotním vykázání.
 51. Definice reálné hodnoty se odvolává na „ochotné a znalé strany“. V této souvislosti znamená pojem „znalý“, že jak ochotný kupující, tak i ochotný prodávající jsou dostatečně informováni o podstatě a charakteru investice do nemovitosti, jejím aktuálním i potenciálním využití a tržních podmínkách k datu vykázání. Ochotný kupující je motivován koupit, ale není k tomu nucen. Takový kupující není ani příliš nedočkavý ani předem rozhodnutý koupit za jakoukoliv cenu. Předpokládáný kupec by nezaplatil cenu vyšší, než by požadovali znalí kupci a prodejci tvořící daný trh.
 52. Ochotný prodávající není ani nedočkavým ani k prodeji donuceným prodejcem, připraveným prodat za jakoukoliv cenu, ani tím, kdo je připraven trvat na ceně, která není za daných tržních podmínek přiměřená. Ochotný prodávající je motivován k prodeji investice do nemovitosti za daných tržních podmínek a za nejlepší dosažitelnou cenu. Faktické podmínky skutečného vlastníka investice do nemovitosti nejsou součástí takového zvažování, protože ochotný prodávající je chápán pouze jako hypotetický vlastník (zvažování ochotného prodávajícího například nebere v úvahu konkrétní daňovou situaci aktuálního vlastníka nemovitosti).
 53. Definice reálné hodnoty se odvolává na „obvyklé podmínky“. Operace za obvyklých podmínek je operace, k níž dochází mezi stranami nemajícími žádné zvláštní či speciální vztahy, které by činily cenu operace tržně neobvyklou. Předpokládá se, že k operaci dochází mezi nespřízněnými stranami, které jednájí na sobě nezávisle.
 54. Za normálních okolností poskytují nejprůkaznější reálnou hodnotu aktuální ceny na aktivním trhu s obdobnými nemovitostmi, ve stejné lokalitě a za stejných podmínek, které jsou předmětem obdobných leasingů nebo jiných smluv. Účetní jednotka musí pečlivě identifikovat odchylky v povaze, lokalitě

- nebo stavu nemovitosti, případně ve smluvních podmínkách leasingu nebo jiných smluv vztahujících se k nemovitosti.
55. V případě absence běžných cen na aktivním trhu podobném popisu v odstavci 54, bere účetní jednotka v úvahu informace z různých zdrojů, a to včetně:
- (a) běžných cen na aktivním trhu s nemovitostmi rozdílné povahy, stavu nebo lokality (nebo s nemovitostmi, které jsou předmětem odlišných leasingových a jiných smluv), upravených tak, aby zohledňovaly tyto odlišnosti;
 - (b) nedávných cen obdobných aktiv na méně aktivním trhu s úpravou zohledňující veškeré změny ekonomických podmínek, ke kterým došlo od data operací uskutečněných za tyto ceny; a
 - (c) odhadu diskontovaných peněžních toků založeného na spolehlivém výpočtu budoucích peněžních toků, doloženého podmínkami všech existujících leasingových a jiných smluv a (pokud je to možné) externími doklady, jako je například běžné tržní nájemné z obdobných nemovitostí ve stejné lokalitě a stavu a při použití diskontních sazeb, které odrážejí běžné tržní odhady nejistot ve výši a načasování peněžních toků.
56. V některých případech mohou různé zdroje vyjmenované v předchozím odstavci vést k rozdílným výsledným částkám reálné hodnoty investice do nemovitosti. Účetní jednotka musí zvážit příčiny těchto rozdílů tak, aby v rámci rozmezí možných výpočtů reálné hodnoty dosáhla jejího co nejspolehlivějšího odhadu.
57. Ve výjimečných případech je již při prvním pořízení investice do nemovitosti (nebo v případě, kdy se existující nemovitost stává poprvé investicí do nemovitosti na základě dokončení výstavby nebo rekonstrukce nebo z důvodu změny způsobu jejího využívání) jasně zřejmé, že rozmezí možných výpočtů je tak velké a určení pravděpodobnosti různých dopadů obtížné, že je popřena užitečnost pouze jediného odhadu reálné hodnoty. Takové skutečnosti mohou naznačovat, že reálná hodnota není spolehlivě určitelná na kontinuálním základě (viz odstavec 62).
58. Reálná hodnota se liší od hodnoty z užívání, jak je definována v IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžitelných aktiv“ a v Mezinárodním účetním standardu IAS 36, „Snížení hodnoty aktiv“¹. Reálná hodnota odráží znalosti a odhady znalých a ochotných kupujících a prodávajících. Naproti tomu hodnota z užívání odráží odhady účetní jednotky včetně faktorů, které jsou specifické

¹ IPSAS 21 definuje hodnotu z užívání aktiv negenerujících peněžní toky jako „současnou hodnotu zbývajících využitelného potenciálu“. IAS 36 „Snížení hodnoty aktiv“ definuje hodnotu z užití jako „současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž se očekává, že vzniknou z aktiva nebo peněžitelné jednotky“. IPSASB aktuálně připravuje standard zabývající se snížením hodnoty peněžitelných aktiv, který bude založen na IAS 36.

- pro danou účetní jednotku a nejsou obecně použitelné. Reálná hodnota například nezohledňuje žádný z následujících faktorů v míře, v jaké by nebyly dostupné ochotným a znalým kupujícím a prodávajícím:
- (a) dodatečnou hodnotu vzniklou z vytvoření portfolia nemovitostí v různých lokalitách;
 - (b) synergický efekt mezi investicí do nemovitosti a ostatními aktivy;
 - (c) právní výhody nebo omezení, která jsou specifická pouze pro aktuálního vlastníka; a
 - (d) daňové úlevy nebo břemena, která jsou specifická pro aktuálního vlastníka.
59. Účetní jednotka nesmí při určování reálné hodnoty investice do nemovitosti započítat duplicitně ty aktiva nebo závazky, které jsou vykazovány jako samostatná aktiva nebo závazky. Například:
- (a) zařízení, jako jsou výtahy nebo klimatizace, jsou často nedělitelnou součástí budovy a jsou obecně spíše zahrnuty do reálné hodnoty investice do nemovitosti, než by byly vykazovány odděleně jako pozemky, budovy a zařízení;
 - (b) pokud je pronajata zařízení kancelář, zahrnuje obecně reálná hodnota kanceláře i reálné hodnoty jejího vybavení, protože příjem z pronájmu odpovídá zařízené kanceláři. Pokud je tedy zařízení zahrnuto do reálné hodnoty investice do nemovitosti, nevykazuje již účetní jednotka toto zařízení jako samostatné aktivum;
 - (c) reálná hodnota investice do nemovitosti nezahrnuje zálohové nebo časově rozlišené příjmy z operativního leasingu, neboť je účetní jednotka vykazuje jako samostatné aktivum či závazek;
 - (d) reálná hodnota aktiva drženého na základě leasingu odráží očekávané peněžní toky (včetně podmíněných nájmu, jejichž úhrada se očekává). Jestliže se ocenění nemovitosti provádí po odpočtu veškerých očekávaných plateb, pak je nutné připočíst zpět veškeré rozpoznané leasingové závazky, které pro potřeby účetnictví vstupují do reálné hodnoty investice do nemovitosti.
60. Reálná hodnota investice do nemovitosti nezohledňuje následné výdaje, které budou zlepšovat nebo rozšiřovat nemovitost, a nezohledňuje odpovídající budoucí prospěch plynoucí z takových budoucích výdajů.
61. V některých případech účetní jednotka očekává, že současná hodnota jejich plateb vztahujících se k investici do nemovitosti (mimo platby vztahující se k závazkům) překročí současnou hodnotu odpovídajících peněžních příjmů. Pro určení toho, zda má být v tomto případě vykázán závazek a jak má být takový závazek oceněn, použije účetní jednotka IPSAS 19 „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“.

Neschopnost spolehlivého určení reálné hodnoty

62. **Předpoklad, že účetní jednotka je schopna určit reálnou hodnotu investice do nemovitosti na kontinuálním základě, je vyvratitelný. Ve výjimečných případech je při prvním pořízení investice do nemovitosti (nebo v případě, kdy se existující nemovitost stává poprvé investicí do nemovitosti na základě dokončení výstavby nebo rekonstrukce nebo z důvodu změny způsobu jejího využívání) jasně zřejmé, že účetní jednotka není schopna určit reálnou hodnotu spolehlivě na kontinuálním základě. K tomu dochází tehdy a jen tehdy, když jsou srovnatelné tržní transakce málo frekventované a alternativní výpočty reálné hodnoty (založené například na odhadech diskontovaných peněžních toků) nejsou dostupné. V takových případech použije účetní jednotka pro ocenění dané investice do nemovitosti model pořizovacích nákladů v IPSAS 17 „Pozemky, budovy a zařízení“. Zbytková hodnota investice do nemovitosti se předpokládá v nulové výši. Účetní jednotka pokračuje v používání IPSAS 17 až do pozbytí dané investice do nemovitosti.**
63. V popsáných výjimečných případech, kdy je účetní jednotka nucena z důvodů uvedených v předchozím odstavci oceňovat určitou investici do nemovitosti prostřednictvím modelu pořizovacích nákladů v IPSAS 17, oceňuje účetní jednotka všechny své ostatní investice do nemovitostí reálnou hodnotou. V takových případech může přesto účetní jednotka pokračovat ve vykazování všech zbývajících nemovitostí za použití modelu oceňování reálnou hodnotou.
64. **Pokud již dříve účetní jednotka oceňovala investici do nemovitosti reálnou hodnotou, pokračuje v tomto oceňování nemovitosti reálnou hodnotou až do jejího pozbytí (nebo dokud se nemovitost nestane nemovitostí užívanou vlastníkem, případně dokud účetní jednotka nezahájí přípravu nemovitosti k prodeji v rámci běžné činnosti), a to dokonce i v případě, že se srovnatelné tržní transakce stanou méně častými nebo se tržní ceny stanou obtížněji dostupné.**

Model oceňování pořizovacími náklady

65. **Po počátečním zachycení oceňuje účetní jednotka, která si zvolila model oceňování pořizovacími náklady, veškeré své investice do nemovitostí v souladu s požadavky IPSAS 17 pro tento model, to znamená na úrovni pořizovacích nákladů po odpočtu veškerých opravěk a veškerých kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.**

Převody

66. **Převody z a na investice do nemovitostí mohou být provedeny tehdy a jen tehdy, pokud došlo ke změně užívání prokázané:**
- (a) **zahájením užívání nemovitostí vlastníkem v případě převodu z investice do nemovitosti na vlastníkem užívanou nemovitost;**

- (b) **zahájením kroků směřujících k prodeji v případě převodu investice do nemovitosti do zásob;**
 - (c) **ukončením užívání nemovitosti vlastníkem v případě převodu z vlastníkem užívaných nemovitostí na investice do nemovitostí;**
 - (d) **zahájením operativního leasingu (na komerčním základě) poskytovaného jiné straně v případě převodu ze zásob na investice do nemovitostí; nebo**
 - (e) **ukončením stavby nebo rekonstrukce v případě převodu ze stavených či rekonstruovaných nemovitostí (upravených IPSAS 17) na investice do nemovitostí.**
67. Užívání nemovitostí vládou se může v průběhu času měnit. Vláda se může například rozhodnout nastěhovat do budovy, která je doposud užívána jako investice do nemovitostí, nebo změnit budovu používanou v současnosti jako námořnická kasárna nebo administrativní budovu na hotel a pronajmout takovou budovu provozovatelům ze soukromého sektoru. V prvním případě se budova vykazuje jako investice do nemovitostí až do okamžiku nastěhování se. V druhém případě se budova vykazuje v budovách, pozemcích a zařízeních až do okamžiku ukončení používání a pak je reklasifikována jako investice do nemovitostí.
68. Odstavec 66(b) vyžaduje, aby účetní jednotka převedla nemovitost z investice do nemovitostí na zásoby tehdy a jen tehdy, pokud došlo ke změně v užívání prokázané zahájením kroků směřujících k prodeji. Když se účetní jednotka rozhodla o pozbytí investice do nemovitostí, aniž by zahájila tomu odpovídající kroky, pokračuje účetní jednotka ve vykazování dané nemovitosti jako investice do nemovitostí, a to až do okamžiku ukončení jejího vykazování (vyřazení z Výkazu o finanční situaci) a nepřístupuje k ní tedy jako k zásobám. Obdobně pokud účetní jednotka zahájí přestavbu existující investice do nemovitostí za účelem pokračování jejího užívání v budoucnu jako investice do nemovitostí, pak zůstává investicí do nemovitostí a nereklasifikuje se po dobu přestavby na vlastníkem užívanou nemovitost.
69. Vládní útvar pro správu nemovitostí může pravidelně revidovat své budovy, aby určil, zda splňují jeho požadavky, a součástí takového procesu může být i identifikace a následné držení určitých budov za účelem prodeje. V takové situaci může být budova chápána jako zásoba. Pokud se však vláda rozhodne držet nemovitost pro její schopnost vytvářet výnosy z pronájmu a pro její potenciální zvýšení hodnoty, pak se reklasifikuje jako investice do nemovitostí v okamžiku zahájení jakéhokoliv následného operativního leasingu.
70. Odstavce 71–76 se použijí na řešení otázek vykazování a oceňování, které vznikají, pokud účetní jednotka používá model oceňování investic do nemovitostí reálnou hodnotou. Pokud používá účetní jednotka model oceňování pořizovacími náklady, nemění se v důsledku převodů mezi

investicemi do nemovitostí, vlastníkem užívanými nemovitostmi a zásobami účetní hodnota převáděné nemovitosti, a nemění se tedy ani pořizovací náklady takové nemovitosti pro potřeby oceňování a zveřejňování.

71. **V případě převodu investice do nemovitosti vedené v reálné hodnotě na vlastníkem užívanou nemovitost nebo zásobu, je pro stanovení pořizovacího nákladu pro následné vykazování v souladu s IPSAS 17 nebo IPSAS 12 „Zásoby“ použita reálná hodnota k datu změny ve způsobu jejího užívání.**
72. **Pokud se vlastníkem užívaná nemovitost stane investicí do nemovitostí, která bude vedena v reálné hodnotě, pak musí účetní jednotka uplatňovat IPSAS 17 až do data změny ve způsobu jejího užívání. S veškerými odchylkami mezi účetní hodnotou nemovitosti podle IPSAS 17 a její reálnou hodnotou k uvedenému datu zachází účetní jednotka stejným způsobem jako při přecenění v souladu s IPSAS 17.**
73. Až do data, ke kterému se stane vlastníkem užívaná nemovitost investicí do nemovitostí vedenou v reálné hodnotě, účetní jednotka nemovitosti odpisuje a vykazuje veškeré ztráty ze snížení hodnoty, které se vyskytly. S veškerými rozdíly mezi účetní hodnotou nemovitosti v souladu s IPSAS 17 a její reálnou hodnotou k uvedenému datu zachází účetní jednotka stejným způsobem jako při přecenění v souladu s IPSAS 17. To znamená, že:
 - (a) jakékoliv výsledné snížení účetní hodnoty nemovitosti je vykázáno v přebytku/schodku za dané období. K tomu je však nutno dodat, že v případě, že na danou nemovitost připadá určitá částka fondu z přecenění, pak je zmiňované snížení hodnoty zúčtováno do této výše nejprve proti fondu z přecenění; a
 - (b) k jakémukoliv zvýšení účetní hodnoty se přistupuje následujícím způsobem:
 - (i) v rozsahu, v němž zvýšení hodnoty ruší předchozí snížení hodnoty dané nemovitosti, je zhodnocení vykázáno v čistém přebytku nebo schodku za dané období. Částka vykázána v čistém přebytku/schodku za dané období nesmí přesáhnout částku potřebnou k pokrytí účetní hodnoty, která by byla dosažena (po odpočtu odpisů) v případě, že by nebyla vykázána žádná ztráta ze snížení hodnoty; a
 - (ii) jakákoliv zbývající část zhodnocení je účtována přímo do čistých aktiv/vlastního kapitálu jako fond z přecenění. V případě následného pozbytí dané investice do nemovitosti je přecenění zahrnuté do čistých aktiv/vlastního kapitálu převedeno do kumulovaných přebytků nebo schodků. Převod fondu z přecenění do kumulovaných přebytků nebo schodků se neprovádí přes přebytek nebo schodek.

74. **V případě převodu ze zásob na investice do nemovitostí, které budou vedeny v reálné hodnotě, se vykází veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou nemovitosti k tomuto datu a její předchozí účetní hodnotou jako součást přebytku nebo schodku.**
75. Přístup k řešení převodů ze zásob na investice do nemovitostí, které budou vedeny v reálné hodnotě, je konzistentní s prodejem zásob.
76. **Jestliže účetní jednotka dokončí stavbu nebo rekonstrukci investice do nemovitostí, která je prováděna ve vlastní režii, a daná nemovitost bude vedena v reálné hodnotě, vykází se veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou dané nemovitosti k datu dokončení a její předchozí účetní hodnotou jako součást přebytku nebo schodku.**

Pozbytí

77. **Investice do nemovitosti se přestává vykazovat (je vyřazena z Výkazu o finanční situaci) v případě jejího pozbytí nebo v případě, že je investice do nemovitosti trvale vyňata z užívání a z jejího pozbytí se neočekává žádný budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.**
78. K pozbytí investice do nemovitosti může dojít v důsledku prodeje nebo jejího vložení do finančního leasingu. K určení data pozbytí investice do nemovitosti použije účetní jednotka kritéria IPSAS 9, určující uznání výnosu z prodeje zboží, a vezme v úvahu odpovídající návod Dodatku k IPSAS 9. IPSAS 13 se použije při pozbytí z důvodu vložení nemovitosti do finančního leasingu a při prodeji a zpětném leasingu.
79. Pokud účetní jednotka vykáže v souladu s pravidly rozpoznání v odstavci 20 jako součást účetní hodnoty aktiva pořizovací náklad výměny části investice do nemovitosti, pak vyřadí účetní hodnotu nahrazené části. V případě investice do nemovitosti, která se vykazuje za použití modelu oceňování pořizovacími náklady, nemusí být nahrazovaná část samostatně odpisovanou částí. Pokud je pro účetní jednotku neproveditelné určit účetní hodnotu nahrazené části, může použít pořizovací náklady části, kterou se nahrazuje k datu pořízení nebo výstavby. V případě modelu oceňování reálnou hodnotou může reálná hodnota investice do nemovitosti již odrážet skutečnost, že část, která má být vyměněna ztratila hodnotu. V ostatních případech může být obtížné rozeznat, o kolik by měla být reálná hodnota snížena s ohledem na nahrazenou část. Alternativní možností jak snížit reálnou hodnotu s ohledem na nahrazenou část v případech, kdy není jednoduché to provést, je zahrnout pořizovací náklady části, kterou se nahrazuje, do účetní hodnoty aktiva a pak přehodnotit reálnou hodnotu tak, jak by to bylo vyžadováno při zhodnocení, které není obměnou.
80. **Přínosy nebo újmy vzniklé z odstavení nebo pozbytí investice do nemovitosti se určí jako rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva a čistým výtěžkem z pozbytí a vykází se jako součást přebytku nebo schodku**

(pokud IPSAS 13 v případě prodeje a zpětného leasingu nestanoví jinak) v období odstavení nebo pozbytí.

81. Protihodnota získatelná z titulu pozbytí investice do nemovitosti je nejprve vykázána na úrovni reálné hodnoty. V konkrétních případech, kdy je platba za investici do nemovitosti odložena, je získatelná proti hodnota vykázána nejprve na úrovni peněžního ekvivalentu kupní ceny, která by byla zaplacená penězi. Rozdíl mezi nominální částkou proti hodnoty a ekvivalentem ceny v penězích se vykáže v souladu s IPSAS 9 jako úrokový výnos, za použití metody efektivní úrokové míry.
82. Pokud je to přiměřené, použije účetní jednotka na veškeré závazky, které jí zůstanou po vyřazení investice do nemovitostí IPSAS 19 nebo ostatní standardy.
83. **Náhrady od třetích stran v případě snížení hodnoty, ztráty nebo vzdání se investice do nemovitosti se vykáže jako součást přebytku nebo schodku v okamžiku vzniku nároku na náhradu.**
84. Snížení hodnoty nebo ztráty investic do nemovitostí, tomu odpovídající nároky na platby náhrad od třetích stran a veškeré následné pořízení nebo výstavby nahrazovaných aktiv jsou samostatnými ekonomickými případy a jsou zachycovány odděleně takto:
 - (a) snížení hodnoty investice do nemovitosti se vykazuje v souladu s IPSAS 21, „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“. IPSAS 21 požaduje použití IAS 36, „Snížení hodnoty aktiv“ na peněžotvorná aktiva;
 - (b) odstavení nebo pozbytí investice do nemovitosti se vykazuje v souladu s odstavci 77-82 tohoto standardu;
 - (c) náhrady od třetích stran týkající se investic do nemovitostí, u nichž došlo ke snížení hodnoty, nebo došlo k jejich ztrátě, či byly zanechány, se vykazuje v přebytku nebo schodku v okamžiku, kdy na ně vznikl nárok;
 - (d) pořizovací hodnota aktiv obnovených, pořízených nebo vybudovaných jako obměny se provádí v souladu s odstavci 26-38 tohoto standardu.

Zveřejňování**Model oceňování reálnou hodnotou a model oceňování pořizovacími náklady**

85. Níže uvedené informace, jejichž zveřejnění se požaduje, doplňují požadavky IPSAS 13. V souladu s IPSAS 13 podává vlastník investice do nemovitosti informace pronajímateli o leasingu, který uzavřel. Účetní jednotka, která drží investici do nemovitosti na základě finančního leasingu, poskytuje informace o

takovém finančním leasingu nájemci, a pokud jej dále pronajímá, pak jako pronajímatel zveřejňuje informace o každém operativním leasingu, které uzavřel.

86. Účetní jednotka zveřejňuje:

- (a) zda používá model oceňování reálnou hodnotou nebo pořizovacími náklady;
- (b) pokud používá model oceňování reálnou hodnotou, pak zda a za jakých okolností klasifikuje a vykazuje účasti na nemovitostech držených na základě operativního pronájmu jako investice do nemovitostí;
- (c) v případech, kdy je klasifikace obtížná (viz odstavec 18), kritéria, která používá pro rozlišení investice do nemovitosti od vlastníkem užívané nemovitosti a od nemovitosti držené za účelem prodeje v rámci běžné činnosti;
- (d) metody a významné předpoklady použité při určování reálné hodnoty investice do nemovitosti, včetně informace o tom, zda bylo určení reálné hodnoty doloženo průkaznými údaji trhu nebo bylo spíše založeno na jiných faktorech (které musí účetní jednotka zveřejnit), z důvodu povahy nemovitosti nebo nedostatku srovnatelných tržních údajů;
- (e) do jaké míry je reálná hodnota investice do nemovitosti (tak, jak je oceněna nebo zveřejněna v účetní závěrce) založena na ocenění provedeném nezávislým znalcem, který má odpovídající a uznávanou odbornou způsobilost a předchozí zkušenosti v oceňování nemovitostí obdobného druhu a lokality, jako jsou oceňované nemovitosti. Pokud žádné takové ocenění nebylo provedeno, musí být tato skutečnost zveřejněna;
- (f) částku zahrnutou do přebytku nebo schodku představující:
 - (i) výnos z nájemného z investice do nemovitostí;
 - (ii) přímé provozní náklady (včetně oprav a údržby) vzniklé z investice do nemovitostí, které vytvářely nájemné v průběhu období; a
 - (iii) přímé provozní náklady (včetně oprav a údržby) vzniklé z investice do nemovitostí, které nevytvářely nájemné v průběhu období.
- (g) existenci a výši omezení realizovatelnosti investice do nemovitosti, případně realizovatelnosti úhrady výnosů či výtěžků z pozbytí; a
- (h) smluvní závazky k prodeji, výstavbě nebo rekonstrukci investice do nemovitosti, případně k jejím opravám, údržbě či rozšiřování.

Model oceňování reálnou hodnotou

87. Účetní jednotka, která používá model oceňování reálnou hodnotou upravený odstavci 42–64, zveřejní navíc k informacím zveřejněným podle odstavce 86 ještě rozpis hodnot investic do nemovitostí vedených v účetnictví na začátku a ke konci období, který obsahuje:
- (a) přírůstky s odděleným zveřejněním těch přírůstků, které pocházejí z nákupů a těch, které jsou důsledkem aktivace následných výdajů;
 - (b) přírůstky pocházející z akvizic prostřednictvím podnikových kombinací;
 - (c) pozbytí;
 - (d) čisté přínosy nebo újmy z přecenění reálné hodnoty;
 - (e) čisté kursové rozdíly vzniklé převodem účetních výkazů do odlišných měn vykazování a převodem zahraničních činností do měny vykazování vykazující účetní jednotky;
 - (f) převody do zásob a z nich a převody do vlastníkem užívaných nemovitostí a z nich; a
 - (g) ostatní pohyby.
88. Pokud je pro účely účetní závěrky původní ocenění investice do nemovitosti podstatně upraveno, například aby se odstranilo duplicitní započítání aktiv nebo závazků, které jsou vykazovány jako samostatná aktiva nebo závazky tak, jak je to popsáno v odstavci 59, zveřejní účetní jednotka rozpis mezi původním a upraveným oceněním uvedeným v účetní závěrce, který obsahuje odděleně agregované částky veškerých rozpoznaných leasingových závazků, které byly zpětně připočteny a veškerých další podstatných úprav.
89. Ve výjimečných případech, uvedených v odstavci 62, kdy účetní jednotka oceňuje investice do nemovitostí pomocí modelu pořizovacích cen v IPSAS 17 požadovaný odstavcem 87, zveřejňuje částky připadající na takové investice do nemovitostí odděleně od částek vztahujících se k ostatním investicím do nemovitostí. Navíc musí účetní jednotka zveřejnit:
- (a) popis investice do nemovitostí;
 - (b) vysvětlení, proč nemůže být reálná hodnota spolehlivě vyčíslena;
 - (c) pokud je to možné, tak rozmezí, v rámci kterého reálná hodnota nejpravděpodobněji leží; a
 - (d) v případě pozbytí investic do nemovitostí, které nebyly vedeny v reálných hodnotách:

- (i) skutečnost, že účetní jednotka pozbyla investici do nemovitosti, která nebyla vedena v reálné hodnotě;
- (ii) účetní hodnotu této investice do nemovitosti k datu prodeje;
a
- (iii) částku vykázaného přínosu nebo újmy.

Model oceňování pořizovacími náklady

90. Ke zveřejnění informací požadovaných odstavcem 86 přidává účetní jednotka, která používá model oceňování pořizovacími náklady upravený odstavcem 65, ještě následující údaje:

- (a) použité metody odpisování;
- (b) doby použitelnosti nebo odpisové sazby;
- (c) brutto účetní hodnotu a oprávky (dohromady s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty), a to na začátku a ke konci období;
- (d) rozpis účetních hodnot investic do nemovitostí na začátku a ke konci období, který obsahuje následující údaje:
 - (i) přírůstky, s odděleným zveřejněním těch přírůstků, které pocházejí z nákupů a těch, které jsou důsledkem aktivace následných výdajů;
 - (ii) přírůstky pocházející z akvizic prostřednictvím podnikových kombinací;
 - (iii) pozbytí;
 - (iv) odpisy;
 - (v) částku rozpoznané ztráty ze snížení hodnoty aktiv a částku, o kterou bylo dříve provedené snížení hodnoty zvráceno v průběhu období v souladu s IPSAS 21;
 - (vi) čisté kursově rozdíly vzniklé převodem účetních výkazů do odlišných měn vykazování a převodem zahraničních činností do měny vykazování vykazující účetní jednotky;
 - (vii) převody do zásob a z nich a převody do vlastníkem užívaných nemovitostí a z nich; a
 - (viii) ostatní pohyby; a
- (e) reálnou hodnotu investice do nemovitosti. Ve výjimečných případech popsaných v odstavci 62, ve kterých účetní jednotka nemůže spolehlivě určit reálnou hodnotu investice do nemovitosti, musí účetní jednotka zveřejnit:
 - (i) popis investice do nemovitosti;

- (ii) vysvětlení, proč nemůže být reálná hodnota spolehlivě určena; a
- (iii) pokud je to možné, tak rozmezí, ve rámci kterého reálná hodnota nejpravděpodobněji leží.

Přechodná ustanovení

První použití akruálního účetnictví

91. Účetní jednotka, která poprvé přejde na akruální účetnictví v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor, může vykázat své investice do nemovitostí poprvé v pořizovacích nákladech nebo v reálné hodnotě. V případě investic do nemovitostí, které byly získány bezúplatně nebo za nominální částku nákladů pořízení, je částkou pořizovacích nákladů reálná hodnota investice do nemovitostí k datu nabytí.
92. Účetní jednotka vykáže dopad prvního vykázání investic do nemovitostí jako úpravu počátečních zůstatků kumulovaných přebytků nebo schodků za účetní období, ve kterém bylo akruální účetnictví poprvé použito v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor.
93. Před prvním použitím akruálního účetnictví v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor může účetní jednotka vykazovat investice do nemovitostí jiným způsobem než prostřednictvím reálné hodnoty nebo pořizovacích nákladů, jak je definováno v tomto standardu, nebo může ovládat investice do nemovitostí, které nevykazuje. Tento standard požaduje, aby účetní jednotky poprvé vykázaly investice do nemovitostí v pořizovacích nákladech nebo v reálné hodnotě k datu přechodu na akruální účetnictví v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor. Tam, kde jsou investice do nemovitostí vykázány v pořizovacích nákladech, avšak byly pořízeny bezúplatně nebo pouze za nominální náklady pořízení, tam se pořizovací náklady určí jako reálná hodnota dané investice do nemovitosti k datu její akvizice. Rovněž v případě, kdy pořizovací náklady investice do nemovitosti nejsou známy, mohou být odhadnuty prostřednictvím její reálné hodnoty k datu nabytí.

Model oceňování reálnou hodnotou

94. Při využití modelu oceňování reálnou hodnotou musí účetní jednotka vykázat dopad zavedení tohoto standardu jako úpravu počátečního zůstatku kumulovaných přebytků nebo schodků za období, ve kterém byl standard poprvé zaveden. Navíc:
 - (a) pokud účetní jednotka již otevřeně zveřejnila (v účetní závěrce nebo jinak) reálnou hodnotu svých investic do nemovitostí v dřívějších obdobích (stanovenou způsobem splňujícím definici reálné hodnoty uvedenou v odstavci 7 a dle návodu obsaženého

v odstavcích 45–61), pak se účetní jednotce doporučuje, ale není to od ní vyžadováno, aby:

- (i) **upravila počáteční zůstatek kumulovaných přebytků nebo schodků za nejstarší období, v němž tuto reálnou hodnotu zveřejnila; a**
 - (ii) **přepočetla srovnávací údaje za toto období;**
- (b) **pokud účetní jednotka v minulosti nezveřejnila informace popsané v bodě (a), pak nemusí přepřepočítat a znovu vykázat srovnatelné údaje za předchozí období a musí pouze tuto skutečnost zveřejnit.**
95. Při prvním použití tohoto standardu se může účetní jednotka rozhodnout, zda si zvolí model oceňování reálnou hodnotou pro investice do nemovitostí, které již ve své účetní závěrce vykázala. Pokud se tak stane, pak tento standard požaduje, aby se veškeré úpravy účetních hodnot investic do nemovitostí převedly do počátečních zůstatků kumulovaných přebytků nebo schodků za období, ve kterém byl tento standard poprvé použit. Tento standard vyžaduje přístup odlišný od řešení vyžadovaného IPSAS 3. IPSAS 3 vyžaduje, aby srovnatelné údaje za minulá období byly přepočteny, pokud takový přepočet není neproveditelný. Tento standard pouze doporučuje přepočet takových srovnávacích informací za určitých okolností.
96. Když účetní jednotka použije tento standard poprvé, zahrnuje úprava počátečního zůstatku kumulovaných přebytků nebo schodků rovněž reklasifikaci veškerých částek vedených ve fondu z přecenění pro danou investici do nemovitosti.
97. Účetní jednotka, která již dříve použila IPSAS 16 (z roku 2001) a zvolila na počátku klasifikaci některých nebo všech účastí na nemovitostech držených na základě operativního leasingu jako investic do nemovitostí, musí vykázat dopad této volby jako úpravu počátečních zůstatků kumulovaných přebytků nebo schodků v období, ve kterém byla uvedená volba poprvé provedena. Pokud účetní jednotka již dříve otevřeně zveřejnila (v účetní závěrce nebo jinak) reálné hodnoty takových účastí na nemovitostech za minulá období, použije odstavec 94(a). Pokud účetní jednotka již dříve otevřeně nezveřejnila informace vztahující se k těmto účastem na nemovitostech popsaným v odstavci 94(a), pak použije odstavec 94(b).

Model oceňování pořizovacími náklady

98. Před prvním použitím tohoto standardu může účetní jednotka vykazovat své investice do nemovitostí v jiném ocenění, než jsou pořizovací náklady, například v reálné hodnotě nebo na základě nějaké jiné metody ocenění. Pro veškeré změny v účetních pravidlech, které se vyskytnou v okamžiku, kdy účetní jednotka poprvé zavede tento standard a rozhodne se pro používání modelu oceňování pořizovacími náklady, se použije IPSAS 3. Dopad změny v

účetních pravidlech zahrnuje reklasifikaci veškerých částek vedených ve fondu z přecenění pro danou investici do nemovitosti.

99. IPSAS 3 požaduje, aby účetní jednotka uplatnila účetní pravidla retrospektivně, pokud to není neproveditelné. Z uvedeného důvodu musí účetní jednotka, která se rozhodla oceňovat investice do nemovitostí prostřednictvím pořizovacích nákladů v souladu s tímto standardem v okamžiku prvotního vykázání investice do nemovitosti určit nejen pořizovací náklad, ale i veškeré kumulované odpisy (oprávky) a veškeré snížení hodnoty vztahující se k dané nemovitosti tak, jako kdyby bylo toto účetní pravidlo používáno vždy.
100. **Účetních jednotky, které již dříve uplatnily IPSAS 16 (z roku 2001), uplatní požadavky odstavců 36–38 týkající se prvotního ocenění investice do nemovitosti získané směnnou transakcí s aktivy prospektivně pouze na budoucí transakce.**

Datum účinnosti

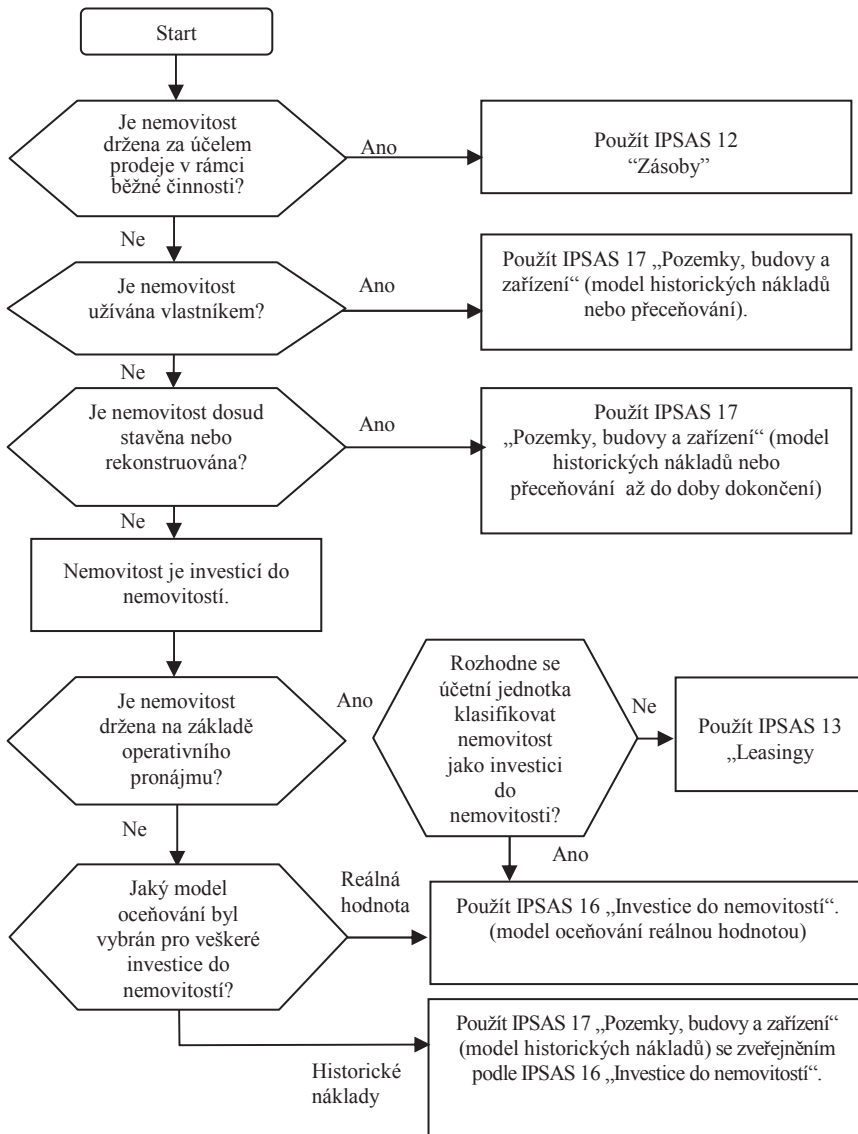
101. **Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.**
102. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo po tomto datu.

Zrušení IPSAS 16 Investice do nemovitostí (z roku 2001)

103. Tento standard nahrazuje IPSAS 16, „Investice do nemovitostí“ vydaný v roce 2001.

Rozhodovací diagram

Úkolem následujícího rozhodovacího diagramu je shrnutí toho, který Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor použít na různé druhy nemovitostí. Tento dodatek musí být čten v kontextu s celým textem standardů.



Zdůvodnění závěrů

Toto zdůvodnění závěrů doprovází navrhovaný Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor, ale není jeho součástí. Zdůvodnění závěrů pouze popisuje důvody, které vedly IPSASB k odchylkám od ustanovení odpovídajícího Mezinárodního účetního standardu.

Východiska

- BC1. Program Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) konvergence s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) je důležitým prvkem plánu práce IPSASB. Záměrem IPSASB je konvergovat Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor založené na aktuální bázi s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví vydávanými Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) v těch případech, kdy je to pro veřejný sektor vhodné.
- BC2. IPSAS založené na aktuální bázi, které jsou konvergované s IFRS udržují shodu struktury a textu s IFRS pokud neexistuje důvod pro odchylku v konkrétním případě veřejného sektoru. Odchylka od odpovídajícího IFRS se vyskytuje v případech, kdy požadavky na terminologii použité v IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor, nebo v případech kdy je nezbytné zahrnutí doplňujícího komentáře nebo příkladů, které by ilustrovaly konkrétní požadavky veřejného sektoru. Rozdíly mezi IPSAS a jejich odpovídajícím IFRS jsou identifikovány ve Srovnání s IFRS, které je součástí každého IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 vydala IASB zveřejněný návrh předpokládaných změn 13 Mezinárodních účetních standardů (IAS)¹, jako součásti svého Celkového projektu zlepšení. Cílem tohoto projektu IASB bylo „snížit nebo odstranit alternativy, nežádoucí duplicity a konflikty mezi standardy, zabývat se některými otázkami konvergence a provést další vylepšení“. Výsledné verze IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 16 vydaný v prosinci 2001 vycházel z IAS 40 „investice do nemovitostí“ (z roku 2000), který byl opětovně vydán v prosinci 2003. V závěru roku 2003 předchůdce IPSASB, kterým byl Výbor pro veřejný

¹ IAS byly dříve vydávány IASC. Standardy vydávané IASB se nazývají Mezinárodní standardů účetního výkaznictví (IFRS). IASB definovala, že IFRS se skládají z IFRS, IAS a Interpretací standardů. V některých případech IASB daný IAS pouze změnila, místo aby jej nahradila IFRS a v takových případech zůstalo standardu původní označení a číslo.

sektor (PSC)¹, zahájil projekt zlepšení IPSAS, aby zabezpečil konvergenci IPSAS s vylepšenými IAS vydanými v prosinci 2003.

- BC5. IPSASB přezkoumal zlepšený IAS 40 a obecně se shodl s IASB na důvodech novely IAS a obecně i s provedenými změnami (Zdůvodnění závěrů vydané IASB zde není reprodukováno. Abonenti *Předplatitelských služeb* IASB si mohou Zdůvodnění závěrů zobrazit na webových stránkách IASB na adrese www.iasb.org).
- BC6. Jako důsledek dalších IFRS vydaných po prosinci 2003 byl IAS 40 dále novelizován. IPSAS 16 neobsahuje následné úpravy vyplývající z IFRS vydaných po prosinci 2003. Důvodem je skutečnost, že IPSASB dosud neposoudila tyto změny a nevytvořila si názor na použitelnost požadavků obsažených v těchto IFRS v účetních jednotkách veřejného sektoru.

¹ Z PCS se stal IPSASB v listopadu 2004, kdy Rada IFAC změnila mandát PCS tak, aby se z něj stal nezávislý tvůrce standardů.

Srovnání s IAS 40

IPSAS 16, „Investice do nemovitostí“ primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 40 (z roku 2003), „Investice do nemovitostí“. V době vydávání tohoto standardu ještě IPSASB neposoudila použitelnost IFRS 4, „Pojistné smlouvy“ a IFRS 5, „Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti“ pro účetní jednotky veřejného sektoru, a proto IPSAS 16 neobsahuje změny provedené v IAS 40 v důsledku vydání zmiňovaných Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 16 a IAS 40 jsou následující:

- IPSAS 16 vyžaduje, aby byla investice do nemovitosti při svém prvotním vykázání oceněna pořizovacími náklady a v případě, že aktivum bylo pořízeno bezúplatně nebo za nominální náklady, pak jeho pořizovací náklady jsou stanoveny ve výši jeho reálné hodnoty k datu akvizice. IAS 40 vyžaduje, aby investice do nemovitosti byla oceněna při prvotním vykázání v pořizovacích nákladech.
- Byly přidány doplňující komentáře, které vysvětlují, že se IPSAS 16 nepoužívá na nemovitosti držené za účelem dodávek sociálních služeb, i když také vytváří peněžní příjmy. Takové nemovitosti jsou vykazovány v souladu s IPSAS 17, „Pozemky, budovy a zařízení“.
- IPSAS 16 obsahuje doplňující přechodná ustanovení, která upravují jak první použití, tak i přechod na novou verzi IPSAS 16. IAS 40 obsahuje pouze přechodná ustanovení pro účetní jednotky, které již IFRS používají. Prvním použitím IFRS se zabývá IFRS 1. IPSAS 16 obsahuje další přechodná ustanovení pro případy, kdy účetní jednotka poprvé zavede akruální účetnictví a vykáže investice do nemovitostí, které předtím nevykazovala, což se vykáže jako úprava počátečních zůstatků kumulovaných přebytků nebo schodků.
- Ve srovnání s IAS 40 byly do IPSAS 16 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 16 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 40. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů Výkaz o finanční výkonnosti a Výkaz o finanční situaci v IPSAS 16. Ekvivalentním termínem v IAS 40 je Výkaz o úplném výsledku a rozvaha.
- IPSAS 16 nepoužívá termín výsledek, který má v IAS 2 širší význam než termín výnosy.

IPSAS 17— POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 16 (novelizovaného v roce 2003) „Pozemky, budovy a zařízení“ 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 Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 16.

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

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

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

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

IPSAS 17— POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ

OBSAH

	Odstavec
Úvod.....	IN-IN17
Cíl	1
Rozsah působnosti.....	2–12
Aktiva národního dědictví	8–11
Podniky veřejné správy	12
Definice	13
Rozpoznání	14–25
Infrastrukturní aktiva	21
Počáteční pořizovací náklady	22
Následné výdaje	23–25
Ocenění při rozpoznání	26–41
Složky pořizovacích nákladů	30–36
Vyčíslení pořizovacích nákladů	37–41
Následné oceňování.....	42–87
Model oceňování pořizovacími náklady	43
Přeceňovací model	44–58
Odpisování	59–65
Odpisovatelná částka a období	66–75
Odpisová metoda	76–78
Snížení hodnoty.....	79
Náhrady snížení hodnoty	80–81
Vynětí	82–87
Zveřejňování	88–94
Přechodná ustanovení	95–106
Datum účinnosti	107–108

Zrušení IPSAS 17 (2001)	109
Dodatek: změny ostatních IPSAS	
Implementační příručka 1 – Četnost přeceňování pozemků, budov a zařízení	
Implementační příručka 2 – Příklady zveřejňování	
Zdůvodnění závěrů	
Srovnání s IAS 16	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 17, „Pozemky, budovy a zařízení“ je obsažen v odstavcích 1–109 a v dodatku. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 17 je nutno číst v kontextu s jeho cílem, zdůvodněním závěrů a „Předmlouvou k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. V případech, kdy neexistují standardem kmenovitě stanovené postupy, pak je východiskem pro výběr a použití adekvátních účetních pravidel standard IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Úvod

IN1. Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 17, „Pozemky, budovy a zařízení“ nahrazuje IPSAS 17, „Pozemky, budovy a zařízení“ (vydaný v prosinci 2001) a použije se pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.

Důvody pro novelu IPSAS 17

IN2. Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor vytvořila tento novelizovaný IPSAS 17 jako odpověď na projekt zkvalitnění Mezinárodních účetních standardů Rady pro mezinárodní účetní standardy a jako důsledek své snahy o vhodnou míru harmonizace standardů pro veřejný sektor se standardy pro soukromý sektor.

IN3. Při tvorbě tohoto novelizovaného IPSAS 17 uplatnila IPSASB takové pravidlo, že byly provedeny všechny změny původního IAS 16, „Pozemky, budovy a zařízení“, které byly výsledkem projektu zkvalitnění IAS realizovaného IASB, kromě těch případů, kdy se původní IPSAS lišil od ustanovení IAS 16 z důvodu jeho zaměření na veřejný sektor; takové odchylky byly v tomto IPSAS 17 ponechány a jsou zmíněny v části Srovnání s IAS 16. Veškeré změny, které IASB provedla v IAS 16 následně po projektu zkvalitnění IAS, nebyly již do IPSAS 17 promítnuty.

Změny předchozích požadavků

IN4. Hlavní odchylky od původní verze IPSAS 17 jsou popsány níže.

Definice

IN5. V odstavci 13:

- Standard definuje termíny „účetní hodnota“, „ztráta ze snížení hodnoty“, „ztráta ze snížení hodnoty nepenězotvorného aktiva“, „zpětněziskatelná částka“ a „zpětněziskatelná částka využitelnosti“, které jsou důsledkem vydání IPSAS 21, „Snížení hodnoty nepenězotvorných aktiv“. Předchozí verze IPSAS 17 takové termíny nedefinovala.
- Standard mění definici „zbytkové hodnoty“. Změněná definice vyžaduje od účetní jednotky, aby vyčíslila zbytkovou hodnotu položek pozemků, budov a zařízení jako částku, kterou odhaduje, že by získala v současnosti pozbytím aktiva, kdyby bylo tak staré, jak se předpokládá na konci jeho doby ekonomické použitelnosti. Předchozí verze IPSAS 17 nevysvětovala, že zbytková hodnota je současná částka.

- Standard definuje termín „hodnota specifická pro účetní jednotku“, která odpovídá „současné hodnotě peněžních toků, kterou účetní jednotka očekává získat z pokračujícího užívání aktiva a jeho pozbytí na konci jeho doby použitelnosti, nebo kterou očekává, že vynaloží na vypořádání závazku“. Tento termín se používá tam, kde je relevantní pro určení, zda má směnná transakce s aktivem komerční charakter. Návod na to, jak posoudit, zda má směnná transakce s aktivem komerční charakter, je také uveden (viz odstavce 38–40). Předchozí verze IPSAS 17 takovou definici ani odpovídající návod neobsahovala.

Rozpoznání

- IN6. Standard vyžaduje od účetní jednotky použití obecných pravidel rozpoznání pro pořizovací náklady všech pozemků, budov a zařízení, které se vyskytly v daném okamžiku, a to včetně prvotních pořizovacích nákladů a následných výdajů (viz odstavce 14, 19, 22, 24–25). Předchozí verze IPSAS 17 obsahovala dvě pravidla rozpoznání – jeden pro prvotní pořizovací náklady a druhý pro následné výdaje.
- IN7. Standard v odstavci 23 vysvětluje, že náklady vynaložené na každodenní údržbu pozemků, budov a zařízení se vykazují jako součást přebytku nebo schodku. Předchozí IPSAS 17 to nečinil zcela jasně.

Počáteční ocenění

- IN8. Standard požaduje od účetní jednotky, aby zahrнула odhad nákladů na demontáž, odstranění a uvedení do původního stavu jako součást pořizovacích nákladů pozemků, budov a zařízení, včetně závazků, které účetní jednotce vzniknou s pořízením aktiva a jejím užíváním v následujících obdobích, kromě případů, kdy je používáno k výrobě zásob (viz odstavec 30). IPSAS 12 se používá v případech závazků z titulu demontáže, odstranění a uvedení do původního stavu, které vznikají v průběhu období používáním položek pro výrobu zásob. Předchozí verze IPSAS 17 zahrnovala do pořizovacích nákladů pozemků, budov a zařízení pouze závazky, které vznikají při pořízení aktiva.
- IN9. Standard požaduje, aby účetní jednotka ocenila položku pozemků, budov a zařízení, která byla získána výměnou za nepeněžní aktivum nebo kombinací nepeněžního aktiva a peněžního aktiva, na úrovni reálné hodnoty, pokud směnná transakce nepostrádá komerční charakter, nebo pokud reálná hodnota jak poskytnutého aktiva, tak i přijatého aktiva nemůže být spolehlivě oceněna (viz odstavce 38–40). Předchozí IPSAS 17 dělil směnné transakce na výměny podobných aktiv a výměny aktiv, které se nepodobají. Rozdílné kategorie směny vedly k rozdílnému účetnímu řešení. Pro výměnu podobných aktiv byl používán pořizovací náklad poskytnutého aktiva. Pro výměnu nepodobných aktiv byla pořizovacím nákladem reálná hodnota

poskytnutého aktiva upravená o veškeré částky souvisejících transferů peněžních ekvivalentů.

Odpisy

- IN10. Standard vyžaduje od účetní jednotky, aby určila odpisovou sazbu samostatně pro každou podstatnou součást položky pozemků, budov a zařízení (viz odstavce 59–63). Předchozí IPSAS 17 to nečinil dostatečně jasně.
- IN11. Standard vyžaduje od účetní jednotky, aby zahájila odpisování položky pozemků, budov a zařízení jakmile je použitelná pro užívání a pokračovat v odpisování až do jejího vynětí, a to i v případě, pokud se položka v průběhu období nevyužívá (viz odstavec 71). Předchozí IPSAS 17 nespécifikoval, kdy má odpisování začít. Uváděl, že účetní jednotka má ukončit odpisování položky v případě, že je odstavena z aktivního užívání a je držena za účelem vyřazení.

Náhrady snížení hodnoty

- IN12. Standard vyžaduje od účetní jednotky, aby zahrнула do přebytku nebo schodku náhrady od třetích stran související se snížením hodnoty pozemků, budov a zařízení, jejich ztrátou nebo vzdáním se jich, a to v okamžiku vzniku nároku na jejich získání (viz odstavec 80). Předchozí verze IPSAS 17 takový požadavek neobsahovala.

Vynětí

- IN13. Standard vyžaduje od účetní jednotky, aby zrušila vykazování účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení, které pozbývá v okamžiku, kdy splní kritéria pro prodej zboží uvedená v IPSAS 9, „Výnosy ze směnných transakcí“ (viz odstavec 84). Předchozí verze IPSAS 17 nespécifikovala, že má účetní jednotka použít pro určení okamžiku vynětí účetní hodnoty vyřazované položky pozemků, budov a zařízení kritéria uvedená v IPSAS 9.
- IN14. Standard od účetní jednotky vyžaduje, aby vyňala účetní hodnotu části položky pozemků, budov a zařízení v případě, kdy je tato část nahrazena a účetní jednotka zahrнула pořizovací náklad náhrady do účetní hodnoty položky (viz odstavec 85). Předchozí verze IPSAS 17 takový princip vykazování pro nahrazované části nepoužívala. Jeho zásady pro vykazování následných výdajů v podstatě neumožňovaly, aby pořizovací náklady náhrady byly zahrnuty do účetní hodnoty položky.

Přechodná ustanovení

- IN15. Standard vyžaduje od účetní jednotky, aby vykázala dopady prvotního vykázání položek pozemků, budova a zařízení jako úpravu počátečních zůstatků kumulovaných přebytků nebo schodků v období, ve kterém byly pozemky, budovy a zařízení prvotně vykázány v souladu s IPSAS 17 (viz odstavec 97).
- IN16. Standard objasňuje, že účetní jednotka musí použít účetní pravidla retrospektivně v souladu s IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“ v případech, kdy prvotně vykáže položku pozemků, budov a zařízení v jejích pořizovacích nákladech v souladu s IPSAS 17 (viz odstavec 99).

Změny ostatních IPSAS

- IN17. Standard obsahuje závazný dodatek změn ostatních IPSAS, které nejsou součástí projektu zkvalitnění IPSAS a jsou dotčeny v důsledku změn v tomto IPSAS.

Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení vykazování pozemků, budov a zařízení tak, aby byli uživatelé účetních závěrek schopni rozpoznat investice účetní jednotky do budov, pozemků a zařízení a jejich změny. Hlavními otázkami v oblasti vykazování pozemků, budov a zařízení jsou uznání aktiva, stanovení jeho účetní hodnoty, odpisů a ztrát ze snížení hodnoty, které jsou v souvislosti s ním vykazovány.

Rozsah působnosti

2. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, používá tento standard pro vykazování pozemků, budov a zařízení s výjimkou následujících případů:**

- (a) je použito jiné účetní řešení v souladu s jiným Mezinárodním účetním standardem pro veřejný sektor; a
- (b) jedná se o aktiva tvořící národní dědictví. V případě takových aktiv je vyžadováno zveřejnění stanovené v odstavcích 88, 89 a 92.

3. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**

4. Tento standard se používá na pozemky, budovy a zařízení včetně:
 - (a) speciálních vojenských zařízení; a
 - (b) infrastrukturních aktiv.

Přechodná ustanovení uvedená v odstavcích 95 až 104 poskytují úlevu z požadavku na vykazování veškerých pozemků, budov a zařízení během pětiletého přechodného období.

5. Tento standard se nepoužívá na:
 - (a) biologická aktiva, která jsou výsledkem zemědělské činnosti (viz odpovídající mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se zemědělstvím); nebo
 - (b) těžební práva a zásoby surovin, jako jsou ropa, zemní plyn a podobné neobnovitelné zdroje (viz odpovídající mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se těžebními právy, zásobami surovin a podobnými neobnovitelnými zdroji).

Tento standard se však používá na pozemky, budovy a zařízení používané pro rozvoj a udržení činností nebo aktiv popsanych v odstavcích 5(a) anebo 5(b).

6. Některý jiný Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor může vyžadovat vykazování určitých položek pozemků, budov a zařízení způsobem odlišným od tohoto standardu. Například IPSAS 13 „Leasingy“ požaduje, aby účetní jednotka hodnotila položky najatého majetku na základě posouzení míry

převodu rizik a užitek. Ostatní aspekty účetního řešení takových aktiv, jako například odpisy, jsou nicméně určeny tímto standardem.

7. Účetní jednotka použije tento standard v případě nemovitosti, která je ve výstavbě nebo je rekonstruována pro budoucí použití jako investice do nemovitostí, ale dosud nesplňuje definici investice do nemovitostí v IPSAS 16, „Investice do nemovitostí“. Po dokončení výstavby nebo rekonstrukce se nemovitost stává investicí do nemovitosti a účetní jednotka je povinna postupovat podle IPSAS 16. IPSAS 16 se také používá pro investice do nemovitostí, které jsou rekonstruovány za účelem pokračujícího budoucího používání jako investice do nemovitosti. Účetní jednotka, používající pro investice do nemovitostí model oceňování pořizovacími náklady v souladu s IPSAS 16, použije tento model i v tomto standardu.

Aktiva národního dědictví

8. Tento standard nepožaduje od účetní jednotky vykazání aktiv národního dědictví, která by jinak splňovala definici pozemků, budov a zařízení i kritéria na jejich vykazání. Pokud účetní jednotka vykazuje aktiva národního dědictví, pak musí splnit požadavky na zveřejňování stanovené tímto standardem a může, ale nemusí, splnit požadavky tohoto standardu na oceňování.
9. Některá aktiva se označují jako „aktiva národního dědictví“ z důvodu jejich kulturního, společenského nebo historického významu. Příklady aktiv národního dědictví zahrnují historické budovy a monumenty, archeologická naleziště, chráněná území, přírodní rezervace a umělecká díla. Aktiva národního dědictví se často vyznačují určitými vlastnostmi, mezi které patří (na druhou stranu to nejsou vlastnosti, které mají výhradně jen taková aktiva):
 - (a) jejich kulturní, společenská, vzdělávací a historická hodnota není spolehlivě vyjádřitelná finanční částkou založenou pouze na jejich tržní ceně;
 - (b) právní nebo statutární závazky mohou zakazovat nebo závažným způsobem omezovat jejich pozbytí prodejem;
 - (c) jsou často nenahraditelná a jejich hodnota se časem zvyšuje dokonce i v případě, kdy dochází ke zhoršování jejich fyzického stavu; a
 - (d) může být obtížné odhadnout jejich dobu použitelnosti, která může být v některých případech i stovky let.

Účetní jednotky veřejného sektoru mohou být držiteli rozsáhlých souborů aktiv národního dědictví, které byly získány v průběhu mnoha let nejrozličnějšími způsoby od nákupů, darování, přes dědění až po vyvlastňování. Tato aktiva jsou zřídka držena pro svoji schopnost vytvářet peněžní příjmy a navíc mohou existovat právní nebo společenské překážky je pro takový účel využívat.

10. Některá aktiva národního dědictví mají využitelný potenciál lišící se od jejich hodnoty jako součásti národního dědictví, například historická budova používaná pro umístění úřadu. V takových případech mohou být vykazována a oceňována na stejném základě jako ostatní položky pozemků, budov a zařízení. U ostatních aktiv národního dědictví je jejich využitelný potenciál omezen tím, že jsou národním dědictvím, například monumenty a zříceniny. Existence alternativního využitelného potenciálu tedy může ovlivnit volbu oceňovací základny.
11. Požadavky na zveřejnění v odstavcích 88 až 94 vyžadují, aby účetní jednotky zveřejnily informace o vykazovaných aktivech. Z uvedeného důvodu účetní jednotky, které vykazují aktiva národního dědictví, zveřejňují ve spojitosti s těmito aktivy například následující údaje:
- použitou oceňovací základnu;
 - použitou metodu odpisování, pokud existuje;
 - hrubou účetní hodnotu;
 - oprávky ke konci účetního období, pokud existují; a
 - rozpis účetních hodnot na začátku a konci účetního období zobrazující jednotlivé součásti.

Podniky veřejné správy

12. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) vysvětluje, že podniky veřejného sektoru (PVS) používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávané Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). PVS jsou definovány v IPSAS 1 „Předkládání účetní závěrky“.

Definice

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

Účetní hodnota je částka, ve které je aktivum zachyceno po odečtení všech kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.

Třída pozemků, budov a zařízení představuje seskupení aktiv, která se podobají svojí podstatou a funkcí v činnosti účetní jednotky a která jsou pro potřeby zveřejňování vykazována v účetní závěrce jako jedna položka.

Pořizovací náklad je zaplacená částka peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, případně reálná hodnota jiné protihodnoty vydané za účelem nabytí aktiva v době jeho koupě nebo výstavby.

Odpis je systematické rozpouštění odepisatelné částky aktiva v průběhu doby jeho použitelnosti.

Odepisatelná částka jsou pořizovací náklady aktiva nebo jiná částka, která je nahrazuje, snižena o jeho zbytkovou hodnotu.

Hodnota specifická pro účetní jednotku je současná hodnota peněžních toků, které 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.

Směnné transakce jsou 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.

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

Ztráta ze snížení hodnoty peněžotvorného aktiva je částka, o kterou účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku.

Ztráta ze snížení hodnoty nepeněžotvorného aktiva je částka, o kterou účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou využitelnou částku.

Nesměnné transakce jsou 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.

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotné položky aktiv, která:

- (a) jsou držena za účelem výroby nebo dodávky zboží, výrobků nebo služeb, za účelem pronájmu třetím stranám nebo pro administrativní účely
- (b) podle předpokladu budou užívána více než jedno účetní období.

Zpětnězískatelná částka je reálná hodnota nepeněžotvorného aktiva snižena o náklady spojené s prodejem nebo jeho hodnota z užívání, je-li tato vyšší.

Zpětnězískatelná částka použitelnosti je reálná hodnota nepeněžotvorného aktiva snižena o náklady spojené s prodejem nebo jeho hodnota z užívání, je-li tato vyšší.

Zbytková hodnota je odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka získala pozbytím aktiva po odpočtu odhadnutých nákladů na pozbytí, jestliže je aktivum na konci předpokládané doby jeho použitelnosti.

Doba použitelnosti je buď:

- (a) období, po která bude aktivum dle očekávání jednotkou užíváno; nebo
- (b) očekávaný počet výrobků nebo podobných jednotek, které jednotka dle očekávání získá z daného aktiva.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

Rozpoznání

14. **Pořizovací náklad položky pozemků, budov a zařízení se vykáže jako aktivum pouze v případě, že:**
 - (a) je pravděpodobné, že účetní jednotce poplyne z dané položky budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál; a
 - (b) účetní jednotka je schopna spolehlivě stanovit pořizovací náklad nebo reálnou hodnotu takové položky.
15. *Originál neobsahuje text*
16. *Originál neobsahuje text*
17. Náhradní díly a záložní zařízení jsou obvykle vedeny jako zásoby a při jejich spotřebě vykážány jako součást přebytku/schodku. Nicméně významné náhradní díly a záložní zařízení jsou kvalifikovány jako součást položky pozemků, budov a zařízení, pokud účetní jednotka očekává, že je bude používat během více než jednoho období. Obdobně, jestliže je možné náhradní díly a záložní zařízení použít jen ve spojení s určitou položkou pozemků, budov a zařízení, pak jsou tyto položky vykážány jako pozemky, budovy a zařízení.
18. Tento standard neurčuje, jakými jednotkami mají být aktiva identifikována při jejich rozpoznání, tzn. co je jednotlivou položkou pozemků budov a zařízení. Proto je při uplatňování kritérií pro rozpoznání nezbytné provést úsudek, který je individuální v daných podmínkách účetní jednotky. V některých případech může být vhodné individuálně nevýznamné položky, jako jsou knihy nebo počítačová zařízení a jiné drobné položky zařízení, agregovat a kritéria použít na jejich celkovou hodnotu.
19. Účetní jednotka použije tato kritéria rozpoznání na veškeré pořizovací náklady svých budov, pozemků a zařízení v okamžiku jejich vzniku. Tyto pořizovací

náklady zahrnují pořizovací náklady, které vznikly prvotně při akvizici nebo výstavbě dané položky pozemků, budov a zařízení a pořizovací náklady vzniklé následně při přidání části nebo jejich výměně či jejich servisu.

20. Speciální vojenská zařízení běžně splňují definici pozemků, budov a zařízení a musí být uznána jako aktivum v souladu tímto standardem.

Infrastrukturní aktiva

21. Některá aktiva jsou označována obecně jako „infrastrukturní aktiva“. Ačkoliv universální definice infrastrukturních aktiv neexistuje, mají tato aktiva obvykle některé nebo všechny následující vlastnosti:

- (a) jsou součástí rozvodných systémů nebo sítí;
- (b) jsou specifické povahy a nemají alternativní způsob použití;
- (c) jsou nemovité; a
- (d) podléhají omezení v dispozici s nimi.

Ačkoliv vlastnictví infrastrukturních aktiv není omezeno jen na účetní jednotky veřejného sektoru, nacházejí se významná infrastrukturní aktiva často ve veřejném sektoru. Infrastrukturní aktiva splňují definici pozemků, budov a zařízení a musí být vykázána v souladu s tímto standardem. Příkladem infrastrukturních aktiv jsou silniční sítě, kanalizační systémy, systémy pro zajištění dodávek vody a energií a komunikační sítě.

Počáteční pořizovací náklady

22. Některé položky pozemků, budov a zařízení mohou být nezbytné z bezpečnostních nebo ekologických důvodů. Ačkoliv akvizice takových pozemků, budov a zařízení nezvyšuje přímo budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál jakéhokoliv existujícího pozemku, budovy nebo zařízení, může být nezbytná k tomu, aby účetní jednotka získala budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál z jiných svých aktiv. Taková položka pozemků, budov a zařízení splňuje požadavky na rozpoznání aktiva, protože umožňuje účetní jednotce vytvořit ze souvisejících aktiv budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál převyšující to, co by mohla získat, kdyby takovou položku nepořídila. Protipožární předpisy mohou například vyžadovat od nemocnice zabudovat nové hasicí zařízení. Toto vylepšení se vykáže jako aktivum, protože bez něj by účetní jednotka nemohla provozovat nemocnici v souladu s regulačními předpisy. Výsledná účetní hodnota takových aktiv však podléhá testování na snížení hodnoty v souladu s IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“.

Následné výdaje

23. Na základě pravidla vykazování v odstavci 14, nevykazuje účetní jednotka v účetní hodnotě položky pozemků, budov a zařízení náklady na každodenní údržbu položky. Takové náklady se vykazují spíše jako součást přebytku nebo

schodku. Náklady na každodenní údržbu jsou tvořeny převážně osobními náklady a spotřebou materiálu a služeb a mohou zahrnovat také pořizovací náklady drobných děl. Účel takových výdajů je většinou nazýván jako „opravy a udržování“ položky pozemků, budov a zařízení.

24. Části položek pozemků, budov a zařízení mohou vyžadovat výměnu v pravidelných intervalech. Například silnice může vyžadovat nový povrch po několika letech, vysoká pec může vyžadovat novou vyzdívkou po určitém počtu provozních hodin; vnitřní vybavení letadla jako jsou sedadla a kuchyňka může vyžadovat výměnu několikrát v průběhu životnosti trupu letadla. Části pozemků, budov a zařízení mohou vyžadovat výměnu i v méně častých intervalech, jako je například výměna příček v budově nebo výměnu, která se vůbec neopakuje. Na základě zásady rozpoznání uvedené v odstavci 14 vykáže účetní jednotka jako součást účetní hodnoty pozemku, budovy a zařízení náklady na výměnu částí dané položky v okamžiku jejich vzniku, pokud daná kritéria rozpoznání splňují. Účetní hodnota takových vyměňovaných částí je odúčtována v souladu s pravidly odúčtování uvedenými v tomto standardu (viz odstavce 82 až 87).
25. Podmínka pro pokračování v užívání položky pozemků, budov a zařízení (například letadla) může vyžadovat provedení významných revizí ke zjištění závad bez ohledu na to, které části se vyměnily. Vždy, když se taková revize provede, vykáže se náklady na ni v účetní hodnotě dané položky pozemků, budov a zařízení jako výměna, pokud splňuje kritéria rozpoznání. Jakákoliv zbývající účetní hodnota nákladů na předcházející revizi (oddělená od fyzických částí) je odúčtována. Takto se postupuje bez ohledu na to, zda náklady na předchozí revizi byly identifikovány jako součást transakce, při které byla položka nakoupena nebo postavena. Pokud je to nezbytné, mohou být použity odhadované náklady budoucí obdobné revize, jako indikátor toho, jaká byla hodnota stávající revize v okamžiku, kdy byla položka nakupována nebo stavěna.

Ocenění při rozpoznání

26. **Položka pozemků, budov a zařízení, která je uznána jako aktivum, se prvotně ocení svými pořizovacími náklady.**
27. **Pokud je aktivum získáno prostřednictvím nesměnné transakce, pak jsou jeho pořizovací náklady stanoveny jako reálná hodnota v okamžiku jeho získání.**
28. Položka pozemků, budov a zařízení může být získána prostřednictvím nesměnné transakce. Například pozemky mohou být převedeny na místní samosprávu developerem za nulovou nebo nominální protihodnotu, aby mohla místní samospráva v rámci svého rozvoje vybudovat parky, silnice a cesty. Aktivum může být také získáno prostřednictvím nesměnné transakce

uplatněním práva na vyvlastnění. Za těchto okolností je pořizovacím nákladem položky její reálná hodnota v okamžiku jejího získání.

29. Pokud byly položky pozemků, budov a zařízení získané bezúplatně nebo za své nominální náklady, a byly tedy při uznání oceněny na úrovni jejich reálné hodnoty v souladu s požadavky odstavce 27, pak to pro účely tohoto standardu nezakládá důvody k přecenění. Proto se požadavky na přecenění uvedené v odstavci 44 a doprovodný komentář v odstavcích 45 až 50 použijí pouze tam, kde se účetní jednotka rozhodne přecenit danou položku pozemků, budov a zařízení až v následujícím účetním období.

Složky pořizovacích nákladů

30. Pořizovací náklady položky pozemků, budov a zařízení zahrnují:
- (a) kupní cenu včetně dovozních cel a daní, které nelze nárokovat, po odečtení obchodních slev a rabatů;
 - (b) veškeré náklady přímo přiřaditelné k uvedení aktiva na místo a do stavu nezbytného pro jeho správný provoz v souladu se záměry vedení;
 - (c) prvotní odhad nákladů na demontáž a odstranění položky a na uvedení místa, na kterém se nachází, do původního stavu; závazek vzniklý účetní jednotce při nabytí položky nebo jako důsledek používání položky během určitého období k jiným účelům než k vytváření zásob během tohoto období.
31. Příklady přímo přiřaditelných nákladů jsou:
- (a) náklady na zaměstnanecké požitky (jak jsou definovány příslušným mezinárodním nebo národním účetním standardem zabývajícím se zaměstnaneckými požitky) vyplývající z výstavby nebo z pořízení položky pozemků, budov a zařízení;
 - (b) náklady na přípravu místa;
 - (c) počáteční náklady na dopravu a manipulaci;
 - (d) náklady na instalaci a montáž;
 - (e) náklady na testování toho, zda aktivum pracuje správně, po odečtení čistých výnosů z prodeje všech položek vyrobených v rámci uvádění aktiva na dané místo a do provozuschopného stavu (jako jsou vzorky vyrobené při testování zařízení); a
 - (f) poplatky za odborné služby.
32. Účetní jednotka použije IPSAS 12 „Zásoby“ pro pořizovací náklady související s povinnostmi demontáže, přemístění a uvedení místa, na kterém se položka nachází, do původního stavu. Tyto náklady jsou vynaloženy během příslušného období jako důsledek používání položky k vytváření zásob během tohoto období. Povinnosti, související s pořizovacími náklady zaúčtovanými

v souladu s IPSAS 12 a IPSAS 17, jsou uznány a oceněny v souladu s IPSAS 19 „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva”.

33. Příklady nákladů, které tvoří pořizovací náklady položky pozemků, budov a zařízení, jsou:
- (a) náklady na otevření nového zařízení;
 - (b) náklady na představení nového produktu nebo služeb (včetně nákladů na inzerci a propagaci);
 - (c) náklady na podnikání v nové oblasti nebo s novým druhem zákazníků (včetně nákladů na výškolení zaměstnanců); a
 - (d) správní a jiné všeobecné režijní náklady.
34. Uznávání nákladů jako součásti účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení skončí, když je položka na určeném místě a ve stavu nezbytném pro její správný provoz v souladu se záměry vedení. Z toho důvodu nejsou náklady vynaložené na používání nebo přemístění položky zahrnuty do její účetní hodnoty. Například následující náklady nejsou zahrnuty do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení:
- (a) náklady vynaložené na položku, která je již schopna správného provozu v souladu se záměry vedení, avšak musí být ještě uvedena v činnost nebo je provozována na menší než plný výkon;
 - (b) počáteční provozní újmy, jako ty, které jsou vynaloženy v době stimulace poptávky po výstupech z dané položky; a
 - (c) náklady na přemístění nebo reorganizaci některých nebo všech činností účetní jednotky.
35. Některé činnosti se vyskytují ve spojení s výstavbou nebo rekonstrukcí položky pozemků, budov a zařízení, ale nejsou nezbytné pro uvedení položky na určené místo a do stavu nezbytného pro její správný provoz v souladu se záměry vedení. Tyto vedlejší činnosti se mohou vyskytnout před nebo v průběhu výstavby nebo rekonstrukce. Například výnosy mohou plynout z používání staveniště jako parkoviště do doby zahájení výstavby. Protože vedlejší činnosti nejsou nezbytné pro uvedení položky na určené místo a do stavu nezbytného pro její správný provoz v souladu se záměry vedení, jsou výnosy a odpovídající náklady z vedlejších činností uznány jako součást přebytku nebo schodku a jsou zahrnuty podle zvoleného způsobu klasifikace nákladů a výnosů.
36. Pořizovací náklady aktiva vyrobeného ve vlastní režii jsou stanoveny při použití stejných zásad jako v případě nakoupeného aktiva. Pokud je předmětem činnosti účetní jednotky výroba obdobných aktiv na prodej, pak jsou pořizovací náklady takového aktiva obvykle stejné jako náklady na výrobu srovnatelného aktiva určeného k prodeji (viz IPSAS 12 „Zásoby“).

Jakýkoliv interní přebytek je proto z těchto pořizovacích nákladů vyloučen. Podobně se do pořizovacích nákladů nezahrnují náklady na neobvyklé množství znehodnoceného materiálu, zbytečných či promarněných prací nebo jiných prostředků, které byly vynaloženy při vlastní výrobě aktiv. IPSAS 5 „Výpůjční náklady“ stanoví kritéria, která musí být splněna před tím, než jsou úrokové náklady uznány jako součást účetní hodnoty pozemků, budov a zařízení vyrobených ve vlastní režii

Vyčíslení pořizovacích nákladů

37. Pořizovacím nákladem položky pozemků, budov a zařízení je ekvivalent kupní ceny, která byla uhrazena penězi, nebo v případě položky podle odstavce 27, její reálná hodnota k datu uznání. Pokud je platba odložena oproti normálním platebním podmínkám, je rozdíl mezi ekvivalentem kupní ceny uhrazené penězi a celkovou platbou vykazován jako úrok v průběhu období poskytnutého úvěru, jestliže takový úrok není uznán jako součást účetní hodnoty položky v souladu s povoleným alternativním řešením uvedeným v IPSAS 5.
38. Jedna nebo více položek pozemků, budov a zařízení může být získána směnou za nepeněžní aktivum nebo za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Následující úprava se z důvodu zjednodušení odkazuje na směnu jednoho nepeněžního aktiva za jiné, ale vztahuje se rovněž na všechny typy směn popsané v předcházející větě. Pořizovací náklady na takovou položku pozemků, budov a zařízení jsou oceněny na úrovni reálné hodnoty, pokud nejde o následující případy: (a) směnná transakce postrádá komerční charakter nebo (b) reálná hodnota obdrženého aktiva ani pozbývaného aktiva není spolehlivě stanovitelná. Pořízená položka je tímto způsobem oceněna, i když účetní jednotka nemůže okamžitě ukončit vykazování pozbývaného aktiva. Není-li pořizovaná položka oceněna na úrovni její reálné hodnoty, jsou její pořizovací náklady oceněny na úrovni účetní hodnoty pozbývaného aktiva.
39. Účetní jednotka rozhodne, zda je směnná transakce komerčního charakteru, tím, že zváží rozsah, v jakém se očekává změna budoucích peněžních přítoků nebo využitelného potenciálu souvisejících s výsledkem transakce. Směnná transakce je komerčního charakteru, jestliže:
 - (a) povaha (riziko, načasování a množství) peněžních přítoků nebo využitelného potenciálu obdrženého aktiva se liší od povahy peněžních přítoků nebo využitelného potenciálu převáděného aktiva; nebo
 - (b) hodnota specifická pro účetní jednotku, týkající se části jejich činností dotčených transakcí, se mění v důsledku této směny; a
 - (c) rozdíl mezi body (a) a (b) je významný vzhledem k reálné hodnotě směřovaných aktiv.

Pro účel zjišťování, zda směnná transakce je komerčního charakteru, musí hodnota specifická pro účetní jednotku, týkající se části jejich činností

dotčených transakcí, musí odrážet peněžní toky po zdanění, jsou-li předmětem zdanění. Výsledek těchto analýz může být jasný bez toho, aby účetní jednotka musela provádět podrobné rozborů.

40. Reálná hodnota aktiva, pro které neexistují srovnatelné tržní transakce, je spolehlivě stanovitelná, když: (a) variabilita rozsahu odhadů reálných hodnot není pro toto aktivum významná, nebo (b) pravděpodobnosti různých odhadů uvnitř rozsahu mohou být spolehlivě vyhodnoceny a použity pro stanovení reálné hodnoty. Je-li účetní jednotka schopna spolehlivě zjistit reálnou hodnotu buď obdrženého aktiva nebo pozbývaného aktiva, potom je reálná hodnota pozbývaného aktiva použita pro stanovení pořizovacích nákladů obdrženého aktiva, pokud není stanovení reálné hodnoty obdrženého aktiva zřejmější.
41. Pořizovací náklady položky pozemků, budov a zařízení držené nájemcem v rámci finančního leasingu jsou upraveny v souladu s IPSAS 13 „Leasingy“.

Následné ocenění

42. Účetní jednotka si jako svoji účetní metodu zvolí buď model oceňování pořizovacími náklady uvedený v odstavci 43, nebo přeceňovací model uvedený v odstavci 44, a tuto účetní metodu použije na všechny třídy pozemků, budov a zařízení.

Model oceňování pořizovacími náklady

43. Položka pozemků, budov a zařízení se po vykázáni oceňuje ve výši svých pořizovacích nákladů snížených o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty aktiva.

Přeceňovací model

44. Položka pozemků, budov a zařízení, jejíž reálná hodnota je spolehlivě zjistitelná, se po vykázáni oceňuje v přeceněné částce, která představuje reálnou hodnotu aktiva k datu přecenění, sníženou o následné kumulované odpisy a následné kumulované ztráty ze snížení hodnoty aktiva. Takové přecenění se provádí s dostatečnou pravidelností, aby bylo zajištěno, že se účetní hodnota významně neliší od té, která by byla určena jako reálná hodnota k datu vykázáni. Účetní řešení přecenění je upraveno v odstavcích 54 až 56.
45. Reálná hodnota položek pozemků je obvykle určena odhadem, který vychází z informací trhu. Reálná hodnota položek budov a zařízení je obvykle jejich tržní cenou určenou odhadem. Odhad reálné hodnoty aktiva je za normálních okolností proveden znalcem z oboru oceňování, který má odpovídající a uznávanou odbornou kvalifikaci. V případě mnoha aktiv bude reálná hodnota snadno zjistitelná prostřednictvím cen kótovaných na aktivním a likvidním trhu. Aktuální tržní ceny mohou být získány zpravidla pro pozemky,

- nespecializované budovy, motorové dopravní prostředky a řadu dalších typů budov a zařízení.
46. U některých aktiv veřejného sektoru může být obtížné stanovit jejich tržní hodnotu, protože nedochází s tímto aktivem k žádným tržním transakcím. Některé účetní jednotky veřejného sektoru mohou mít takových aktiv významné množství.
 47. Pokud nejsou dostupné průkazné informace pro stanovení tržní ceny prostřednictvím aktivního a likvidního trhu s položkami pozemků, budov a zařízení, pak může být reálná hodnota položky určena pomocí srovnání s hodnotou jiné položky podobných vlastností, v obdobném stavu a lokalitě. Například reálná hodnota nevyužívaného pozemku vlastněného vládou, který je držen po velmi dlouhou dobu, během níž došlo pouze k několika transakcím, může být stanovena srovnáním s pozemkem s obdobnými vlastnostmi a umístěním v podobné lokalitě, jehož tržní cena je známá. V případě specializovaných budov a jiných staveb může být reálná hodnota odhadnuta pomocí nákladů na jejich výměnu snížených o kumulované odpisy nebo prostřednictvím metody nákladů na obnovu nebo metody využitelných jednotek (viz IPSAS 21). V mnoha případech mohou být náklady na výměnu aktiva stanoveny srovnáním s kupní cenou obdobného aktiva s podobným zbývajícím využitelným potenciálem, dosažitelnou na aktivním a likvidním trhu. V některých případech jsou nejlepším způsobem stanovení nákladů na výměnu aktiva jeho reprodukční náklady. Například v případě zničení parlamentní budovy by vzhledem k jejímu významu pro veřejnost měla být provedena spíše její obnova než její výměna například náhradou za jiné prostory.
 48. Neexistují-li pro položky budov a zařízení specializované povahy reálné hodnoty vycházející z informací trhu, může účetní jednotka stanovit reálnou hodnotu například na základě reprodukčních nákladů, nákladů na výměnu aktiva snížených o kumulované odpisy, nebo pomocí metody nákladů na obnovu nebo metody využitelných jednotek (viz IPSAS 21). Takové náklady na výměnu položky budov nebo zařízení lze stanovit srovnáním s tržní kupní cenou součástí použitých k výrobě aktiva nebo s indexovanou cenou stejného nebo obdobného aktiva založenou na ceně v předchozím období. Pokud je použita metoda indexované ceny, je vyžadováno posouzení toho, zda se během období změnila významně výrobní technologie a jestli je kapacita srovnávaného aktiva stejná jako kapacita oceňovaného aktiva.
 49. Četnost přeceňování závisí na tom, jak se mění reálné hodnoty položek pozemků, budov a zařízení, které jsou předmětem přeceňování. Když se reálná hodnota přeceňovaného aktiva významně liší od jeho účetní hodnoty, pak je provedení přecenění nezbytné. Některé položky pozemků, budov a zařízení procházejí významnými a častými změnami reálné hodnoty, a proto je nezbytné jejich roční přeceňování. Tak časté přecenění však není nutné u položek pozemků, budov a zařízení, které vykazují jen nevýznamný pohyb své

reálné hodnoty. Místo toho může být nezbytné přecenění položky pouze jednou za tři nebo pět let.

50. Jestliže je položka pozemků, budov a zařízení přeceněna, pak je nutno k veškerým kumulovaným odpisům k datu přecenění přistupovat jedním z následujících způsobů:
- (a) přepočtem ve stejném poměru jako je změna hrubé účetní hodnoty aktiva, a to tak, aby se čistá účetní hodnota aktiva po přecenění rovnala přeceněné částce. Tato metoda se často používá v případech, kdy je aktivum přeceněno pomocí jeho poměru k nákladům na jeho výměnu sníženým o kumulované odpisy.
 - (b) vyloučením proti hrubé účetní hodnotě aktiva, čímž je aktivum vykázáno nově ve své přeceněné částce. Tato metoda je často užívána pro budovy.

Částky úprav vznikajících z přepočtených nebo vyloučených opravek tvoří část zvýšení nebo poklesu účetní hodnoty, se kterou se zachází v souladu s odstavci 54 a 55.

51. **Jestliže je přeceněna jedna položka pozemků, budov a zařízení, pak se přecenění i celá třída pozemků, budov a zařízení, do které aktivum patří.**
52. Třída pozemků, budov a zařízení je seskupením aktiv stejné povahy nebo funkce, které účetní jednotka využívá ke své činnosti. Příklady jednotlivých tříd jsou následující:
- (a) pozemky;
 - (b) provozní budovy;
 - (c) silnice;
 - (d) stroje;
 - (e) elektrické rozvodné sítě;
 - (f) lodě;
 - (g) letadla;
 - (h) speciální vojenská zařízení;
 - (i) motorové dopravní prostředky;
 - (j) nábytek a inventář;
 - (k) kancelářské zařízení; a
 - (l) těžební věže.
53. Položky, které jsou součástí jedné třídy pozemků, budov a zařízení, jsou přeceňovány současně, aby se zabránilo selektivnímu přeceňování aktiv

a vykazování částek v účetní závěrce, které by byly směsicí pořizovacích nákladů a hodnot stanovených k různému datu. Třída aktiv však může být přeceňována postupně tak, aby se zajistilo, že přecenění celé třídy aktiv bude kompletní v průběhu krátkého časového období a přecenění bude udržováno aktuální.

54. **Jestliže účetní hodnota třídy aktiv v důsledku přecenění vzroste, pak se takové zvýšení zachytí přímo ve prospěch fondu z přecenění. Toto zvýšení se však vykáže jako součást přebytku nebo schodku v takovém rozsahu, v jakém se zruší dříve vykázané snížení přecenění stejné třídy aktiv jako součást přebytku nebo schodku.**
55. **Jestliže účetní hodnota třídy aktiv v důsledku přecenění klesne, pak se takové snížení zachytí jako součást přebytku nebo schodku. Toto snížení se však zachytí přímo na vrub fondu z přecenění v rozsahu jakéhokoliv zůstatku fondu z přecenění vztahující se k této třídě aktiv.**
56. **Zvýšení nebo snížení z přecenění individuálních položek v rámci třídy pozemků, budov a zařízení musí být kompenzováno vzájemně v rámci třídy, nesmí však být kompenzováno s přeceněním aktiv v jiných třídách.**
57. Některé nebo veškeré přebytky z přecenění zahrnuté do čistých aktiv/vlastního kapitálu týkající se pozemků, budov a zařízení mohou být převedeny přímo do kumulovaných přebytků nebo schodků v okamžiku, kdy jsou tato aktiva vyňata. To může představovat převedení části nebo celého přebytku, když jsou aktiva dané třídy pozemků, budov a zařízení, ke kterým se přebytek z přecenění vztahuje, vyřazena. Část přeceňovacího rozdílu však se může stát aktivem užívaným účetní jednotkou. V takovém případě by částka převáděného přebytku byla rozdílem mezi odpisy vypočtenými z přeceněné účetní hodnoty aktiva a odpisy vypočtenými z původních pořizovacích nákladů aktiva. Převody z fondu přecenění do kumulovaných přebytků nebo schodků se neprovádí přes přebytek nebo schodek.
58. Návod k řešení dopadu přebytku vzniklého přeceněním pozemků, budov a zařízení na daně, pokud k nějakým daňovým dopadům dochází, lze nalézt v příslušném mezinárodním nebo národním standardu zabývajícím se daněmi ze zisku.

Odpisování

59. **Každá část položky pozemků, budov a zařízení, jejíž pořizovací náklady jsou významné ve vztahu k celkovým pořizovacím nákladům této položky, musí být odpisována samostatně.**
60. Účetní jednotka alokuje částku původně uznanou v souvislosti s položkou pozemků, budov a zařízení do významných komponent a každá taková komponenta se odpisuje samostatně. Například ve většině případů by v rámci silniční sítě musela samostatně odpisovat chodníky, opěry, vodní regulace a kanály, stezky pro pěší, mosty a osvětlení. Obdobně může být vhodné

samostatně odpisovat trup a motory letadla, ať již vlastněného účetní jednotkou nebo užívané na základě finančního leasingu.

61. Významná komponenta položky pozemků, budov a zařízení může mít shodnou dobu použitelnosti a odpisovou metodu s dobou použitelnosti a odpisovou metodou jiné významné komponenty stejné položky. Takové komponenty mohou být při stanovení výše odpisů seskupeny.
62. Pokud účetní jednotka samostatně odpisuje některé komponenty položky pozemků, budov a zařízení, pak odpisuje samostatně také zbytek této položky. Tento zbytek se skládá z těch komponent položky, které nejsou samostatně významné. Jestliže má účetní jednotka pro tyto komponenty různá očekávání, může být nezbytné pro odpisování zbytku použít aproximační metodu způsobem, který věrně odráží průběh spotřeby a/nebo dobu použitelnosti jejich komponent.
63. Účetní jednotka se může rozhodnout samostatně odpisovat takové komponenty položky, jejichž pořizovací náklady nejsou ve srovnání s celkovými pořizovacími náklady položky významné.
64. **Odpisy se v každém období zachycují jako část přebytku nebo schodku, pokud se nestanou součástí účetní hodnoty jiného aktiva.**
65. Odpis účtovaný za období se obvykle zachycuje jako část přebytku nebo schodku. Někdy je však budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál aktiva spotřebován při výrobě jiných aktiv. V tomto případě představuje odpis části pořizovacích nákladů jiného aktiva a je zahrnut do jeho účetní hodnoty. Například odpisování výrobní budovy a zařízení je zahrnuto do nákladů na přeměnu zásob (viz IPSAS 12). Obdobně odpisy pozemků, budov a zařízení používaných pro výzkumnou činnost mohou být zahrnuty do nákladů na nehmotné aktivum uznané v souladu s příslušným mezinárodním nebo národním účetním standardem zabývajícím se nehmotnými aktivy.

Odpisovatelná částka a doba odpisování

66. **Odpisovatelná částka aktiva musí být systematicky alokována na celou dobu jeho použitelnosti.**
67. **Zbytková hodnota a doba použitelnosti aktiva musí být prověřována nejméně jednou ročně k datu vykazání, a pokud se očekávání liší od předchozích odhadů, je třeba změnu vykazat jako změnu účetního odhadu v souladu s IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.**
68. Odpisy jsou vykazovány, i když reálná hodnota aktiva převyšuje jeho účetní hodnotu, a to tak dlouho, dokud zbytková hodnota aktiva nepřesáhne jeho účetní hodnotu. Oprava a údržba aktiva nevyklučuje nutnost jeho odpisování. Naopak, některá aktiva mohou být špatně udržována nebo údržba může být odložena na neurčito vzhledem k rozpočtovým omezením. Tam, kde pravidla

- nakládání s aktivy zhoršují opotřebení aktiva, by měla být doba použitelnosti přehodnocena a upravena vhodným způsobem.
69. Odpisovatelná částka aktiva je stanovena po odečtení jeho zbytkové hodnoty. V praxi často bývá zbytková hodnota aktiva nepatrná, a proto je při výpočtu odpisovatelné částky považovaná za nevýznamnou.
70. Zbytková hodnota aktiva se může zvýšit na hodnotu, která se rovná účetní hodnotě aktiva nebo je vyšší. Pokud k tomu dojde, přestane se aktivum odpisovat, dokud jeho zbytková hodnota následně neklesne na částku nižší než účetní hodnota aktiva.
71. Odpisování aktiva se zahájí, je-li aktivum připraveno k užívání, tzn. jakmile se nachází na určeném místě a ve stavu nezbytném pro jeho správný provoz v souladu se záměry vedení. Odpisování aktiva končí ke dni jeho vynětí. Odpisování proto nekončí, pouze když se aktivum přestane využívat nebo je odebráno z aktivního užívání a připraveno k vyřazení, ledaže by bylo již zcela odepsáno. Jsou-li však použity výkonové odpisy, může být částka odpisů nulová, pokud se aktivum nepoužívá k výrobě.
72. Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojený s položkou pozemků, budov a zařízení je účetní jednotkou spotřebováván převážně užíváním aktiva. Často však pokles ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, které mohly být z daného aktiva získány, zapříčiňují i jiné faktory jako jsou technické či komerční zastarávání a opotřebení, ke kterým dochází i v případě, že aktivum zůstává v nečinnosti. V důsledku toho se musí vzít při určování doby použitelnosti aktiva v úvahu všechny následující faktory:
- (a) předpokládané použití aktiva. Použití je určeno s ohledem na očekávanou kapacitu aktiva nebo jeho fyzický výkon.
 - (b) očekávané fyzické opotřebení a zastarávání, které je závislé na provozních faktorech, jako je množství směn, ve kterých je aktivum používáno, na programu oprav a údržby a na péči a údržbě aktiva v době jeho nečinnosti.
 - (c) technické či komerční zastarávání v důsledku změn nebo zdokonalování výroby nebo změn tržní poptávky po výrobcích nebo službách produkovaných daným aktivem.
 - (d) zákonná nebo obdobná omezení užívání aktiva, jako je třeba datum vypršení doby souvisejících pronájmů.
73. Doba použitelnosti aktiva je definovaná za podmínek předpokládané užitečnosti aktiva pro účetní jednotku. Záměry vedení účetní jednotky v oblasti řízení aktiv mohou zahrnovat i pozbytí aktiv po určené době nebo po spotřebě určeného množství budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu spojeného s aktivem. Z uvedeného důvodu může být

doba použitelnosti aktiva kratší než je jeho ekonomická životnost. Odhad doby použitelnosti aktiva je věcí úsudku založeného na zkušenostech účetní jednotky s podobnými aktivy.

74. Pozemky a budovy jsou oddělitelnými aktivy a je o nich účtováno odděleně, i když jsou pořízeny společně. S určitými výjimkami (například lomy a místa používaná jako skládky odpadů) mají pozemky neomezenou dobu použitelnosti, a proto se neodpisují. Budovy mají omezenou dobu použitelnosti, a jsou proto odpisovatelnými aktivy. Zvýšení hodnoty pozemků, na kterých stojí budova, nijak neovlivňuje stanovení odpisovatelné částky dané budovy.
75. Zahrnují-li pořizovací náklady na pozemek i náklady na demontáž budov, na jejich odstranění a uvedení pozemku do původního stavu, odpisuje se tato část pozemků během období, kdy plyne ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál získaný vynaložením těchto nákladů. V některých případech může mít samotný pozemek omezenou dobu použitelnosti; v takovém případě se odpisuje způsobem, který odráží prospěch nebo využitelný potenciál odvozený z pozemku.

Odpisová metoda

76. **Odpisová metoda odráží očekávaný způsob, jakým bude budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál aktiva spotřebováván účetní jednotkou.**
77. **Odpisová metoda použitá pro aktiva se periodicky prověřuje nejméně jednou ročně k datu vykazání a při výskytu významných změn v očekávaném rozložení spotřeby budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu z těchto aktiv se změní metoda tak, aby odrážela změněné rozložení prospěchu. Takové změny se zaúčtují jako změny účetního odhadu v souladu s IPSAS 3.**
78. K systematickému rozvržení odepsatelné částky aktiva v průběhu doby jeho použitelnosti mohou být použity nejrůznější odpisové metody. Mezi tyto metody patří metoda rovnoměrných odpisů, metoda zmenšujícího se základu a metody výkonové. Rovnoměrné odpisování vede ke konstantnímu účetnímu zachycení po dobu použitelnosti aktiva, pokud se nezmění jeho zbytková hodnota. Metoda zmenšujícího se základu vede ke snižujícímu se (degresivnímu) účetnímu zachycení v průběhu doby použitelnosti. Metoda výkonová vede k zachycení založenému na očekávaném užití nebo výkonu daného aktiva. Účetní jednotka zvolí metodu, která nejlépe odráží očekávaný průběh spotřeby budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu aktiva. Tato metoda je poté konzistentně používána v jednotlivých obdobích, pokud nedojde ke změně v očekávaném průběhu spotřeby budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu.

Snížení hodnoty

79. Ke zjištění toho, zda u položky pozemků, budov a zařízení došlo ke snížení hodnoty, použije účetní jednotka IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžitelných aktiv“. Uvedený standard vysvětluje, jak účetní jednotka prověřuje účetní hodnotu svých aktiv, jak určuje jejich zpětněziskatelnou částku využitelnosti a kdy uznává ztrátu ze snížení hodnoty nebo kdy toto uznání ruší.

Náhrady snížení hodnoty

80. **Náhrady od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, u kterých došlo ke snížení hodnoty, ztrátě nebo postoupení, se zahrnují do přebytku nebo schodku v okamžiku, kdy vznikl nárok na získání náhrady.**
81. Snížení hodnoty nebo ztráty položek pozemků, budov a zařízení, příslušné nároky na platby náhrad od třetích stran a následné pořízení nebo výstavba náhradních aktiv jsou samostatné ekonomické události a účtují se samostatně následujícím způsobem:
- (a) snížení hodnoty položek pozemků, budov a zařízení se vykazuje v souladu s IPSAS 21;
 - (b) vynětí vyřazených nebo zlikvidovaných položek pozemků, budov a zařízení se provádí v souladu s tímto standardem;
 - (c) náhrady od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, u nichž došlo ke snížení hodnoty, ztrátě nebo postoupení, se zahrnují do přebytku nebo schodku v okamžiku, kdy vznikl nárok na získání náhrady; a
 - (d) pořizovací náklady na položky pozemků, budov a zařízení, které byly obnoveny, zakoupeny nebo vybudovány jako náhrada, se určují v souladu s tímto standardem.

Vynětí

82. **Účetní hodnota položky pozemků, budov a zařízení je vyňata v následujících případech:**
- (a) **při pozbytí; nebo**
 - (b) **když se z použití nebo z pozbytí položky neočekává žádný budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.**
83. **Přínosy nebo újmy pocházející z vynětí položky pozemků, budov a zařízení se zahrne do přebytku nebo schodku, jakmile je položka vyňata (pokud IPSAS 13 „Leasingy“ nepožaduje při prodeji a zpětném leasingu jiné řešení). Přínosy se nevykazují jako výnosy z běžné činnosti.**

84. K pozbytí položky pozemků, budov a zařízení může dojít různými způsoby (například prodejem, zahájením finančního leasingu nebo darováním). Při určování data pozbytí položky použije účetní jednotka kritéria stanovená v IPSAS 9 „Výnosy ze směnných transakcí“ pro uznávání výnosů z prodeje zboží a výrobků. IPSAS 13 se vztahuje na pozbytí prodejem a zpětným leasingem.
85. Jestliže v souladu s pravidlem uznání uvedeným v odstavci 14 zahrne účetní jednotka do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení pořizovací náklady na náhradu komponenty dané položky, vyjme účetní hodnotu nahrazené komponenty bez ohledu na to, zda byla nahrazená komponenta odpisována samostatně. Nemůže-li účetní jednotka stanovit účetní hodnotu nahrazené komponenty, může použít pořizovací náklady na náhradu jako indikaci ke stanovení pořizovacích nákladů na nahrazenou komponentu v době, kdy byla pořízena nebo vybudována.
86. **Přínosy nebo újmy plynoucí z vynětí položky pozemků, budov a zařízení se určí jako rozdíl mezi čistým výnosem z pozbytí, pokud existuje, a účetní hodnotou položky.**
87. Pohledávka z titulu vyřazení položky pozemků, budov a zařízení je prvotně uznána na úrovni její reálné hodnoty. Je-li platba za položku odložena, je pohledávka prvotně zachycena na úrovni peněžního ekvivalentu kupní ceny. Rozdíl mezi nominální hodnotou vypořádání a peněžním ekvivalentem kupní ceny se v souladu s IPSAS 9 vykáže jako úrokový výnos zohledňující efektivní výnos z pohledávky.

Zveřejňování

88. Účetní závěrka musí zveřejňovat o každé z tříd pozemků, budov a zařízení, které jsou v ní vykazovány, následující informace:
- (a) oceňovací základny použité pro určení hrubé účetní hodnoty;
 - (b) použité metoda odpisování;
 - (c) dobu použitelnosti nebo použité odpisové sazby;
 - (d) hrubou účetní hodnotu a oprávkou (včetně kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty aktiv) k začátku a konci účetního období;
 - (e) rozpis účetních hodnot k začátku a konci účetního období, který obsahuje:
 - (i) přírůstky;
 - (ii) pozbytí;
 - (iii) akvizice v rámci kombinací účetních jednotek;
 - (iv) přírůstky nebo úbytky, které jsou důsledkem přeceňování podle odstavců 44, 54 a 55 a důsledkem případného snížení

- hodnoty vykázaného nebo zrušeného přímo proti čistým aktivům/vlastnímu kapitálu v souladu s IPSAS 21;
- (v) ztráty ze snížení hodnoty vykázané v přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 21;
 - (vi) ztráty ze snížení hodnoty zrušené v přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 21;
 - (vii) odpisy;
 - (viii) čisté kursové rozdíly vzniklé při převodu účetní závěrky z funkční měny do jiné měny vykazování, včetně převodu zahraničních operací do měny vykazování účetní jednotky; a
 - (ix) jiné změny.
89. Účetní závěrka musí zveřejňovat pro každou třídu pozemků, budov a zařízení vykazovaných v účetní závěrce také následující informace:
- (a) existenci a částky břemen, a pozemky, budovy a zařízení zatížené jako záruka za závazky;
 - (b) částku výdajů zahrnutou do účetní hodnoty položek pozemků, budov a zařízení během výstavby;
 - (c) částku smluvních závazků z titulu akvizice pozemků, budov a zařízení; a
 - (d) nejsou-li tyto informace zveřejněny samostatně ve Výkazu o finanční výkonnosti, zveřejní také částku náhrad od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, které mají sníženou hodnotu, byly ztraceny nebo vyjmuty, a které byly zahrnuty do přebytku nebo schodku.
90. Výběr odpisové metody a odhad doby použitelnosti jsou věci úsudku. Proto poskytuje zveřejnění použitých metod a odhadnuté doby použitelnosti či odpisových sazeb uživatelům účetní závěrky informace, které jim umožňují posoudit účetní pravidla zvolená managementem a porovnat je s jinými účetními jednotkami. Z podobných důvodů je nezbytné zveřejnit následující informace:
- (a) odpisy, ať již zahrnuté do přebytku nebo schodku, nebo jako součást pořizovacích nákladů jiných aktiv v daném období; a
 - (b) kumulované odpisy ke konci období.
91. Účetní jednotka v souladu s IPSAS 3 zveřejňuje povahu a vliv změn v účetních odhadech, které mají vliv buď v běžném období, nebo u kterých se očekává, že jej budou mít v dalších obdobích. Příčinou takového zveřejnění mohou být u pozemků, budov a zařízení změny v odhadech týkajících se:

- (a) zbytkové hodnoty;
 - (b) odhadovaných nákladů na demontáž, odstranění a uvedení do původního stavu jednotlivých pozemků;
 - (c) doby použitelnosti; a
 - (d) odpisových metod.
92. **Jestliže je třída pozemků, budov a zařízení vykazována v částkách po přecenění, pak musí být zveřejněny následující informace:**
- (a) **datum účinnosti přecenění;**
 - (b) **zda byl k přecenění přizván nezávislý odhadce;**
 - (c) **metody a významné předpoklady použité při stanovení reálných hodnot aktiv;**
 - (d) **rozsah, ve kterém byly reálné hodnoty aktiv stanoveny přímo odkazem na zjiřitelné ceny z aktivního trhu nebo na základě nedávných tržních transakcí mezi nezávislými stranami, nebo zda byly odhadnuty pomocí jiných oceňovacích technik;**
 - (e) **přebytek z přecenění, jeho změny za období a veškerá omezení v rozdělení jeho zůstatku vlastníkům nebo jiným podílníkům;**
 - (f) **celkovou částku všech přebytků z přecenění pro každou individuální položku pozemků, budov a zařízení v rámci třídy; a**
 - (g) **celkovou částku všech schodků z přecenění pro každou individuální položku pozemků, budov a zařízení v rámci třídy.**
93. Kromě požadavků na zveřejňování informací stanovených v odstavcích 88(e)(iv) až (vi), zveřejňuje účetní jednotka v souladu s IPSAS 21 ještě informace o snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení.
94. Pro potřeby uživatelů účetních závěrek mohou být relevantní rovněž následující informace:
- (a) účetní hodnota pozemků, budov a zařízení, které nejsou dočasně užívány;
 - (b) hrubá účetní hodnota těch pozemků, budov a zařízení, které jsou plně odepsány, ale stále se používají;
 - (c) účetní hodnota těch pozemků, budov a zařízení, jejichž aktivní užívání bylo ukončeno a čekají na své pozbytí;
 - (d) reálná hodnota těch pozemků, budov a zařízení, u kterých se výrazně liší od jejich účetní hodnoty v případě, že je používán model oceňování pořizovacími náklady.

Účetním jednotkám se proto doporučuje zveřejňování takových informací.

Přechodná ustanovení

95. **Od účetních jednotek se nevyžaduje vykázání pozemků, budov a zařízení za ta účetní období, která začínají po datu prvního použití akruální účetnictví v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor, a to v období pěti let.**
96. **Účetní jednotka, která poprvé zavede akruální účetnictví v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor, vykáže prvotně pozemky, budovy a zařízení v pořizovacích nákladech nebo v reálné hodnotě. Pro položky pozemků, budov a zařízení, které byly pořízeny bezplatně nebo za své nominální náklady, je pořizovacím nákladem jejich reálná hodnota k datu pořízení.**
97. **Účetní jednotka vykáže dopad prvotního vykázání pozemků, budov a zařízení jako korekci počátečního zůstatku kumulovaných přebytků nebo schodků za období, ve kterém je pozemek, budova a zařízení prvotně vykázán.**
98. Účetní jednotka může před prvním použitím tohoto standardu vykázat své pozemky, budovy a zařízení oceněné na jiné bázi než jsou pořizovací náklady nebo reálná hodnota podle tohoto standardu, nebo může ovládat aktiva, která nebyla vykázána. Tento standard požaduje, aby účetní jednotka prvotně vykázala pozemky, budovy a zařízení v pořizovacích nákladech nebo na úrovni reálné hodnoty k datu prvotního vykázání. Tam, kde jsou aktiva prvotně vykázána v pořizovacích nákladech a byla získána bezúplatně nebo za nominální náklady, budou pořizovací náklady stanoveny odkázáním na reálnou hodnotu aktiv k datu jejich nabytí. Nejsou-li pořizovací náklady aktiva známé, mohou být odhadnuty odkazem na reálnou hodnotu aktiva k datu jeho nabytí.
99. IPSAS 3 požaduje, aby účetní jednotka aplikovala účetní pravidla retrospektivně, je-li to proveditelné. Vykáže-li tedy účetní jednotka prvotně položku pozemků, budov a zařízení v pořizovacích nákladech v souladu s tímto standardem, vykáže také kumulované odpisy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty vztahující se k položce, jakoby tato účetní pravidla používala vždy.
100. Odstavec 14 tohoto standardu vyžaduje, aby byly pořizovací náklady na položky pozemků, budov a zařízení vykázány jako aktivum pouze a jedině pokud:
 - (a) je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojený s položkou poplynou účetní jednotce; a
 - (b) pořizovací náklady nebo reálná hodnota položky jsou spolehlivě stanovitelné.

101. Účelem přechodných ustanovení uvedených v odstavcích 95 a 96 je poskytnout úlevu v situacích, kdy se účetní jednotka snaží vyhovět ustanovením tohoto standardu v souvislosti s prvním použitím akuálního účetnictví v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor, a to od data účinnosti tohoto standardu nebo následně. Pokud účetní jednotka zavádí poprvé akuální účetnictví v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor, bývá často obtížné vyhovět veškerým požadavkům na informace o existenci a ocenění aktiv. Z tohoto důvodu se nevyžaduje od účetních jednotek plná shoda s požadavky odstavce 14 tohoto standardu ještě po dobu pěti let od prvního použití akuálního účetnictví v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor.
102. Bez ohledu na přechodná ustanovení uvedená v odstavcích 95 a 96 se doporučuje účetním jednotkám zavádějícím akuální účetnictví, aby vyhověly plně požadavkům tohoto standardu v co nejkratší lhůtě.
103. Výjimka z požadavků odstavce 14 znamená, že odpovídající ustanovení tohoto standardu týkající se oceňování a zveřejňování nemusí být splněna v případě těch aktiv nebo jejich tříd, které nebudou na základě odstavců 95 a 96 vykázány.
104. Pokud účetní jednotka využije přechodných ustanovení uvedených v odstavcích 95 a 96, pak tuto skutečnost zveřejní. Rovněž zveřejní informace o hlavních třídách aktiv, které nebyly vykázány na základě odstavce 95. Pokud účetní jednotka využívá přechodná ustanovení již druhé a následující období, zveřejní informace o těch aktivech nebo třídách aktiv, které nebyly k předchozímu datu vykázány zveřejněny, ale jsou nyní zveřejňovány.
105. Požadavky odstavců 38-40 týkající se prvotního ocenění položky pozemků, budov a zařízení, získané transakcí při výměně aktiv, použijí účetní jednotky, které dříve používaly IPSAS 17 (2001), prospektivně pouze na budoucí transakce.
106. Přechodná ustanovení v IPSAS 17 (2001) poskytují účetním jednotkám lhůtu až pěti let k vykázání všech pozemků, budov a zařízení a k provedení odpovídajících ocenění a zveřejnění k datu prvního použití standardu. Účetní jednotky, které dříve používaly IPSAS 17 (2001), mohou dále využívat přechodných ustanovení tohoto pětiletého přechodného období od data první aplikace IPSAS 17 (2001). Tyto účetní jednotky rovněž dále zveřejňují informace požadované v odstavci 104.

Datum účinnosti

107. Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.

108. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví tak, jak je definována Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použijte tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo po tomto datu.

Zrušení IPSAS 17 (2001)

109. Tento standard nahrazuje IPSAS 17, „Pozemky, budovy a zařízení“ vydaný v roce 2001.

Dodatek**Změny ostatních IPSAS**

Změny uvedené v tomto dodatku se použijí pro roční účetní závěrky za období počínající 1. lednem 2008 nebo později. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, pak musí použít rovněž tyto změny pro toto dřívější období.

A1. V IPSAS 18, „Vykazování podle segmentů“ se mění odstavec 37 takto:

37. ... Ocenění aktiv a závazků segmentu zahrnuje veškeré úpravy dřívějších účetních hodnot identifikovatelných aktiv a závazků segmentu, které účetní jednotka získala v podnikové kombinaci zachycené jako koupě, a to i v případě, že takové úpravy byly provedeny jen pro potřeby sestavení konsolidované účetní závěrky a nejsou uvedeny ani v separátní účetní závěrce ovládající účetní jednotky ani v individuální účetní závěrce ovládané účetní jednotky. Obdobně jestliže byly pozemky, budovy a zařízení přeceněny následně po akvizici v souladu s přeceňovacím modelem v Mezinárodním účetním standardu pro veřejný sektor IPSAS 17, „Pozemky, budovy a zařízení“, ocenění aktiv segmentu toto přecenění zohledňuje.

Implementační příručka 1 – Četnost přeceňování pozemků, budov a zařízení

Tato příručka doprovází IPSAS 17, ale není jeho součástí.

- IG1. Odstavec 44 v IPSAS 17 vyžaduje od účetních jednotek, které zavedly přeceňovací model, aby se přeceňovaná částka jejich aktiv nelišila podstatně od částky představující reálnou hodnotou k datu vykazování. Odstavec 49 v IPSAS 17 specifikuje, že četnost přeceňování závisí na změnách reálné hodnoty položek pozemků, budov a zařízení, které mají být přeceňovány. Pokud se reálná hodnota přeceňovaných aktiv liší významně od účetní hodnoty, bude nezbytné provést přecenění. Účelem této implementační příručky je pomoci účetním jednotkám, které zavedly přeceňovací model, určit, zda se k datu vykazování účetní hodnota významně liší od reálné hodnoty.
- IG2. Účetní jednotka ke každému datu vykazování posoudí, zda existují jakékoliv náznaky, že se účetní hodnota přeceňovaného aktiva může významně lišit od té, která by byla stanovena, kdyby bylo aktivum k datu vykazování přeceněno. Pokud jakákoliv taková indikace existuje, musí účetní jednotka stanovit reálnou hodnotu aktiva a přecenit aktivum na tuto částku.
- IG3. Při posuzování, zda existují náznaky, že by se účetní hodnota přeceňovaného aktiva významně lišila od té, která by byla stanovena, pokud by bylo aktivum k datu vykazování přeceněno, bere účetní jednotka v úvahu minimálně následující indikace:

Externí zdroje informací

- v průběhu období došlo k podstatným změnám v technologii, na trhu, v ekonomickém nebo právním prostředí, ve kterém účetní jednotka provozuje svoji činnost nebo na trzích, pro které je aktivum vyhrazeno a které se účetní jednotky již dotkly nebo nastanou v blízké budoucnosti;
- tržní ceny aktiva se v případě existence trhu s aktivem liší od jeho účetní hodnoty;
- v průběhu období se významně změnil cenový index relevantní pro dané aktivum;

Interní zdroje informací

- existují důkazy o zastarání nebo fyzickém poškození daného aktiva;
- v průběhu období již došlo k podstatným změnám nebo k nim dojde v blízké budoucnosti, které budou mít dopad na účetní jednotku v míře nebo způsobem, který ovlivní užívání či očekávané používání aktiva. Negativní změny zahrnují nevyužívání aktiva, záměry jej pozbyt ještě před uplynutím očekávané doby použitelnosti, přehodnocení doby použitelnosti aktiva z nekonečné na konečnou. Pozitivní změny zahrnují

dodatečné investiční výdaje vynaložené v průběhu období na vylepšení nebo rozšíření aktiva přesahující jeho standardní výkonnost, která byla stanovena bezprostředně před tím, než byly výdaje provedeny; a

- (f) z interních informací jsou k dispozici důkazy, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude horší nebo lepší, než se očekávalo.

IG4. Výčet uvedený v odstavci IG3 není vyčerpávající. Účetní jednotka může identifikovat i jiné indikátory toho, že účetní hodnota přeceňovaných aktiv se může významně lišit od té, která by byla stanovena, kdyby bylo aktivum přeceněno k datu vykazování. Existence těchto dalších indikátorů může rovněž naznačovat, že účetní jednotka přecenění dané aktivum na jeho aktuální reálnou hodnotu k datu vykazování.

Implementační příručka 2 – Příklady zveřejňování

Tato příručka doprovází IPSAS 17, ale není jeho součástí.

Ministerstvo vnitra je účetní jednotkou veřejného sektoru, která ovládá široké spektrum pozemků, budov a zařízení a je zodpovědná za údržbu a obnovu tohoto majetku. Následující text je výňatkem z poznámek k Výkazu o finanční situaci za období končící 31. prosincem 20X1, který ilustruje základní zveřejnění požadovaná tímto standardem.

Poznámky

1. Pozemky

- (a) Pozemky představují dvacet tisíc hektarů půdy nacházející se v různých lokalitách. Pozemky jsou oceněny v reálné hodnotě k 31. prosinci 20X1, ocenění bylo provedeno Národním úřadem pro oceňování jako nezávislým znaleckým ústavem pro oceňování majetku.
- (b) Omezení nakládání s majetkem:

Pět set hektarů pozemků (oceněných na 62 500 jednotek měny) je označeno jako území národního zájmu a nemůže být prodáno bez schválení zákonodárným sborem. Dvě stě hektarů (oceněných na 25 000 jednotek měny) z pozemků národního zájmu a dalších dva tisíce hektarů ostatních pozemků (oceněných na 250 000 jednotek měny) je předmětem sporu o vlastnictví s původními vlastníky u mezinárodního soudu pro lidská práva a tento soud vydal rozhodnutí, že s pozemky nesmí být až do rozhodnutí o oprávněnosti nároku disponováno; ministerstvo uznalo jurisdikci tohoto soudu a tomuto požadavku vyhovělo.

2. Budovy

- (a) Budovy zahrnují kancelářské a technické budovy umístěné v různých lokalitách.
- (b) Budovy jsou prvotně vykazovány v pořizovacích nákladech, avšak podléhají pravidelnému přeceňování na reálnou hodnotu. Reálná hodnota je stanovována Národním úřadem pro oceňování periodicky, vždy v průběhu krátkého období. Přecenění se pravidelně aktualizuje.
- (c) Odpisy jsou kalkulovány lineární metodou po dobu použitelnosti budov. Kancelářské budovy mají stanovenou dobu použitelnosti na 25 let a doba použitelnosti technických budov je 15 let.
- (d) Ministerstvo uzavřelo pět smluv na výstavbu nových budov; celkové smluvní náklady činí 250 000 měnových jednotek.

3. Stroje

- (a) Stroje jsou oceněny v pořizovacích nákladech snížených o odpisy.

- (b) Odpisy jsou vypočteny lineární metodou na dobu použitelnosti stroje.
- (c) Stroje mají různé doby použitelnosti:
 - Traktory: 10 let
 - Mycí zařízení: 4 roky
 - Jeřáby: 15 let
- (d) Ministerstvo uzavřelo smlouvu na výměnu jeřábů používaných pro čištění a údržbu budov – smluvní náklady činí 100 000 měnových jednotek.

4. **Nábytek a vybavení**

- (a) Nábytek a vybavení se oceňují v pořizovacích nákladech snížených o odpisy.
- (b) Odpisy jsou vypočteny lineární metodou na dobu použitelnosti nábytku a vybavení.
- (c) Veškeré položky této třídy aktiv mají dobu použitelnosti 5 let.

POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ

Rozpis
(v tisících jednotek)

	Pozemky		Budovy		Stroje		Nábytek a vybavení	
	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0
Účetní období								
Počáteční zůstatek	2 250	2 025	2 090	2 260	1 085	1 100	200	150
Přírůstky	-	-	250	100	120	200	20	100
Vyřazení	-	-	(150)	(40)	(60)	(80)	(20)	-
Odpisy (z Výkazu o finanční výkonnosti)	-	-	(160)	(180)	(145)	(135)	(50)	(50)
Přecenění (netto)	250	225	(30)	(50)	-	-	-	-
Konečný zůstatek (ve Výkazu o finanční pozici)	2 500	2 250	2 000	2 090	1 000	1 085	150	200
Celkový přebytek z přecenění (odstavec 92(f))	750	500	250	250	-	-	-	-
Celkový schodek z přecenění (odstavec 92(g))	25	25	380	350	-	-	-	-
Účetní hodnota brutto	2 500	2 250	2 500	2 430	1 500	1 440	250	250
Oprávkový	-	-	500	340	500	355	100	50
Účetní hodnota netto	2 500	2 250	2 000	2 090	1 000	1 085	150	200

Zdůvodnění závěrů

Toto zdůvodnění závěrů doprovází navrhované Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, ale není jejich součástí. Zdůvodnění závěrů pouze popisuje důvody, které vedly IPSASB k odchylkám od ustanovení odpovídajícího Mezinárodního účetního standardu.

Východiska

- BC1. Program konvergence s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) je důležitým prvkem plánu práce IPSASB. Záměrem IPSASB je sblížit Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor založené na aktuální bázi s IFRS vydávanými Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) v těch případech, kdy je to pro veřejný sektor vhodné.
- BC2. IPSAS založené na aktuální bázi, které se sblížily s IFRS, dodržují požadavky, strukturu a text IFRS, pokud ve veřejném sektoru neexistuje zvláštní důvod pro odchylku. Odchylka od odpovídajícího IFRS se vyskytuje v případech, kdy požadavky a terminologie použité v IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor, nebo v případech, kdy je nezbytné zahrnout doplňující komentář nebo příklady, které by ilustrovaly konkrétní požadavky veřejného sektoru. Rozdíly mezi IPSAS a jejich odpovídajícím IFRS jsou identifikovány ve „Srovnání s IFRS“, které je součástí každého IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 zveřejnila IASB návrh předpokládaných změn 13 Mezinárodních účetních standardů (IAS)¹, jako součást svého Celkového projektu zkvalitnění. Cílem tohoto projektu IASB bylo „snížit nebo odstranit alternativy, nežádoucí duplicity a konflikty mezi standardy, zabývat se některými otázkami konvergence a provést další vylepšení“. Výsledné verze IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 17 vydaný v prosinci 2001 vycházel z IAS 16 „Investice do nemovitostí“ (novelizovaný v roce 1998), který byl opětovně vydán v prosinci 2003. V závěru roku 2003 předchůdce IPSASB, kterým byl Výbor pro veřejný sektor (PSC)², zahájil projekt zkvalitnění IPSAS, aby zabezpečil konvergenci IPSAS s vylepšenými IAS vydanými v prosinci 2003.

¹ Mezinárodní účetní standardy (IAS) byly vydány Výborem pro mezinárodní účetní standardy, předchůdcem IASB. Standardy vydávané IASB se nazývají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). IASB definovala, že IFRS se skládají z IFRS, IAS a z Interpretace standardů. V některých případech IASB daný IAS pouze změnila, místo aby jej nahradila IFRS a v takových případech zůstalo standardu původní číslo.

² Z PCS se stal IPSASB v listopadu 2004, kdy Rada IFAC změnila mandát PCS tak, aby se z něj stal nezávislý tvůrce standardů.

- BC5. IPSASB přezkoumala vylepšený IAS 16 a obecně se shodla s IASB na důvodech novely IAS a obecně i na provedených změnách s výjimkou odstavce BC6. (Zdůvodnění závěrů vydané IASB zde není reprodukováno. Abonent *Předplatitelských služeb* IASB si mohou Zdůvodnění závěrů zobrazit na webových stránkách IASB na adrese www.iasb.org).
- BC6. IAS 16, „Pozemky, budovy a zařízení“ definuje zpětněziskatelnou částku jako vyšší z čisté prodejní ceny aktiva a jeho hodnoty z užití. Předkládaný IPSAS 17 definuje zpětněziskatelnou částku jako „vyšší z reálné hodnoty peněžotvorného aktiva po odpočtu nákladů spojených s jeho prodejem a jeho hodnoty z užití“ Definiční návrh v předkládaném IPSAS 17 je stejná jako v IAS 36, „Snížení hodnoty aktiv“, ale ne jako v IAS 16. IPSASB zastává názor, že definice uvedená v IPSAS 17 je správná protože:
- (a) IPSAS 17 požaduje, aby účetní jednotka určila zpětněziskatelnou částku nebo zpětněziskatelnou částku využitelnosti v souladu s IPSAS 21, „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“;
 - (b) IPSAS 21 požaduje, aby účetní jednotka při určení zpětněziskatelné částky peněžotvorného aktiva použila IAS 36.
- BC7. Jako důsledek dalších IFRS vydaných po prosinci 2003 byl IAS 16 dále novelizován. IPSAS 17 neobsahuje následné úpravy vyplývající z IFRS vydaných po prosinci 2003. Důvodem je skutečnost, že IPSASB dosud neposoudila tyto změny a nevytvořila si názor na použitelnost požadavků obsažených v těchto IFRS v účetních jednotkách veřejného sektoru.

Srovnání s IAS 16

IPSAS 17, „Pozemky, budovy a zařízení“ primárně čerpá z IAS 16, (z roku 2003) „Pozemky, budovy a zařízení“. V době vydání tohoto standardu IPSASB ještě neposoudil použitelnost IFRS 5 pro účetní jednotky veřejného sektoru; proto IPSAS 17 neodráží změny provedené v IAS 16 v důsledku vydání Mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS 5. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 17 a IAS 16 (2003) jsou následující:

- IPSAS 17 nevyžaduje ani nezakazuje vykazování aktiv národního dědictví. Účetní jednotka, která vyazuje aktiva národního dědictví, musí vyhovět požadavkům na zveřejnění uvedeným v tomto standardu, které se vztahují na vykázaná aktiva národního dědictví, a může, ale nemusí, vyhovět ostatním požadavkům tohoto standardu v případě vykazovaných aktiv národního dědictví. IAS 16 nemá podobnou výjimku.
- IAS 16 vyžaduje, aby při prvotním vykázaní byla položka pozemků, budov a zařízení oceněna na úrovni pořizovacích nákladů. IPSAS 17 stanoví, že v případě, kdy byla položka pořízena bezplatně nebo za své nominální náklady, je jejím pořizovacím nákladem její reálná hodnota k datu akvizice. IAS 16 požaduje, v případech, kdy účetní jednotka zavedla přeceňovací model a vyazuje položky pozemků, budov a zařízení v přeceňovaných částkách, aby zveřejnila částky historických nákladů. Tento požadavek nebyl do IPSAS 17 zahrnut.
- Na základě IAS 16 mohou být zvýšení a snížení z přecenění kompenzovány pouze na individuální bázi. Podle IPSAS 17 mohou být zvýšení a snížení z přecenění kompenzovány v rámci jedné třídy aktiv.
- IPSAS 17 obsahuje přechodná ustanovení jak pro první zavedení standardu, tak i pro přechod z předchozí verze IPSAS 17. IAS 16 obsahuje pouze přechodná ustanovení pro účetní jednotky, které již IFRS používají. Konkrétně IPSAS 17 obsahuje přechodná ustanovení, která umožňují účetním jednotkám nevykazovat pozemky, budovy a zařízení v účetních závěrkách v rozmezí pěti let od okamžiku přechodu na aktuální účetnictví v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor. Přechodná ustanovení také povolují účetním jednotkám vykazovat pozemky, budovy a zařízení v reálných hodnotách již v okamžiku prvního použití tohoto standardu. IAS 16 takové přechodné ustanovení neobsahuje.
- IPSAS 17 obsahuje definici ztráty ze snížení hodnoty nepeněžitelných aktiv a zpětněziskatelných částek využitelnosti. IAS 16 tyto definice neobsahuje. Ve srovnání s IAS 16 byly do IPSAS 17 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.

- IPSAS 17 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 16. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů „Výkaz o finanční výkonnosti“, „Výkaz o finanční pozici“ a „čistá aktiva/vlastní kapitál“ v IPSAS 17. Ekvivalentní termíny v IAS 16 jsou výsledovka (income statement), rozvaha (balance sheet) a vlastní kapitál (equity).
- IPSAS 17 nepoužívá termín výsledek (income), který má v IAS 16 širší význam než termín výnosy (revenue).
- IPSAS 17 obsahuje Implementační příručku k periodicitě přeceňování pozemků, budov a zařízení. IAS 16 podobnou příručku neobsahuje.

IPSAS 18— VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu IAS 14 (novelizovaného v roce 1997) „Vykazování podle segmentů“ 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 Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 14.

Schválený text IAS je publikován IASB v anglickém jazyce a kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IASB: IASB Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: publications@iasb.org
Internet: <http://www.iasb.org>

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

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

červen 2000

IPSAS 18— VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ

OBSAH

	Odstavec
Cíl	
Rozsah působnosti.....	1–7
Definice	8–11
Definice z jiných Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor	8
Definice segmentu	9–11
Vykazování podle segmentů	12–26
Vykazované struktury	14–16
Segmenty služeb a územní segmenty.....	17–22
Složená segmentace	23
Nevhodné struktury vykazování	24–26
Definice výnosů, nákladů, aktiv a závazků segmentu a účetních pravidel.....	27
Přiřazování položek segmentům	28–32
Aktiva, závazky, výnosy a náklady segmentu	33–42
Účetní pravidla segmentu	43–46
Společná aktiva	47–48
Nově identifikované segmenty	49–50
Zveřejnění	51–64
Další informace o segmentech	65–66
Další zveřejňované skutečnosti.....	67–73
Provozní cíle segmentu	74–75
Datum účinnosti	76–77
Dodatek 1—Ilustrativní zveřejnění segmentu	
Dodatek 2—Shrnutí požadovaných zveřejnění	
Dodatek 3—Kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví	
Srovnání s IAS 14	

Části standardu, které jsou vytištěny tučným písmem, je třeba číst v kontextu výkladových odstavců tohoto standardu, vytištěných jednoduchým písmem a v kontextu „Předmluvy 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 tohoto standardu je stanovit zásady pro vykazování účetních informací podle segmentů. Zveřejnění těchto informací:

- (a) pomůže uživatelům účetních závěrek lépe porozumět minulé výkonnosti účetní jednotky a identifikovat prostředky alokované pro podporu hlavních činností účetní jednotky a
- (b) zlepšuje průhlednost účetního výkaznictví a napomáhá účetní jednotce k lepšímu vykonávání jejich odpovědností.

Rozsah působnosti

1. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro zveřejňování informací o segmentech.**
2. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
3. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná IPSASB vysvětluje, že PVS používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS vydávané Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB)). PVS jsou definovány v IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“.
4. **Tento standard se použije pro účetní závěrky zveřejňované v plném rozsahu, které jsou sestaveny v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor (IPSAS).**
5. Účetní závěrka v plném rozsahu zahrnuje Výkaz o finanční situaci, Výkaz o finanční výkonnosti, Výkaz peněžních toků a Výkaz změn čistých aktiv/vlastního kapitálu a poznámky, jak ustanovuje IPSAS 1 „Předkládání účetní závěrky“.
6. **Jestliže je konsolidovaná účetní závěrka vlády nebo jiné ekonomické jednotky zveřejňována společně se samostatnou účetní závěrkou mateřské jednotky, informace o segmentech je třeba vykázat pouze na bázi konsolidované účetní závěrky.**
7. V některých jurisdikcích jsou konsolidovaná účetní závěrka vlády nebo jiné ekonomické jednotky a samostatná účetní závěrka ovládající jednotky sestaveny a zveřejněny společně v jediné zprávě. Pokud tomu tak je, pak

musí být ve zprávě, která obsahuje konsolidovanou účetní závěrku vlády nebo jiné ovládající jednotky, zveřejněny informace o segmentech pouze za konsolidovanou účetní závěrku.

Definice

Definice z jiných Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor

8. Následující termíny jsou použity v tomto standardu ve významu specifikovaném v Mezinárodním účetním standardu pro veřejný sektor (IPSAS) 2 „Výkaz peněžních toků“, IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“ a IPSAS 9 „Výnosy ze směnných transakcí“.

Účetní pravidla jsou konkrétní pravidla, východiska, konvence, zásady a postupy aplikované účetní jednotkou při sestavování a předkládání účetní závěrky.

Financování je činností, která vede ke změnám v rozsahu a skladbě vloženého vlastního kapitálu a výpůjček účetní jednotky.

Investiční činnost je nabýváním a pozbýváním dlouhodobých aktiv a jiných investic nezahrnutých do peněžních ekvivalentů.

Provozní činnost je činností účetní jednotky, která není investiční činností ani financováním.

Výnos je hrubým přírůstkem ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu během účetního období, pokud tento přírůstek vede ke zvýšení čistých aktiv/vlastního kapitálu, přičemž nejde o přírůstek vyvolaný vklady vlastníků.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

Definice segmentu

9. **Segment** je odlišitelná činnost nebo skupina činností účetní jednotky, za kterou je vhodné samostatně vykazovat účetní informace pro účely vyhodnocení minulé výkonnosti účetní jednotky při dosahování jejích cílů a pro rozhodování o budoucí alokaci prostředků.
10. Vlády a jejich agentury ovládají významné veřejné prostředky a pracují tak, aby poskytly širokou škálu zboží a služeb svým voličům v rozdílných zeměpisných oblastech a v oblastech s odlišnými sociálně ekonomickými rysy. Od těchto účetních jednotek se očekává, a v některých případech i oficiálně požaduje, účinné a efektivní použití takových prostředků za účelem dosažení cílů účetní jednotky. Účetní závěrky za účetní jednotku nebo konsolidované účetní závěrky poskytují přehled o aktivech

ovládaných a závazcích vzniklých vykazující jednotce, o pořizovacích nákladech na poskytované služby a o daňových výnosech, o rozpočtových určeních a o zpětném získání pořizovacích nákladů pro financování dalšího poskytování takových služeb. Tyto souhrnné informace však neposkytují informace o specifických provozních cílech a hlavních činnostech vykazující jednotky, o prostředcích a nákladech věnovaných takovým cílům a činnostem.

11. V mnoha případech jsou činnosti účetní jednotky tak široké a zahrnují tak širokou škálu různých zeměpisných oblastí nebo oblastí s různými sociálně ekonomickými rysy, že je nezbytné vykazovat účetní i neúčetní informace o jednotlivých segmentech účetní jednotky rozložené po částech tak, aby byly poskytnuty příslušné informace pro účely vyvozování odpovědnosti a rozhodování.

Vykazování podle segmentů

12. **Účetní jednotka určí své jednotlivé segmenty v souladu s požadavky odstavce 9 tohoto standardu a zveřejní informace o takových segmentech tak, jak požadují odstavce 51 až 75 tohoto standardu.**
13. Podle tohoto standardu účetní jednotky veřejného sektoru určí jako zvláštní segment každou odlišitelnou činnost nebo skupinu činností, pro něž budou vykazovány účetní informace za účelem vyhodnocení minulé výkonnosti účetní jednotky při dosahování jejích cílů a rozhodování o alokaci prostředků této jednotky. Zveřejnění dodatečných informací nad rámec informací zveřejněných podle požadavku v odstavcích 51-75 je podporováno jak ve smyslu tohoto standardu tak, pokud je to považováno za nutné, pro účely vyvozování odpovědnosti a rozhodování.

Vykazované struktury

14. Hlavní klasifikace činností stanovených v rozpočtové dokumentaci bude ve většině případů vyjadřovat segmenty, za něž jsou vykazovány informace řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky. Segmenty vykazované řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky budou ve většině případů odpovídat segmentům vykazovaným v účetní závěrce. Je tomu tak proto, že správní rada a vedoucí účetní jednotky budou požadovat informace o segmentech tak, aby zajistili splnění svých manažerských odpovědností a aby byli schopni vyhodnotit výkonnost účetní jednotky při dosahování jejích cílů v minulosti a rozhodovat o alokaci prostředků účetní jednotkou v budoucnosti.
15. Stanovení činností, které by měly být seskupeny do samostatných segmentů a vykazovány v účetních závěrkách pro účely vyvozování odpovědnosti a rozhodování, vyžaduje úsudek. Při vytváření úsudku budou sestavovatelé účetních závěrek brát v úvahu takové věci, jako:

- (a) cíl vykazovaných účetních informací podle segmentu, jak je uvedeno ve výše uvedeném odstavci 9;
 - (b) očekávání příslušníků společnosti a jejich volených nebo jmenovaných zástupců, týkající se klíčových činností účetní jednotky;
 - (c) kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví, jak je definováno v Dodatku 2 IPSAS 1. Tyto charakteristiky jsou také shrnuty v Dodatku 3 tohoto standardu. Zahrnují relevantnost, spolehlivost a srovnatelnost účetních informací, které jsou vykazovány o různých segmentech účetní jednotky v čase. (Tyto charakteristiky vychází z kvalitativních charakteristik účetních závěrek stanovených v „Koncepčním rámci pro sestavování a zveřejňování účetních závěrek“ IASC) a
 - (d) zda konkrétní struktura segmentu odráží východiska, na jejichž základě řídicí orgán a vedoucí účetní jednotky požaduje účetní informace tak, aby mohli vyhodnotit minulou výkonnost účetní jednotky při dosahování jejích cílů a aby mohli rozhodovat o alokaci prostředků pro dosažení cílů účetní jednotky v budoucnosti.
16. Na úrovni vlády jako takové jsou účetní informace často agregovány a vykazovány způsobem, který vyjadřuje například:
- (a) hlavní ekonomické klasifikace činností prováděných vládou, jako je zdraví, vzdělání, obrana a sociální zabezpečení (tyto činnosti mohou vyjadřovat oficiální klasifikaci Státní účetní statistiky (VFS) vlády a hlavní obchodní činnosti prováděné PVS, jako jsou státem vlastněné elektrárny, banky a pojišťovny, nebo
 - (b) portfolio odpovědností jednotlivých ministrů nebo členů výkonné vlády. Ty často, nikoliv však vždy, vyjadřují ekonomické klasifikace uvedené výše v bodě (a) – k rozdílu může dojít, protože portfolio odpovědností může zahrnovat více než jednu z těchto ekonomických klasifikací nebo jít napříč těmito klasifikacemi.

Segmenty služeb a územní segmenty

17. Typy segmentů vykazované řídicímu orgánu nebo vedoucímu účetní jednotky jsou často uváděny jako segmenty služeb nebo územní segmenty. Tyto termíny jsou používány v tomto standardu v následujících významech:
- (a) segmentem služeb se označuje odlišitelná složka účetní jednotky, která se zabývá poskytováním souvisejících výstupů nebo dosahováním určitých provozních cílů v souladu s celkovým posláním každé účetní jednotky, a
 - (b) územní segment je odlišitelná složka účetní jednotky, která se zabývá poskytováním výstupů nebo dosahováním určitých provozních cílů v rámci konkrétní zeměpisné oblasti.

18. Ministerstva a vládní agentury jsou obvykle řízeny podle typu služeb, protože to odráží způsob, jakým jsou určeny hlavní výstupy, jakým je monitorováno naplňování jejich cílů a jakým musí být identifikovány a rozpočtovány jejich prostředky. Příkladem účetní jednotky, která interně vykazuje podle typu služeb nebo na základě segmentů služeb je ministerstvo školství, jehož organizační struktura a systém vnitřního výkaznictví vyjadřuje činnosti a výstupy základního, středního a vysokého školství jako samostatné segmenty. Tento způsob segmentování může být aplikován interně, protože dovednosti a vybavení nezbytné pro dodání požadovaných výstupů a výsledků za každou z těchto široce pojatých vzdělávacích činností jsou vnímány odlišně. Kromě toho klíčová finanční rozhodnutí prováděná vedením zahrnují určení prostředků pro alokaci každému z těchto výstupů nebo činností. V takových případech je pravděpodobné, že externí vykazování na bázi segmentů služeb bude rovněž uspokojovat požadavky tohoto standardu.
19. Faktory, které budou zvažovány při určování toho, zda se výstupy (zboží a služby) týkají a jsou seskupovány jako segmenty pro účely účetního výkaznictví, zahrnují:
- (a) prvotní provozní cíle účetní jednotky a zboží, služby a činnosti, které se týkají naplňování každého z těchto cílů, a to, zda prostředky jsou alokovány a rozpočtovány na základě skupin zboží a služeb;
 - (b) povahu poskytovaného zboží a služeb nebo prováděných činností;
 - (c) povahu výrobního procesu a/nebo dodání služeb a procesu nebo mechanismu distribuce;
 - (d) typ zákazníka nebo zákazník pro dané zboží nebo služby;
 - (e) to, zda toto vyjadřuje způsob, kterým je účetní jednotka řízena a jakým jsou vykazovány účetní informace vrcholovému vedení a řídicímu orgánu a
 - (f) pokud připadá v úvahu, povahu regulačního prostředí (například kompetence ministerstva nebo statutární pravomoci) nebo sektor veřejné správy (například finanční sektor, veřejné služby nebo vláda jako celek).
20. Účetní jednotka může být organizována a interně vykazovat řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky na základě oblastí – ať již uvnitř nebo napříč národních, státních, místních nebo jinak stanovených hranic. Pokud je tomu tak, pak interní systém vykazování odráží strukturu územních segmentů.
21. Struktura územních segmentů může být aplikována, například když jsou organizační struktura a interní systém výkaznictví ministerstva školství strukturovány na základě oblastních výsledků vzdělávání, protože klíčové

hodnocení výkonnosti a rozhodnutí o alokaci prostředků, která budou provedena řídicím orgánem a vedoucím účetní jednotky, jsou stanovena s ohledem na oblastní naplňování cílů a potřeby dané oblasti. Tato struktura může být přijata za účelem zachování oblastní autonomie vzdělávacích potřeb a poskytování školských služeb nebo protože provozní podmínky nebo vzdělávací cíle jsou podstatně odlišné mezi jednotlivými oblastmi. Může být také přijata jednoduše proto, že vedení věří, že organizační struktura založená na územním přenesení odpovědnosti lépe poslouží cílům organizace. V těchto případech jsou nejprve učiněna rozhodnutí o alokaci prostředků a následně jsou monitorována řídicím orgánem a vedoucím účetní jednotky na územním základě. Podrobná rozhodnutí o alokaci prostředků na konkrétní prováděné činnosti v určité zeměpisné oblasti jsou pak činěna oblastním vedením v souladu se vzdělávacími potřebami této oblasti. V takových případech je pravděpodobné, že informace vykazované v účetních závěrkách podle územních segmentů budou rovněž uspokojovat požadavky tohoto standardu.

22. Faktory, které budou posuzovány při stanovování toho, zda budou účetní informace vykazovány na územním základě, zahrnují:
- (a) podobnost ekonomických, sociálních a politických podmínek v různých oblastech;
 - (b) vztahy mezi prvotními cíli účetní jednotky a různými oblastmi;
 - (c) to, zda se v různých oblastech liší charakteristiky poskytování služeb a provozní podmínky;
 - (d) to, zda toto vyjadřuje způsob, kterým je účetní jednotka řízena a jakým jsou vykazovány účetní informace vrcholovému vedení a řídicímu orgánu a
 - (e) zvláštní potřeby, dovednosti nebo rizika spojená s činnostmi v příslušné oblasti.

Složená segmentace

23. V některých případech může účetní jednotka vykazovat řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky výnosy, náklady, aktiva a závazky segmentu na základě více segmentů, tj. například na základě segmentů služeb i územních segmentů. Vykazování na základě jak segmentů služeb, tak územních segmentů, v externích účetních závěrkách často poskytuje užitečné informace, pokud naplňování cílů účetní jednotky je silně ovlivněno obojím, jak rozdílem v poskytovaných výrobcích a službách, tak i rozdílnými územními oblastmi, kterým jsou taková zboží a služby poskytovány. Podobně může vláda na celostátní úrovni přijmout základnu pro zveřejnění, která odráží zveřejnění vlády jako celku, sektoru veřejných financí a obchodního sektoru a doplnit analýzu vlády jako celku například o zveřejnění segmentů podle hlavního účelu nebo funkčních podkategorií.

V těchto případech mohou být segmenty vykazovány odděleně nebo na maticovém základě. Kromě toho může být přijata prvotní a druhotná struktura vykazování segmentu s pouze omezenými zveřejněními o druhotných segmentech.

Nevhodné struktury vykazování

24. Jak je uvedeno výše, v mnoha případech budou segmenty, podle nichž jsou interně vykazovány informace řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky za účelem vyhodnocení její minulé výkonnosti a za účelem rozhodování o budoucí alokaci prostředků, vyjadřovat informace uvedené v rozpočtové dokumentaci a budou také přijaty pro účely externího výkaznictví v souladu s požadavky tohoto standardu. V některých případech však interní výkaznictví účetní jednotky řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky může být strukturováno tak, aby bylo shrnuto a vykázáno na bázi, která odlišuje výnosy, náklady, aktiva a závazky týkající se činností vázaných na rozpočet od těch, které se týkají obchodních činností, nebo které odlišují jednotky vázané na rozpočet od PVS. Informace o vykazovaných segmentech v účetní závěrce pouze na základě těchto segmentů pravděpodobně nenaplní cíle specifikované tímto standardem. Je tomu tak proto, že tyto segmenty pravděpodobně neposkytnou uživatelům relevantní informace, jako například informace o výkonnosti účetní jednotky při dosahování jejích hlavních provozních cílů. IPSAS 22 „Zveřejnění finančních informací o vládním sektoru“ obsahuje požadavky na vlády, které si zvolí zveřejňování finančních informací o vládním sektoru (GGS), jak je definován ve statistické bázi vykazování.
25. Účetní informace rozložené po částech vykazované řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky nemusí v některých případech vykazovat náklady, výnosy, aktiva a závazky podle segmentu služeb, územního segmentu nebo s odkazem na jiné činnosti. Takové zprávy mohou být zpracovány tak, aby vyjadřovaly výdaje pouze podle povahy (například mzdy, nájemné, dodávky a kapitálové akvizice) jako položku na řádku, která je v souladu s rozpočtovým určením nebo jiným modelem financování nebo oprávněním uskutečňovat výdaje příslušným pro účetní jednotku. Může se to stát tehdy, když účelem účetního výkaznictví pro řídicí orgán a vrcholové vedení je doložit, že byly dodrženy schválené výdaje, než vyhodnocení minulé výkonnosti hlavních činností účetní jednotky při dosahování jejích cílů a rozhodování o budoucí alokaci prostředků. Je-li interní výkaznictví řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky strukturováno tak, aby byly vykázány pouze informace o dodržení schválených výdajů, externí vykazování na stejném základě jako je interní výkaznictví řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky nebude splňovat požadavky tohoto standardu.
26. Pokud interní výkaznictví účetní jednotky nevyjadřuje požadavky tohoto standardu, bude nucena účetní jednotka pro účely externího výkaznictví

identifikovat segmenty, které splňují definici segmentu z odstavce 9 a zveřejnit informace požadované v odstavcích 51-75.

Definice výnosů, nákladů, aktiv a závazků segmentu a účetních pravidel segmentu

27. Následující další termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:

Výnos segmentu je výnos vykazovaný ve výsledovce 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:

- (a) úrokové výnosy a dividendy, včetně úroku získaného z poskytnutých záloh nebo půjček jiným segmentům, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy, nebo
- (b) přínosy z prodeje investic či přínosy ze zániku závazku, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy.

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.

Výnosy segmentu zahrnují podíl společníka na výnosech spoluovládané jednotky, která je konsolidována poměrnou metodou v souladu s IPSAS 8 „Účasti na společném podnikání“.

Náklad segmentu je 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:

- (a) úroky, včetně úroků vzniklých z půjček a úvěrů od jiných segmentů, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy;
- (b) újmy z prodeje investic nebo újmy ze zániku závazků, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy;

- (c) podíl účetní jednotky na čistém schodku nebo újmách přidružených jednotek, společném podnikání nebo podíl na jiných investicích zachycených ekvivalenční metodou;
- (d) daň ze zisku nebo ekvivalent tohoto nákladu, který je uznán v souladu s účetními standardy zabývajícími se povinnostmi platit daň ze zisku nebo ekvivalent daně ze zisku, nebo
- (e) všeobecné správní náklady, náklady vedení a jiné náklady vynaložené na úrovni účetní jednotky a vztahující 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.

Náklady segmentu zahrnují podíl spoluovládajícího na nákladech spoluovládané jednotky konsolidované poměrnou metodou v souladu s IPSAS 8.

Pro činnosti segmentu, které jsou prvotně finanční povahy, se úrokový výnos a úrokový náklad mohou vykazovat jako jediná položka na čisté bázi pro účely vykazování podle segmentů pouze tehdy, jsou-li tyto položky vykazovány na čisté bázi i v konsolidované účetní závěrce nebo v účetní závěrce účetní jednotky.

Aktiva segmentu jsou taková 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.

Zahrnují-li výnosy segmentu úrokové výnosy nebo dividendy, aktiva segmentu zahrnují související pohledávky, půjčky, investice nebo jiná aktiva přinášející výnos.

Aktiva segmentu nezahrnují aktiva vyplývající z daně ze zisku nebo ekvivalentu daně ze zisku, která jsou uznána v souladu s účetními standardy, které se zabývají povinnostmi platit daň ze zisku nebo ekvivalent daně ze zisku.

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 IPSAS 8.

Aktiva segmentu jsou určena po odečtení příslušných korekcí, které jsou vykázány jako přímá kompenzace v rozvaze účetní jednotky.

Závazky segmentu jsou takové 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.

Zahrnují-li náklady segmentu úrokové náklady, jeho závazky segmentu zahrnují souvisící úročené závazky.

Závazky segmentu zahrnují podíl spoluovládajícího na závazcích spoluovládané jednotky, která je vykazována poměrnou konsolidací podle IPSAS 8.

Závazky segmentu nezahrnují závazky vyplývající z daně ze zisku nebo ekvivalentu daně ze zisku, které jsou uznány v souladu s účetními standardy, které se zabývají povinnostmi platit daň ze zisku nebo ekvivalent daně ze zisku.

Účetní pravidla segmentu jsou účetní pravidla přijatá pro sestavení a předkládání účetních závěrek za konsolidovanou skupinu nebo za účetní jednotku, stejně jako účetní pravidla, která se vztahují výhradně k vykazování podle segmentů.

Přiřazování položek segmentům

28. Definice výnosů, nákladů, aktiv a závazků segmentu zahrnuje částky těch položek, které jsou segmentu přímo přiřaditelné a částky těch položek, které mohou být přiřazeny segmentu na racionálním základě.
29. Účetní jednotka pohlíží na svůj systém interního účetního výkaznictví jako na výchozí bod pro identifikaci těch položek, které mohou být segmentům přiřazeny přímo nebo na racionálním základě. To znamená, že pokud jsou segmenty použité pro účely interního výkaznictví přijaty pro účely účetní závěrky určené obecnému užití nebo jsou pro ni východiskem, existuje předpoklad, že částky identifikované na segmenty pro účely interního účetního výkaznictví jsou segmentům přímo přiřaditelné nebo na ně rozvržitelné na racionálním základě pro účely vyčíslení výnosů, nákladů, aktiv a závazků segmentu.
30. Výnos, náklad, aktivum nebo závazek mohou být v některých případech pro účely interního účetního výkaznictví rozvrženy na segmenty na bázi, která je srozumitelnou pro vedení účetní jednotky, ale která může být považována za subjektivní, libovolnou nebo obtížnou pro pochopení externími uživateli účetní závěrky. Takové rozvržení nepředstavuje racionální základ podle definice výnosů segmentu, nákladů segmentu, aktiv segmentu a závazků segmentu v tomto standardu. Účetní jednotka si naopak může zvolit, že nebude některou položku výnosu, nákladu, aktiva nebo závazku pro účely interního účetního výkaznictví přiřazovat, přestože pro to existují racionální důvody. Taková položka je přiřazena podle definice výnosů segmentu, nákladů segmentu, aktiv segmentu a závazků segmentu v tomto standardu.

31. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou obecně určit náklady na poskytování určitých skupin zboží a služeb nebo na podnikání určitých činností a aktiva, která jsou nezbytná k usnadnění těchto činností. Tyto informace jsou potřebné pro účely plánování a kontroly. V mnoha případech jsou však činnosti vládních agentur a jiných jednotek veřejného sektoru financovány na základě „en bloc“ určení nebo na základě určení „po položkách“, které vyjadřuje povahu hlavních tříd nákladů nebo výdajů. Tato „en bloc“ nebo „po položkách“ určení se nemusí týkat konkrétních typů služeb, funkčních činností nebo zeměpisných oblastí. V některých případech nemusí být možné přímo přiřadit výnos segmentu nebo ho na segment rozvrhnout na racionálním základě. Obdobně některá aktiva, náklady a závazky není možné jednotlivým segmentům přiřadit přímo nebo na ně rozvrhnout na racionálním základě, protože podporují širokou škálu činností spojených s poskytováním služeb napříč určitým množstvím segmentů nebo se přímo týkají všeobecných správních činností, které nejsou stanoveny jako zvláštní segment. Nepřiřazený nebo nerozvržený výnos, náklad, aktiva a závazky jsou vykázány jako nepřiřazené položky při odsouhlasení zveřejněných částek podle segmentů na celkové výnosy účetní jednotky, jak je požadována odstavcem 64 tohoto IPSAS.
32. Vlády a jejich agentury mohou uzavírat s jednotkami soukromého sektoru dohody o dodávkách zboží a služeb nebo o provádění jiných činností. V některých jurisdikcích mají tyto dohody podobu společného podnikání nebo investice do přidružené jednotky, které jsou zachycovány ekvivalenční metodou. Pokud jde o takový případ, budou výnosy segmentu zahrnovat podíl segmentu na čistém přebytku (schodku) zachyceném ekvivalenční metodou, přičemž ekvivalenční metodou zachycený přebytek (schodek) je zahrnut do výnosů účetní jednotky a může být segmentu přiřazen přímo nebo na něj spolehlivě rozvržen na racionálním základě. Za podobných okolností budou výnos segmentu a náklad segmentu zahrnovat podíl segmentu na výnosech a nákladech spoluovládané jednotky, která je zachycena pomocí poměrné konsolidace.

Aktiva, závazky, výnosy a náklady segmentu

33. Příklady aktiv segmentu jsou běžná aktiva, která jsou používána k provozní činnosti segmentu; pozemky, budovy a zařízení; aktiva, která jsou předmětem finančního leasingu; a nehmotná aktiva. Je-li konkrétní položka odpisu zahrnuta do nákladů segmentu, je související aktivum rovněž zahrnuto do aktiv segmentu. Aktiva segmentu nezahrnují aktiva používána pro účely účetní jednotky jako celku nebo pro účely ústředí, například:
- (a) úřad centrální správy a útvaru rozvoje ministerstva školství není zahrnut do segmentů představujících poskytování služeb v oblasti základního, středního a vysokoškolského vzdělávání, nebo

- (b) parlamentní nebo jiná budova valného shromáždění není zahrnuta do segmentů představujících hlavní funkční činnosti, jako je školství, zdravotnictví a obrana, pokud se vykazuje na úrovni vlády jako celku.

Aktiva segmentu zahrnují provozní aktiva sdílená dvěma nebo více segmenty, pokud pro jejich rozvržení existuje racionální základ.

34. Konsolidovaná účetní závěrka vlády nebo jiné účetní jednotky může zahrnovat účetní jednotky nabyté při akvizici, při níž může vzniknout nakoupený goodwill (návod k zachycení akvizice účetní jednotky obsahuje IFRS 3, „Podnikové kombinace“). V těchto případech budou aktiva segmentu obsahovat goodwill, který je segmentu přímo přiřaditelný nebo který může být na segment rozvržen na racionálním základě. Náklady segmentu obsahují související amortizaci goodwillu.
35. Příklady závazků segmentu zahrnují obchodní a jiné závazky, časově rozlišené závazky, zálohy od příslušníků společnosti na budoucí poskytnutí částečně dotovaného zboží a služeb, rezervy na záruční opravy vyplývající z veškerých obchodních činností účetní jednotky a jiné nároky týkající se poskytování zboží a služeb. Závazky segmentu nezahrnují výpůjčky, závazky týkající se aktiv, která jsou předmětem finančního leasingu, a jiné závazky, které vznikly spíše z důvodu financování, než provozním účelům. Pokud je úrokový náklad zahrnut do nákladů segmentu, je závazek vyvolávající příslušné úroky zahrnut mezi závazky segmentu.
36. Závazky segmentů, jejichž činnosti nejsou primárně finanční povahy, nezahrnují výpůjčky a podobné závazky, protože výnosy a náklady segmentu neobsahují finanční výnosy a náklady. Kromě toho je často nemožné úročený závazek přímo k segmentu přiřadit, protože dluh je často přijímán na úrovni vrcholového vedení nebo ústřední výpůjční institucí přesahující účetní jednotku nebo přesahující danou vládu či municipalitu. Pokud jsou však finanční činnosti účetní jednotky identifikovány jako zvláštní segment, jak se to může stát na úrovni vlády jako celku, náklady tohoto „finančního“ segmentu budou zahrnovat úrokový náklad a závazek vyvolávající příslušný úrok bude zahrnut mezi závazky segmentu.
37. Mezinárodní nebo národní účetní standardy mohou požadovat provedení úprav účetních hodnot identifikovatelných aktiv a závazků účetní jednotky nabytých při akvizici (viz například IFRS 3). Ocenění aktiv a závazků segmentu zahrnuje jakékoli úpravy původních účetních hodnot identifikovatelných aktiv a závazků segmentu účetní jednotky nabyté při kombinaci jednotek zachycované jako nákup, přestože jsou takové úpravy prováděny pouze pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky a nejsou zachyceny v samostatných účetních závěrkách ani ovládající, ani ovládané jednotky. Stejně tak, pokud v souladu s přečeňovacím modelem z IPSAS 17

- „Pozemky, budovy a zařízení“ došlo k přecenění pozemků, budov a zařízení po jejich nabytí, ocenění aktiv segmentu odráží tato přecenění.
38. V některých jurisdikcích může vláda nebo vládní jednotka ovládat PVS nebo jinou jednotku, která působí na komerčním principu a je subjektem daně ze zisku nebo ekvivalentu daně ze zisku. U těchto jednotek může být požadována aplikace účetních standardů, jako je IAS 12 „Daně ze zisku“, který stanovuje účetní řešení daně ze zisku nebo jejích ekvivalentů. Takové standardy mohou požadovat uznání aktiv a závazků daně ze zisku v souvislosti s náklady daně ze zisku nebo ekvivalentů daně ze zisku, které jsou uznány v běžném období a jsou zpětně ziskatelny nebo splatitelné v budoucích obdobích. Tato aktiva a závazky nejsou zahrnuty mezi aktiva nebo závazky segmentu, protože vznikají jako důsledek všech činností účetní jednotky jako celku a daňových opatření ve vztahu k účetní jednotce. Nicméně aktiva představující daňovou pohledávku, která jsou ovládána finančním úřadem, budou zahrnuta mezi aktiva segmentu tohoto úřadu, pokud mohou být segmentu přímo přiřazena nebo na něj racionálně rozvržena.
 39. V ostatních Mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor může být obsažen návod týkající se přiřazení pořizovacích nákladů. IPSAS 12 „Zásoby“ například poskytuje návod na přiřazení a rozvržení pořizovacích nákladů zásob a IPSAS 11 „Stavební smlouvy“ poskytuje návod na přiřazení pořizovacích nákladů smlouvám. Tyto návody mohou být užitečné pro přiřazování a rozvrhování pořizovacích nákladů segmentům.
 40. IPSAS 2 poskytuje návod k tomu, zda je bankovní přečerpání zahrnuto jako složka peněžních prostředků nebo zda je vykazováno jako výpůjčka.
 41. Účetní závěrka vlády jako takové a některých jiných ovládajících jednotek, bude vyžadovat konsolidaci množství samostatných jednotek, jako jsou ministerstva, agentury a PVS. Při sestavování těchto konsolidovaných účetních závěrek budou v souladu s IPSAS 6, „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ vylučovány transakce a zůstatky mezi ovládanými jednotkami. Výnosy segmentu, náklady segmentu, aktiva segmentu a závazky segmentu jsou však stanoveny předtím, než dojde v rámci procesu konsolidace k vyloučení zůstatků a transakcí mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky jakožto součást konsolidačního postupu, vyjma situace, kdy takové zůstatky a transakce nastanou jsou mezi jednotkami uvnitř jediného segmentu.
 42. Zatímco jsou účetní pravidla použita při sestavení a zveřejňování účetní závěrky účetní jednotky jako celku také základními účetními pravidly pro segmenty, účetní pravidla segmentu obsahují navíc pravidla, která se týkají výhradně vykazování podle segmentů, jako jsou metody oceňování mezisegmentových převodů, a východiska pro přiřazení výnosů a nákladů segmentům.

Účetní pravidla segmentu

43. **Informace podle segmentů se připravují v souladu s účetními pravidly přijatými pro sestavování a zveřejňování účetních závěrek konsolidované skupiny nebo účetní jednotky.**
44. Předpokládá se, že účetní pravidla, která řídicí orgán a vedení účetní jednotky zvolili pro sestavení konsolidované účetní závěrky nebo účetní závěrky účetní jednotky jsou ta, která řídicí orgán a vedení považují za nejvhodnější pro účely externího výkaznictví. Protože účelem informací o segmentu je pomoci uživatelům účetních závěrek lépe porozumět účetní jednotce jako celku a informovaně ji posoudit, tento standard požaduje při přípravě informací o segmentu použití účetních pravidel, která řídicí orgán a vedení zvolili pro sestavení konsolidované účetní závěrky nebo účetní závěrky za účetní jednotku. To však neznamená, že účetní pravidla pro konsolidaci nebo účetní jednotku jsou použita pro segmenty tak, jako by segmenty byly samostatnými vykazujícími jednotkami. Podrobný výpočet vypracovaný při použití příslušných účetních pravidel na úrovni účetní jednotky jako celku může být rozvržen na segmenty, pokud pro to existuje racionální základ. Výpočty zaměstnaneckých nároků jsou například často dělány za účetní jednotku jako celek, ale údaje za účetní jednotku mohou být rozvrženy na segmenty na základě platů a demografických údajů za jednotlivé segmenty.
45. Jak je uvedeno v odstavci 42, pro záležitosti týkající se pouze účetní jednotky jako jsou mezisegmentové ceny, může být potřeba vypracovat účetní pravidla. IPSAS 1 požaduje zveřejnění účetních pravidel potřebných k porozumění účetní závěrce. V souladu s těmito požadavky může být nezbytné zveřejnit specifická účetní pravidla segmentu.
46. Tento standard dovoluje zveřejnit dodatečné informace o segmentu, které jsou připraveny na jiném základě, než jsou účetní pravidla přijatá pro konsolidovanou účetní závěrku nebo účetní závěrku účetní jednotky, pokud:
- (a) je informace relevantní pro posouzení výkonnosti a pro účely rozhodování a
 - (b) oceňovací základna těchto dodatečných informací je přesně popsána.

Společná aktiva

47. **Aktiva, která jsou společně využívána dvěma nebo více segmenty jsou rozvržena na segmenty pouze tehdy, když s nimi spjaté výnosy a náklady jsou rovněž rozvrženy na tyto segmenty.**
48. Způsob, kterým jsou položky aktiv, závazků, výnosů a nákladů rozvrženy na segmenty závisí na takových faktorech, jako jsou povaha těchto položek, činnosti prováděné daným segmentem a relativní samostatnost tohoto

segmentu. Není možné ani vhodné specifikovat jedinou základnu přiřazování, která by byla přijata všemi účetními jednotkami. Není ani vhodné nutit účetní jednotku do přiřazování položek aktiv, závazků, výnosů a nákladů, které se týkají společně dvou či více segmentů, pokud je základna pro provedení tohoto přiřazení libovolně nebo obtížně pochopitelná. Současně však jsou definice výnosu segmentu, nákladu segmentu, aktiv segmentu a závazků segmentu vzájemně provázány a výsledná přiřazení by měla být konsistentní. Společně využívaná aktiva jsou tudíž rozvržena na segmenty pouze tehdy, když s nimi spjaté výnosy a náklady jsou také rozvrženy na tyto segmenty. Aktivum je například zařazeno mezi aktiva segmentu pouze tehdy, když jsou související odpisy zahrnuty do vyčíslení nákladů segmentu.

Nově identifikované segmenty

49. **Je-li segment identifikován jako segment v běžném období poprvé, budou údaje o segmentu za předchozí období prezentované z důvodu srovnatelnosti, přepracovány tak, aby vyjadřovaly nově vykazovaný segment jako segment samostatný, pokud to lze provést.**
50. Nové segmenty mohou být vykázány v účetních závěrkách za odlišných okolností. Účetní jednotka může například změnit svou strukturu interního výkaznictví ze struktury segmentů služeb na strukturu územních segmentů a vedení může považovat za vhodné, aby tato struktura segmentů byla rovněž přijata pro účely externího výkaznictví. Účetní jednotka může také provádět významné nové nebo doplňkové činnosti nebo zvýšit rozsah, v němž dříve provozovaná činnost jako interní podpůrná služba poskytuje služby externím stranám. V těchto případech mohou být nové segmenty vykazovány poprvé v účetní závěrce určené obecnému použití. Pokud k tomu dojde, tento standard požaduje, aby srovnatelné údaje za předchozí období byly přepracovány tak, aby vyjádřily současnou strukturu segmentů, pokud je to proveditelné.

Zveřejnění

51. **Pro každý segment se použijí požadavky na zveřejnění z odstavců 52–75.**
52. **Účetní jednotka zveřejní výnosy segmentu a náklady segmentu za každý segment. Výnosy segmentu z rozpočtového určení nebo podobných rozvržení, výnosy segmentu z ostatních vnějších zdrojů a výnosy segmentu z transakcí s jinými segmenty se vykáží odděleně.**
53. **Účetní jednotka zveřejní za každý segment celkovou účetní hodnotu aktiv segmentu.**
54. **Účetní jednotka zveřejní za každý segment celkovou účetní hodnotu závazků segmentu.**

55. **Účetní jednotka zveřejní za každý segment celkové pořizovací náklady vzniklé během období na pořízení aktiv segmentu, o nichž se předpokládá, že budou používána déle než po jedno období.**
56. Podporuje se, ale nepožaduje, aby účetní jednotka zveřejnila povahu a částku každé položky výnosů segmentu a nákladů segmentu, které jsou takového rozsahu, povahy nebo četnosti, že jejich zveřejnění je důležité pro vysvětlení výkonnosti každého segmentu za dané období.
57. IPSAS 1 požaduje, aby v případě, kdy jsou položky výnosů nebo nákladů významné byla samostatně zveřejněna povaha a částka takových položek. IPSAS 13 uvádí několik příkladů takových položek, včetně odpisů zásob a pozemků, budov a zařízení; rezerv na restrukturalizaci; pozbytí pozemků, budov a zařízení; privatizací a jiných úbytků dlouhodobých investic; ukončovaných činností; vypořádání soudních sporů a rozpouštění rezerv. Zveřejnění informací doporučené odstavcem 56 není zamýšleno jako změna klasifikace jakýchkoli takových položek nebo změna ocenění takových položek. Zveřejnění podporované tímto odstavcem však mění úroveň, na které je hodnocen význam takovýchto položek pro účely zveřejnění z úrovně účetní jednotky na úroveň segmentu.
58. Tento standard nepožaduje zveřejnění výsledku segmentu. Pokud je však výsledek segmentu vypočten a zveřejněn, pak se jedná o provozní výsledek, který nezahrnuje finanční náklady.
59. Podporuje se, ale nepožaduje, aby účetní jednotka zveřejnila peněžní toky segmentu v souladu s požadavky IPSAS 2. IPSAS 2 požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila výkaz peněžních toků, který odděleně vykazuje peněžní toky z provozní, investiční činnosti a z financování. Tento standard také požaduje zveřejnění informací o určitých peněžních tocích. Zveřejnění informací o peněžních tocích za každý segment může být užitečné pro pochopení celkové finanční pozice, likvidity a peněžních toků účetní jednotky.
60. Účetní jednotce, která nezveřejňuje peněžní toky segmentu v souladu s IPSAS 2, je doporučeno, nikoli však nařízeno, aby zveřejnila za každý segment k vykázání:
- (a) náklady segmentu z titulu odpisů aktiv segmentu;
 - (b) jiné významné nepeněžní náklady a
 - (c) významné nepeněžní výnosy, které jsou zahrnuty mezi výnosy segmentu.

Toto umožní uživatelům určit hlavní zdroje a použití peněžních prostředků s ohledem na činnosti segmentu za dané období.

61. **Účetní jednotka zveřejní za každý segment úhrn jejího podílu na čistém přebytku (schodku) přidružených jednotek, společných podnikání nebo**

jiných investicích zachycených ekvivalenční metodou, pokud v podstatě všechny z těchto přidružených činností jsou prováděny v rámci tohoto jednotlivého segmentu.

62. Zatímco podle požadavků odstavce 61 je zveřejněna jediná úhrnná částka, každá z přidružených jednotek, společných podnikání nebo jiných investic zachycených ekvivalenční metodou je posuzována jednotlivě za účelem stanovení toho, zda v podstatě všechny její činnosti jsou prováděny v rámci segmentu.
63. **Jestliže je úhrnný podíl účetní jednotky na čistém přebytku (schodku) přidružených jednotek, společného podnikání nebo jiných investicích zachycených ekvivalenční metodou zveřejněn podle segmentů, pak úhrnná investice do těchto přidružených jednotek a společných podnikání bude zveřejněna rovněž podle segmentů.**
64. **Účetní jednotka zveřejní sesouhlasení mezi informacemi zveřejněnými za segmenty a úhrnnou informací v konsolidované účetní závěrce nebo účetní závěrce účetní jednotky. Při prezentaci tohoto sesouhlasení jsou výnosy segmentů sesouhlaseny na výnosy účetní jednotky z vnějších zdrojů (včetně zveřejnění částky výnosů účetní jednotky z vnějších zdrojů nezahrnutých do žádných výnosů segmentu); náklady segmentů jsou sesouhlaseny na srovnatelnou úroveň nákladů účetní jednotky; aktiva segmentu jsou sesouhlasena na aktiva účetní jednotky; a závazky segmentů jsou sesouhlaseny na závazky účetní jednotky.**

Další informace o segmentech

65. Jak bylo uvedeno výše, předpokládá se, že segmenty budou obvykle založeny na hlavních typech zboží a služeb poskytovaných účetní jednotkou na programech, které spravuje nebo na činnostech, které provozuje. Je tomu tak proto, že informace o těchto segmentech poskytují uživatelům příslušné informace o výkonnosti účetní jednotky při dosahování jejích cílů a umožňují účetní jednotce naplňovat povinnosti pro účely vyvozování odpovědnosti. V některých organizacích však může být územní nebo jiný základ vhodnějším vyjádřením východisek poskytování služeb a alokování prostředků v rámci účetní jednotky, a proto bude přijat pro účetní závěrku.
66. Tento standard přijímá takové stanovisko, že zveřejnění minimálních informací jak o segmentech služeb, tak i územních segmentech je pravděpodobně užitečné pro uživatele z důvodu vyvozování odpovědnosti a rozhodování. Jestliže tedy účetní jednotka vykazuje informace o segmentech na základě:
 - (a) hlavních typů zboží, výrobků a služeb, které poskytuje, programů, které spravuje, a činností, které provozuje nebo na základě jiných segmentů služeb, je rovněž podporována v tom, aby vykazovala za

každý územní segment, který je interně vykazován řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky následující:

- (i) náklady segmentu;
 - (ii) celkovou účetní hodnotu aktiv segmentu a
 - (iii) celkové výdaje na pořízení aktiv segmentu během období, u nichž se očekává, že budou používána déle než jedno období (pozemky, budovy a zařízení a nehmotná aktiva); a
- (b) územních segmentů nebo jiném základě nezahrnutém v (a), je rovněž podporována v tom, aby vykazovala za každý hlavní segment služeb, který je interně vykazován řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky následující informace o segmentu:
- (i) náklady segmentu;
 - (ii) celkovou účetní hodnotu aktiv segmentu a
 - (iii) celkové výdaje na pořízení aktiv segmentu během období, u nichž se očekává, že budou používána déle než jedno období (pozemky, budovy a zařízení a nehmotná aktiva).

Další zveřejňované skutečnosti

67. **Při vyčíslení a vykazování výnosů segmentu z transakcí s jinými segmenty, vyčísľují se mezisegmentové převody takovým způsobem, kterým skutečně probíhají. Základ pro stanovení cen mezisegmentových převodů a jejich změny jsou zveřejněny v účetní závěrce.**
68. **Změny v účetních pravidlech přijatých pro vykazování podle segmentů, které mají významný dopad na informace o segmentech jsou zveřejněny, a je-li to možné, tak jsou přepracovány informace o segmentech za předchozí období prezentované za účelem srovnání. Takové zveřejnění zahrnuje popis povahy dané změny, důvody pro tuto změnu, skutečnost, že srovnávací informace byly přepracovány nebo že není možné tak učinit, a finanční dopad této změny, pokud je racionálně určitelný. Pokud účetní jednotka změní identifikaci svých segmentů a nepřepracuje předchozí informace o segmentech na nový základ, protože to není možné, pak pro účely srovnání vykáže údaje o segmentu jak v původním, tak novém způsobu vymezení segmentů v tom roce, v němž se vymezení segmentů změnilo.**
69. Změnami v účetních pravidlech přijatých účetní jednotkou se zabývá IPSAS 3. IPSAS 3 požaduje, aby změny v účetních pravidlech byly prováděny pouze požaduje-li to některý IPSAS, nebo v případě, že změna vyústí ve spolehlivější a relevantnější informace o transakcích, jiných událostech nebo podmínkách v účetní závěrce účetní jednotky.

70. Změny v účetních pravidlech uplatněné na úrovni účetní jednotky, které ovlivňují informace o segmentech se řeší podle IPSAS 3. Pokud nový Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nespécifikuje jinak, IPSAS 3 požaduje:
- (a) aby změna účetního pravidla byla uplatněna retrospektivně a aby informace za předchozí období byly přepracovány, pokud není proveditelné určit buď kumulativní dopad, nebo dopady specifické pro období této změny;
 - (b) pokud je retrospektivní uplatnění za všechna zveřejňovaná období neproveditelné, bude nové účetní pravidlo použito retrospektivně od nejdřívějšího data, kdy je jeho uplatnění proveditelné, a
 - (c) pokud je stanovení kumulativních dopadů aplikace nového účetního pravidla k počátku běžného období neproveditelné, použije se toto pravidlo prospektivně od nejdřívějšího data, kdy je proveditelné.
71. Některé změny v účetních pravidlech se týkají výhradně vykazování podle segmentů. Příkladem jsou změny ve stanovení segmentů a změny v základně pro rozvrhování výnosů a nákladů segmentům. Takové změny mohou mít podstatný dopad na vykazované informace o segmentech, ale nezmění úhrnné účetní informace vykazované účetní jednotkou. Aby byli uživatelé schopni porozumět změnám a posoudit trendy, je informace o segmentech za předchozí období, která je zahrnuta do účetní závěrky pro srovnávací účely, přepracována, pokud to je účelné, aby zohlednila nové účetní pravidlo.
72. Odstavec 67 požaduje, aby pro účely vykazování podle segmentů byly mezisegmentové převody oceněny na základě, který účetní jednotka skutečně používá pro stanovení cen těchto transferů. Pokud účetní jednotka změní metodu, kterou ve skutečnosti používá pro stanovení ceny mezisegmentových převodů, nejde o změnu v účetním pravidle, na jejímž základě by bylo nutné přepracovat údaje o segmentech za předchozí období podle odstavce 68. Odstavec 67 však vyžaduje zveřejnění takové změny.
73. **Pokud není zveřejněno v účetní závěrce jiným způsobem nebo někde ve výroční zprávě, účetní jednotka uvede:**
- (a) **typy zboží a služeb zahrnutých do každého vykazovaného segmentu služeb;**
 - (b) **skladbu každého vykazovaného územního segmentu a**
 - (c) **povahu segmentu a činností do něj zahrnutých, pokud není přijat segment služeb, ani územní segment jako základna.**

Provozní cíle segmentu

74. Pokud to není v účetní závěrce zveřejněno jiným způsobem nebo někde ve výroční zprávě, doporučuje se, aby účetní jednotka zveřejnila obecné provozní cíle stanovené každému segmentu k počátku vykazovaného období a komentovala rozsah, v němž byly tyto cíle splněny.
75. Aby bylo umožněno uživatelům posoudit výkonnost účetní jednotky při dosahování jejích cílů při dodávkách služeb, je nutné jim tyto cíle sdělit. Toto posouzení je podporováno zveřejněním informací o skladbě každého segmentu, o cílech těchto segmentů při dodávkách služeb a o rozsahu, v němž byly tyto cíle splněny. Tyto informace také umožní účetní jednotce lépe vyvozovat odpovědnosti. V mnoha případech budou tyto informace zahrnuty do výroční zprávy jako součást zprávy řídicího orgánu nebo vedoucího účetní jednotky. V takových případech není zveřejnění těchto informací v účetní závěrce nutné.

Datum účinnosti

76. **Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. červencem 2003 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.**
77. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Dodatek 1**Ilustrativní zveřejnění segmentu**

Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu. Jeho účelem je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho významu.

Tabulka a související poznámky v tomto dodatku ilustrují zveřejnění segmentu, které tento standard požaduje v případě vzdělávací instituce, která je převážně financována z rozpočtu, ale poskytuje některé vzdělávací služby na komerčním principu zaměstnancům významných společností a spojila se s komerčním podnikem, aby založila soukromou vzdělávací nadaci, která je provozována na komerčním principu. Instituce má podstatný vliv, ne však kontrolu nad touto nadací. Příklad pro ilustrativní účely uvádí srovnávací údaje za dva roky. Údaje o segmentu jsou požadovány za každý rok, za který se zveřejňuje účetní závěrka v plném rozsahu.

VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ

SOUPIS A—INFORMACE O SEGMENTECH (v miliónech peněžní jednotky)

	Základní/střední		Vysokoškolské				Speciální služby				Jiné služby				Vyloučení				Konsolidováno	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	
VÝNOSY SEGMENTU																				
Rozpočtové určení	48	40	22	23	10	10	7	7	7											
Poplatky z vnějších zdrojů	5	4	—	—	9	6	—	—	—											
Mezisegmentové převody	<u>10</u>	<u>6</u>	<u>6</u>	<u>7</u>	<u>2</u>	<u>4</u>	<u>2</u>	<u>2</u>	<u>2</u>											
Celkové výnosy segmentu	<u>63</u>	<u>50</u>	<u>28</u>	<u>30</u>	<u>21</u>	<u>20</u>	<u>9</u>	<u>9</u>	<u>9</u>										90	
NÁKLADY SEGMENTU																				
Platy a mzdy	(39)	(31)	(13)	(13)	(13)	(13)	(2)	(2)	(2)											
Odpisy	(9)	(7)	(5)	(7)	(5)	(3)	(1)	(1)	(1)											
Jiné náklady	(12)	(11)	(10)	(9)	(5)	(5)	(2)	(2)	(2)											
Celkové náklady segmentu	<u>(60)</u>	<u>(49)</u>	<u>(28)</u>	<u>(29)</u>	<u>(23)</u>	<u>(21)</u>	<u>(5)</u>	<u>(5)</u>	<u>(5)</u>										(85)	
Nerozvržené náklady ústředí																				
Schodek z provozní činnosti																				
Úrokový náklad																			(96)	
Úrokový výnos																			(7)	
Podíl na čistých přebytcích přidružených jednotek																			(2)	
Přebytěk z provozní činnosti																			(4)	
Mimorádná ztráta: nepojištěná škoda na vybavení při zemětřesení		(3)																	(3)	
Čistý přebytěk																			0	
																			4	
																			0	

VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ

JINÉ INFORMACE										
Aktiva segmentu	54	50	34	30	10	10	10	9	108	99
Investice do přidružených jednotek (ekvivalenční metoda)					32		26	26	32	26
Nerovzvržená aktiva tisíředí									35	30
Konsolidovaná aktiva celkem									<u>175</u>	<u>155</u>
Závazky segmentu	25	15	8	11	8	8	1	1	42	35
Nerovzvržené závazky podniku									40	55
Konsolidované závazky celkem									<u>82</u>	<u>90</u>
Výdaje na dlouhodobá aktiva	13	10	9	5	4	0	2	3		
Nepenežní náklady mimo odpisů	(8)	(2)	(3)	(3)	(2)	(2)	(1)	(1)		
Nepenežní výnosy	—	—	—	—	1	1	—	—		

Poznámka — segmenty (všechny částky jsou v miliónech peněžní jednotky)

Instituce je organizována a vykazuje řídicímu orgánu na základě čtyř hlavních funkčních oblastí: základní a střední vzdělávání, vysokoškolské vzdělávání, zvláštní vzdělávací služby a jiné služby, každá v čele s ředitelem. Činnosti segmentu zvláštních vzdělávacích služeb zahrnují poskytování vzdělávacích služeb na komerčním principu zaměstnancům významných společností. Při poskytování těchto služeb externím stranám využívá jednotka pro komerční služby segmentu, za poplatek na bázi služeb, služby poskytované základním/středním a vysokoškolským segmentem. Tyto mezisegmentové převody jsou v konsolidaci vyloučeny.

Vykazované informace o těchto segmentech jsou využívány správní radou a vedoucím účetní jednotky jako základ pro hodnocení minulé výkonnosti účetní jednotky při naplňování jejích cílů a k rozhodování o budoucí alokaci prostředků. Zveřejnění informací o těchto segmentech je považováno za vhodné také pro účely externího výkaznictví.

Většina činností Instituce probíhá v tuzemsku kromě toho, že jako část programu na pomoc zřídila ve východní Evropě zařízení pro poskytování vzdělávacích služeb středního školství. Celkové náklady na služby poskytované ve východní Evropě činí 5 miliónů (4 milióny v roce 20X1). Celková účetní hodnota vzdělávacího zařízení ve východní Evropě je 3 milióny (6,5 miliónu v roce 20X1). Během let 20X2 a 20X1 nebyly vynaloženy žádné výdaje na získání dlouhodobých aktiv ve východní Evropě.

Mezisegmentové převody: výnosy segmentu a náklady segmentu zahrnují výnosy a náklady vzniklé z převodů mezi segmenty. Takové převody jsou obvykle zachycovány v pořizovacích nákladech a vyloučeny při konsolidaci. Částka těchto převodů činila 20 miliónů (19 miliónů v roce 20X1).

Investice do přidružených jednotek jsou zachycovány za použití ekvivalenční metody. Instituce vlastní 40 % základního kapitálu EuroED Ltd., specializované vzdělávací nadace poskytující vzdělávací služby mezinárodně na komerčním principu podle smluv s multilaterálními úvěrovými agenturami. Investice je zachycena ekvivalenční metodou. Investice Instituce do EuroEd a její podíl na jeho čistém zisku jsou vyloučeny z aktiv segmentu a výnosů segmentu.

Jsou však vykázány samostatně pod segmentem jiných služeb, který je odpovědný za správu investic do přidružených jednotek.

Úplná zpráva o cílech stanovených každému segmentu a rozsahu, ve kterém jsou tyto cíle plněny je zahrnuta do Zprávy o činnostech, zahrnuté na jiném místě této zprávy.

Dodatek 2**Shrnutí požadovaných zveřejnění**

Dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu. Jeho účelem je shrnout zveřejnění požadovaná odstavci 52-75.

[¶xx] odkazuje na odstavec xx tohoto standardu.

Zveřejnění

Celkové náklady podle segmentů [¶52]

Celkové výnosy podle segmentů [¶52]

Výnosy z rozpočtového určení nebo podobných alokací podle segmentů [¶52]

Výnosy z vnějších zdrojů podle segmentů (jiné než rozpočtové určení nebo podobné alokace) [¶52]

Výnosy podle segmentů z transakcí s jinými segmenty [¶52]

Účetní hodnota aktiv segmentu podle segmentů [¶53]

Závazky segmentu podle segmentů [¶54]

Pořizovací náklady na pořízení aktiv podle segmentů [¶55]

Podíl na čistém přebytku (schodku) [¶61] a investice do přidružených jednotek nebo společných podnikání [¶63] (pokud jsou v podstatě všechny v jediném segmentu)

Sesouhlasení výnosů, nákladů, aktiv a závazků podle segmentů [¶64]

Jiná zveřejnění

Základna pro stanovení cen mezisegmentových převodů a jakákoli jejich změna [¶67]

Změny v účetních pravidlech segmentu [¶68]

Typy výrobků a služeb za každý segment služeb [¶73]

Skladba každého územního segmentu [¶73]

Pokud není přijat ani segment služeb, ani územní segment jako základna, povahu segmentů a činnosti do nich zahrnuté [¶73]

Dodatek 3**Kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví**

Odstavec 15 tohoto standardu požaduje vypracování účetních pravidel tak, aby bylo zajištěno, že účetní závěrka poskytne informace, které vyhovují určitým kvalitativním charakteristikám. Tento dodatek shrnuje kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví.

Kvalitativní charakteristiky jsou vlastnosti, které činí informace poskytované účetní závěrkou užitečnými pro uživatele. Čtyři základní kvalitativní charakteristiky jsou srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost.

Srozumitelnost

Informace jsou srozumitelné, pokud od uživatelů lze přiměřeně očekávat, že porozumí jejímu významu. Pro tento účel se u uživatelů předpokládá, že mají odpovídající znalosti o činnostech účetní jednotky a o prostředí, v němž působí, a že jsou ochotni tyto informace rozvažovat.

Informace o složitých záležitostech nebudou vyloučeny z účetní závěrky pouze z toho důvodu, že mohou být pro určité uživatele příliš obtížné pro pochopení.

Relevance

Informace je pro uživatele relevantní, může-li její použití napomoci při hodnocení minulých, současných nebo budoucích událostí nebo při potvrzení nebo korekci minulých hodnocení. K tomu, aby informace byla relevantní, musí být rovněž včasná.

Významnost

Relevance informací je ovlivněna svou podstatou a významností.

Informace je významná, pokud by její vynechání nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit rozhodování nebo hodnocení uživatelů činěná na základě účetní závěrky. Významnost závisí na podstatě nebo velikosti položky nebo chyby, která může vzniknout s ohledem na okolnosti vynechání této položky nebo jejího chybného uvedení. Významnost tedy spíše poskytuje mezní hranici nebo mezní bod, než aby byla prvotně kvalitativní charakteristikou, kterou musí informace mít, mají-li být užitečné.

Spolehlivost

Spolehlivé informace neobsahují podstatnou chybu a zkreslení a uživatelé se mohou spolehnout na to, že věrně představují to, co mají vyjadřovat, nebo co lze oprávněně očekávat, že vyjadřují.

Věrohodné zobrazení

Aby informace zobrazovala věrohodně transakce a jiné události, je prezentována v souladu s obsahem transakcí a jiných událostí a ne jen s jejich právní formou.

Obsah nad formou

Mají-li informace věrohodně zobrazovat transakce a jiné události, které mají zobrazovat, je nezbytné, aby byly zachyceny a prezentovány v souladu s jejich obsahem a ekonomickou skutečností a nikoli jen jejich právní formou. Obsah transakcí nebo jiných událostí není vždy v souladu s jejich právní formou.

Nestrannost

Informace jsou nestranné, pokud neobsahují zkreslení. Účetní závěrka není nestranná, jestliže informace, které obsahuje byly vybrány nebo prezentovány způsobem, který ovlivňuje rozhodování nebo úsudek tak, aby se dosáhlo předem stanoveného výsledku nebo závěru.

Opatrnost

Opatrnost je zapojení určitého stupně obezřetnosti při posuzování nutných při provádění odhadů požadovaných za podmínek nejistoty a to tak, že aktiva nebo výnosy nejsou nadhodnoceny a závazky nebo náklady nejsou podhodnoceny.

Uplatňování opatrnosti však nedovoluje například tvorbu tichých rezerv nebo nadměrných rezerv, záměrné podhodnocení aktiv nebo výnosů nebo záměrné nadhodnocení závazků nebo nákladů, protože účetní závěrka by nebyla nestranná, a tudíž by nesplňovala vlastnost spolehlivosti.

Úplnost

Informace v účetní závěrce musí být v rámci významnosti a nákladů na jejich získání úplné.

Srovnatelnost

Informace v účetní závěrce jsou srovnatelné, když jsou uživatelé schopni identifikovat podobnosti a rozdíly mezi těmito informacemi a informacemi v jiných zprávách.

Srovnatelnost se použije na:

- srovnání účetních závěrek různých účetních jednotek a
- srovnání účetních závěrek téže účetní jednotky v čase.

Důležitým důsledkem srovnatelnosti je, že uživatelé potřebují být informováni o pravidlech použitých pro sestavení účetní závěrky, o změnách těchto pravidel a o dopadech těchto změn.

Protože si uživatelé přejí srovnávat výkonnost účetní jednotky v čase, je důležité, aby účetní závěrky zachycovaly odpovídající informace za předchozí období.

Omezení relevantních a spolehlivých informací

Včasnost

Pokud dojde při vykazování informací k přílišnému zpoždění, mohou ztratit relevanci. Aby byly informace poskytnuty včas může být často nutné je vykazovat dříve, než jsou známy všechny aspekty transakce, a tak je snížena jejich spolehlivost. Pokud se naopak vykazování zpozdí, dokud nejsou všechny aspekty známy, informace mohou být velice spolehlivé, ale s malým užitekem pro uživatele, kteří v tomto mezidobí museli rozhodovat. Při dosahování rovnováhy mezi relevancí a spolehlivostí je prvořadou úvahou, jak nejlépe uspokojit rozhodovací potřeby uživatelů.

Rovnováha mezi přínosy a náklady

Rovnováha mezi přínosy a náklady představuje vždy přítomné omezení. Přínosy získané z informací by měly převýšit náklady na jejich získání. Zhodnocení přínosů a nákladů je však ve své podstatě záležitostí úsudku. Kromě toho náklady ne vždy nesou ti uživatelé, kteří mají požitek z přínosů. Přínosy mohou být také využity jinými uživateli než těmi, pro které byly informace připraveny. Z těchto důvodů je těžké pro každý konkrétní případ použít test poměřující přínosy a náklady. Nicméně tvůrci standardů stejně jako osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky a uživatelé účetních závěrek by si měli být vědomi tohoto omezení.

Rovnováha mezi kvalitativními charakteristikami

V praxi je často nutná rovnováha nebo kompromis mezi kvalitativními charakteristikami. Všeobecně je cílem dosáhnout vhodné rovnováhy mezi charakteristikami tak, aby byly splněny cíle účetní závěrky. Relativní význam těchto charakteristik je v různých případech záležitostí odborného úsudku.

Srovnání s IAS 14

IPSAS 18, „Vykazování podle segmentů“ primárně čerpá z IAS 14 „Vykazování podle segmentů“ (novelizovaného v roce 1997). Hlavní rozdíly mezi IPSAS 18 a IAS 14 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 14 IPSAS 18 definuje odlišně segmenty . IPSAS 18 požaduje, aby účetní jednotky vykazovaly segmenty na základě vhodném pro vyhodnocení minulé výkonnosti a pro rozhodování o alokaci prostředků. IAS 14 požaduje, aby byly vykázány oborové a územní segmenty.
- Ve srovnání s IAS 14 byl do IPSAS 18 byly zahrnuty dodatečné komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IAS 14 požaduje zveřejnění výsledku segmentu, odpisů aktiv segmentu a jiných významných nepeněžních nákladů. IPSAS 18 nepožaduje zveřejnění výsledků segmentu. IPSAS 18 doporučuje, ale nepožaduje zveřejnění významných nepeněžních výnosů, které jsou zahrnuty do výnosů segmentu, odpisy segmentu a jiné nepeněžní náklady nebo peněžní toky segmentu jako požaduje IPSAS 2 „Výkazy peněžních toků“.
- IPSAS 18 nepožaduje zveřejnění informací o druhotných segmentech, ale doporučuje určitá minimální zveřejnění jak o segmentech „služeb“, tak o „územních“ segmentech.
- IPSAS 18 nespecifikuje kvantitativní meze, které musí být použity při stanovení vykazovaných segmentů.
- IPSAS 18 používá v určitých případech terminologii odlišnou od IAS 14. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů účetní jednotka, výnos (revenue), Výkaz o finanční výkonnosti (statement of financial performance), Výkaz o finanční situaci (statement of financial position) a čistá aktiva/vlastní kapitál v IPSAS 18. Ekvivalentní termíny v IAS 14 jsou podnik, výnos (income), výsledovka (income statement), rozvaha (balance sheet) a vlastní kapitál.

IPSAS 19— REZERVY, PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY A PODMÍNĚNÁ AKTIVA

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 37 (1998), „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“ vydaného Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením IASCF reprodukovány výňatky z IAS 37.

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

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

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

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

IPSAS 19— REZERVY, PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY A PODMÍNĚNÁ AKTIVA

OBSAH

	Odstavec
Cíl	
Rozsah působnosti	1–17
Sociální dávky	7–11
Ostatní výjimky z rozsahu působnosti tohoto standardu	12–17
Definice	18–21
Rezervy a ostatní závazky	19
Vztah mezi rezervami a podmíněnými závazky	20–21
Uznání	22–43
Rezervy	22–34
Současný závazek	23–24
Minulá událost	25–30
Pravděpodobný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál	31–32
Spolehlivý odhad závazku	33–34
Podmíněný závazek	35–38
Podmíněné aktivum	39–43
Oceňování	44–62
Nejlepší možný odhad	44–49
Rizika a nejistoty	50–52
Současná hodnota	53–57
Budoucí události	58–60
Očekávané pozbytí aktiv	61–62
Náhrady	63–68
Úpravy rezerv	69–70
Použití rezerv	71–72

Použití pravidel uznání a oceňování	73–96
Budoucí čisté provozní schodky	73–75
Nevýhodné smlouvy	76–80
Restrukturalizace	81–96
Prodej nebo převod činností.....	90–92
Rezervy na restrukturalizace	93–96
Zveřejnění	97–109
Přechodná ustanovení	110
Datum účinnosti	111–112
Dodatek A — Tabulky: Rezervy, podmíněné závazky, podmíněná aktiva a náhrady	
Dodatek B — Rozhodovací diagram	
Dodatek C — Příklady na uznání	
Dodatek D — Příklady zveřejnění	
Dodatek E — Příklad: současná hodnota rezervy	
Srovnání s IAS 37	

Části standardu, které jsou vytištěny tučným písmem je třeba číst v kontextu výkladových odstavců tohoto standardu, vytištěných jednoduchým písmem a v kontextu „Předmluvy 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 tohoto standardu je definovat rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva, popsat okolnosti, za kterých se rezervy vykazují, jak mají být oceňovány a jaké informace o nich se zveřejňují. Standard rovněž vyžaduje zveřejnění určitých informací o podmíněných závazcích a podmíněných aktivech v poznámkách k účetním výkazům tak, aby umožnil uživatelům účetní závěrky porozumět jejich podstatě, časovému průběhu a jejich výši.

Rozsah působnosti

1. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro vykazování rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv s výjimkou těch rezerv a podmíněných závazků, které:**
 - (a) vyplývají ze sociálních dávek poskytovaných účetní jednotkou, pokud za ně účetní jednotka nedostává přímo od příjemců těchto dávek takovou protihodnotu, která by byla alespoň přibližně srovnatelná s hodnotou poskytnutého zboží, výrobků nebo služeb;
 - (b) vznikají z finančních nástrojů vedených v reálných hodnotách;
 - (c) vyplývají ze zmařených smluv, s výjimkou případů, kdy je smlouva nevýhodná a podléhá jiným ustanovením tohoto standardu;
 - (d) vznikají v pojišťovnách ze smluv s pojištění;
 - (e) jsou řešeny jiným Mezinárodním účetním standardem pro veřejný sektor;
 - (f) vznikají z titulu daní z příjmů nebo jejich ekvivalentů;
 - (g) vznikají ze zaměstnaneckých požitků s výjimkou odstupného z důvodu restrukturalizace, což je v tomto standardu řešeno.
2. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
3. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (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“.

4. Tento standard se vztahuje na finanční nástroje (včetně záruk), které nejsou vedeny v reálných hodnotách.
5. Tento standard se vztahuje i na rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva pojištěven, pokud nevznikají ze smluv s pojištěnci.
6. Tento standard se používá na rezervy na restrukturalizaci (včetně ukončovaných činností). V některých případech může restrukturalizace splňovat definici ukončované činnosti. Návod na zveřejňování informací o ukončovaných činnostech lze nalézt v Mezinárodním účetním standardu (IAS) 35, „Ukončované činnosti“¹.

Sociální dávky

7. Pro potřeby tohoto standardu se pojem „sociální dávka“ chápe jako zboží, výrobky, služby a jiné požitky poskytované za účelem dosažení cílů sociální politiky vlády. Tyto dávky mohou zahrnovat:
 - (a) poskytování zdravotních, vzdělávacích, ubytovacích, dopravních a jiných sociálních služeb obyvatelstvu. V mnoha případech se od příjemců těchto služeb nepožaduje úhrada částky odpovídající hodnotě poskytnutých služeb; a
 - (b) výplaty dávek rodinám, starým lidem, postiženým, nezaměstnaným, válečným veteránům apod. To znamená, že vlády na všech úrovních mohou poskytovat finanční podporu jedincům a skupinám obyvatelstva tak, aby jim umožnily přístup ke službám zabezpečujícím jejich individuální potřeby nebo aby přispěly k jejich příjmům.
8. V mnoha případech vzniká povinnost poskytnout sociální dávky jako důsledek vládního závazku realizovat jednotlivé činnosti průběžně po

¹ Výbor se dosud nezabýval problematikou ukončovaných činností, která je předmětem Mezinárodního účetního standardu (IAS) 35, „Ukončované činnosti“. V souladu s definicí uvedenou v IAS 35 je termín „ukončovaná činnost“ používán v tomto standardu pro část podniku, která:

- (a) je v souladu s individuálním plánem:
 - (i) v podstatě jako celek rušena například jednorázovým prodejem, oddělením (delimitací), nebo převodem vlastnictví součástí akcionářům podniku;
 - (ii) rušena postupně například individuálním rozprodáváním majetku součástí a vypořádáváním jejich závazků; nebo
 - (iii) ukončována tak, že se upouští od jejího provozování;
- (b) představuje oddělený a významný druh oborových či územních částí činnosti podniku; a
- (c) může být význačná z hlediska činnosti podniku nebo jeho účetního výkaznictví.

dlouhé období tak, aby byly konkrétní zboží, výrobky a služby dodány určenému obyvatelstvu. Potřeba zboží, výrobků a služeb, jejich druh a způsob poskytnutí vedoucí ke splnění závazků sociální politiky často závisí na mnoha demografických a sociálních podmínkách, které jsou těžko předvídatelné. Tyto dávky obvykle spadají v rámci Vládní finanční statistiky Mezinárodního měnového fondu (International Monetary Fund's Government Finance Statistics) do klasifikace sociální ochrana, vzdělávání a zdravotnictví a často vyžadují pojistně-matematický odhad, který určí hodnotu veškerých závazků vznikajících v této souvislosti.

9. V souvislosti s rezervami anebo podmíněnými závazky vznikajícími z titulu výplaty sociálních dávek, které mají být vyjmuty z rozsahu působnosti tohoto standardu, nezískává účetní jednotka veřejného sektoru poskytující dávky od jejich příjemce přímo protihodnotu, která by byla alespoň přibližně srovnatelná s hodnotou poskytnutého zboží, výrobků nebo služeb. Tato výjimka by zahrnovala i takové situace, kdy jsou sice v souvislosti s dávkou vybírány poplatky, ale neexistuje přímá vazba mezi poplatkem a získanou dávkou. Vynětí takových rezerv a podmíněných závazků z rozsahu působnosti tohoto standardu je v souladu s názorem Výboru, že pro uplatnění standardu je nezbytné podrobnější posouzení jak toho, co představuje „událost zakládající závazek“, tak ocenění závazku. Výbor si například uvědomuje, že existují různé názory na to, zda událost zakládající závazek nastala až v okamžiku, kdy subjekt splní kritéria nároku na dávku, nebo již někdy dříve. Obdobně existují různé názory na to, zda částku závazku představuje odhad veškerých nároků běžného období nebo současná hodnota všech očekávaných budoucích dávek stanovených na pojistně matematickém základě.
10. Jakmile se účetní jednotka rozhodne vykázat na uvedené závazky rezervu, pak zveřejní důvody, na základě kterých se k tvorbě rezervy přistoupilo a zvolenou oceňovací základnu. Účetní jednotka rovněž zveřejní ve vztahu k těmto rezervám další skutečnosti požadované tímto standardem. IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“, poskytuje návod pro zacházení se záležitostmi, které nejsou konkrétně řešeny jiným IPSAS. IPSAS 1 také obsahuje požadavky na výběr a zveřejnění účetních pravidel.
11. V některých případech mohou sociální dávky vyvolat závazek, u kterého:
 - (a) je jen malá nebo žádná nejistota ohledně jeho částky; a
 - (b) časový rozvrh závazku není nejistý.

V takovém případě je nepravděpodobné, že by splňoval definici rezervy uvedenou v tomto standardu. Pokud se takové závazky ze sociálních dávek vyskytují, vykazují se přímo jako závazky, pokud splňují kritéria uznání závazků (viz rovněž odstavec 19). Příkladem může být dohadná položka vytvořená ke konci období na dlužnou částku vůči stávajícím příjemcům dávek v souvislosti se starobními nebo invalidními důchody, jejichž

výplata byla přiznána na základě odpovídajících ustanovení smlouvy nebo právního předpisu.

Ostatní výjimky z rozsahu působnosti tohoto standardu

12. Tento standard se nepoužívá na zmařené smlouvy, pokud nejsou nevýhodné. Smlouvy o poskytování sociální dávky, které byly uzavřeny za předpokladu, že účetní jednotka nezíská přímo od příjemců dávek protihodnotu alespoň přibližně srovnatelnou s hodnotou poskytnutého zboží, výrobků anebo služeb, jsou z rozsahu působnosti tohoto standardu vyňaty.
13. Pokud se zabývá specifickými rezervami, podmíněnými závazky nebo podmíněnými aktivy jiný Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor, pak účetní jednotka použije takový standard místo tohoto standardu. Určité typy rezerv jsou řešeny například v souvislosti se:
 - (a) stavebními smlouvami (viz IPSAS 11, „Stavební smlouvy“) a
 - (b) leasingy (viz IPSAS 13, „Leasingy“). Nicméně IPSAS 13 neobsahuje žádné speciální požadavky na řešení operativních pronájmů, které se staly nevýhodnými, a proto se na takové případy použije tento standard.
14. Tento standard se nepoužívá pro rezervy na daň z příjmů nebo její ekvivalenty (návod pro zachycování daní z příjmů lze nalézt v IAS 12, „Daně ze zisku“). Standard se rovněž nepoužívá pro rezervy vznikající ze zaměstnaneckých požitků (návod pro zachycování zaměstnaneckých požitků lze nalézt v IAS 19 „Zaměstnanecké požitky“).
15. Některé částky považované za rezervy mohou vyplývat z vykazování výnosů, například když účetní jednotka poskytuje záruky za poplatek. Tento standard neřeší vykazování výnosů. IPSAS 9 „Výnosy ze směnných transakcí“ identifikuje okolnosti, za jakých se uznají výnosy ze směnných transakcí, a uvádí praktický návod, jak kritéria uznání aplikovat. Tento standard nemění požadavky uvedené v IPSAS 9.
16. Tento standard definuje rezervu jako závazek s nejistým časovým rozvrhem nebo výší. V mnoha zemích je termín „rezerva“ používán rovněž ve smyslu například odpisu, snížení hodnoty aktiv a nedobytných pohledávek: v těchto případech se jedná o korekce vykazovaných účetních hodnot, což není v rozsahu působnosti tohoto standardu.
17. Jiné Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor specifikují, kdy se s výdaji zachází jako s aktivem a kdy se zahrnou do nákladů období. Tato problematika není řešena tímto standardem. Proto tento standard nezakazuje ani nepožaduje aktivaci uznaných nákladů při tvorbě rezervy.

Definice

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

Mimosmluvní závazek je povinnost, která vzniká z takových aktivit jednotky, kde:

- (a) jednotka dává zavedeným způsobem chování v minulosti, zveřejněnými pravidly nebo dostatečně konkrétním a veřejným oznámením třetím stranám najevo, že uzná své konkrétní povinnosti; a
- (b) v důsledku toho vytvořila jednotka u části těchto třetích stran reálné očekávání, že takové povinnosti budou splněny.

Podmíněné aktivum je pravděpodobné aktivum, které vzniklo jako důsledek událostí v minulosti a jehož existence bude potvrzena pouze tehdy, jestliže dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou jednotky.

Podmíněný závazek je:

- (a) pravděpodobná 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
- (b) existující povinnost, která vznikla jako důsledek událostí v minulosti, avšak není vykázána, protože:
 - (i) není pravděpodobné, že ke splnění závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál; nebo
 - (ii) hodnota závazku nemůže být s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslena.

Zmařené smlouvy jsou smlouvy, z nichž žádná ze smluvních stran nesplnila své závazky nebo obě strany splnily své závazky pouze částečně a ve stejném rozsahu.

Smluvní závazek¹ je povinnost, která vzniká:

- (a) ze smlouvy (prostřednictvím jejich explicitních nebo implicitních ustanovení);
- (b) z právních předpisů; nebo
- (c) z ostatních aplikací zákonů.

Závazky jsou současnými povinnostmi účetní jednotky, které vznikly v důsledku minulých událostí a od jejichž splnění se očekává, že vyústí v odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.

Událost zakládající závazek je taková událost, která zakládá smluvní nebo mimosmluvní závazek, jehož důsledkem je to, že účetní jednotka nemá jinou reálnou alternativu než tento závazek splnit.

Nevýhodná smlouva je taková smlouva o směně aktiv nebo služeb, u které nevyhnutelně náklady spojené se splněním smluvních povinností převyšují ekonomický prospěch či využitelný potenciál, jehož získání se na základě smlouvy očekává.

Rezerva je závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší.

Restrukturalizace je 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.

Rezervy a ostatní závazky

19. Rezervy lze odlišit od ostatních závazků, jako jsou obchodní závazky a přechodná pasiva, protože mají nejistý časový rozvrh i výši budoucích výdajů nezbytných k jejich vypořádání. Naproti tomu:
- (a) obchodní závazky jsou závazky zaplatit zboží, výrobky nebo služby, které byly dodány nebo přijaty a byly fakturovány nebo jinak formálně odsouhlaseny s konkrétním dodavatelem (a zahrnují platby z titulu sociálních dávek v případech, kdy existuje formální dohoda o jejich konkrétní částce); a
 - (b) přechodná pasiva jsou závazky zaplatit zboží, výrobky nebo služby, které byly dodány nebo přijaty a nebyly zaplacené, fakturovány nebo jinak formálně odsouhlaseny s konkrétním dodavatelem,

¹ Poznámka Redakční rady: Termín "a legal obligation" byl autory českého překladu IAS překládán jako „smluvní závazek“ navzdory skutečnosti, že definice zahrnuje do těchto závazků i povinnosti vznikající z právních předpisů nebo z ostatních aplikací zákonů. Autoři překladu IPSAS se drželi původního překladu IAS.

včetně částek splatných zaměstnancům (například částky vztahující se k nevybraným dovoleným). Přesto, že i v případě přechodných pasiv je někdy nezbytné odhadnout jejich částku nebo časové rozvržení, je míra jejich neurčitosti obecně mnohem menší, než v případě rezerv.

Přechodná pasiva jsou mnohdy vykazována jako součást závazků, zatímco rezervy jsou vykazovány odděleně.

Vztah mezi rezervami a podmíněnými závazky

20. V obecném slova smyslu jsou všechny rezervy podmíněné, protože mají nejistý časový rozvrh a výši. Nicméně termín 'podmíněné' je v tomto standardu použit pro závazky a aktiva, která se nevykazují v účetních výkazech, protože jejich existence bude potvrzena až tehdy, pokud dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky. Kromě toho je termín podmíněný závazek používán pro závazky, které nesplňují kritéria uznání závazků.
21. Tento standard rozlišuje mezi:
 - (a) rezervami – které jsou vykázány jako závazky (za předpokladu, že může být provedeno jejich spolehlivé vyčíslení), protože jsou současným závazkem a je pravděpodobné, že k vyrovnání takového závazku bude potřebný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál; a
 - (b) podmíněnými závazky – které nejsou vykázány jako závazek, protože jsou buď:
 - (i) eventuálními závazky, u nichž musí být teprve potvrzeno, zda má účetní jednotka současný závazek, který povede k odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál; nebo
 - (ii) současnými závazky, které nesplňují kritéria uznání stanovená tímto standardem (protože buď není pravděpodobné, že bude k jejich vyrovnání nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál anebo nemůže být provedeno dostatečně spolehlivé vyčíslení výše závazku).

Uznání

Rezervy

22. **Rezerva se vykáže, pokud:**
 - (a) **má účetní jednotka současný závazek (smluvní nebo mimosmluvní), který je důsledkem minulé události;**

- (b) je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál; a
- (c) může být proveden spolehlivý odhad výše závazku.

Pokud nejsou tyto podmínky splněny, žádné rezervy se nevykazují.

Současný závazek

23. **V některých případech není jasné, zda současný závazek existuje. Pokud je spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že současný závazek k datu vykázání existuje, pak se v těchto případech má za to, že nějaká událost v minulosti byla při respektování veškerých dostupných průkazných informací příčinou vzniku současného závazku.**
24. Ve většině případů je zřejmé, zda minulá událost zakládá současný závazek. V ostatních případech, například při soudních sporech, může vznikat pochybnost, zda takové události nastaly nebo zda takové události zakládají současný závazek. V takových případech účetní jednotka rozhodne, zda současný závazek k datu vykázání existuje, a to tak, že využije veškerých dostupných průkazných informací, včetně například názoru znalců. Podklady pro takové rozhodnutí zahrnují i veškeré doplňkové informace vyplývající z událostí po datu vykázání. Na základě těchto průkazných informací účetní jednotka:
- (a) vykáže rezervu v případě, že je spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že k datu vykázání současný závazek existuje (a pokud jsou splněna kritéria vykázání); a
 - (b) zveřejní podmíněný závazek v případě, že je pravděpodobnější, že současný závazek k datu vykázání neexistuje a pokud odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál není příliš vzdálený (viz odstavec 100).

Minulá událost

25. Minulá událost, která zakládá současný závazek, se nazývá událostí zakládající závazek. K tomu, aby se některá z událostí stala událostí zakládající závazek, je nezbytné, aby účetní jednotka neměla žádnou reálnou alternativu než závazek vytvořený událostí splatit. To platí pouze v případě, že:
- (a) splacení závazku je právně vymahatelné; nebo
 - (b) v případě mimosmluvních závazků vytváří událost (která může být krokem účetní jednotky) u třetích stran reálná očekávání, že účetní jednotka závazek splní.

26. Účetní závěrka se zabývá finanční pozicí účetní jednotky ke konci vykazovaného období a ne jeho možnou situací v budoucnosti. Proto se nevykazují rezervy na náklady, které budou muset být vynaloženy na činnost účetní jednotky pokračující v budoucnosti. V rozvaze účetní jednotky jsou vykázány pouze takové závazky, které existují k datu vykázání.
27. Jako rezervy jsou vykázány pouze takové závazky, které pocházejí z minulých událostí existujících nezávisle na budoucích krocích účetní jednotky (tj. na budoucím vykonávání její činnosti). Příkladem takových závazků jsou pokuty nebo náklady na odstranění protiprávních ekologických škod, které v obou případech a bez ohledu na budoucí kroky účetní jednotky povedou při jejich splacení k odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál. Obdobně vykáže účetní jednotka veřejného sektoru rezervu na náklady ukončení provozu obranných zařízení nebo vládou vlastněné atomové elektrárny, a to v rozsahu, ve kterém má tato účetní jednotka povinnost vzniklé škody napravit (IPSAS 17, „Pozemky, budovy a zařízení“ se zabývá takovými položkami, včetně demontáže a uvedení místa do původního stavu, které jsou zahrnovány do pořizovacích nákladů aktiva). Naproti tomu může účetní jednotka na základě požadavků právních předpisů nebo tlaku občanů, či ve snaze demonstrovat svoji vůdčí úlohu, zamýšlet vynaložit výdaje nezbytné pro směřování své činnosti konkrétním způsobem v budoucnosti. Příkladem by mohlo být rozhodnutí účetní jednotky veřejného sektoru splnit u svých vozidel emisní limity nebo rozhodnutí vládní laboratoře chránit své zaměstnance před výpary určitých chemikálií. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka může svými kroky takovým budoucím výdajům zabránit — například změnou metod své činnosti, nemá k takovým budoucím výdajům současný závazek a nevykazuje z tohoto důvodu rezervu.
28. Závazek se vždy dotýká i druhé strany, které je závazek dlužen. Nicméně není nezbytné znát identitu subjektu, kterému závazek dlužíme – ve skutečnosti se může jednat i o závazek vůči veřejnosti jako celku. Vzhledem k tomu, že závazek zahrnuje povinnosti k jiné straně, nezakládají rozhodnutí vedení účetní jednotky, správního nebo kontrolního orgánu mimosmluvní závazek k datu vykázání, pokud nebylo rozhodnutí ještě před datem vykázání dostatečně konkrétním způsobem oznámeno těm, u kterých vyvolá reálné očekávání, že účetní jednotka své povinnosti splní.
29. Událost, která bezprostředně nezakládá závazek, jej může vyvolat k pozdějšímu datu z důvodu změn právních předpisů nebo z důvodu kroků účetní jednotky (například dostatečně konkrétní veřejné oznámení), které zakládají mimosmluvní závazek. Pokud například dojde k ekologické škodě způsobené vládní agenturou, nemusí existovat povinnost odstranit

její následky. Avšak vznik takové škody se stane událostí zakládající závazek tehdy, pokud nový právní předpis požaduje odstranění existujících škod nebo pokud nadřízený orgán nebo sama agentura veřejně přijme odpovědnost za nápravu způsobem, který vytváří mimosmluvní závazek.

30. Pokud se ještě dokončují detaily nového právního předpisu, vzniká závazek pouze v případě, že je platnost právního předpisu prakticky jistá v podobě, v jaké již byl zveřejněn jeho návrh. Pro potřeby tohoto standardu je považován takový závazek za smluvní. Nicméně změny v okolnostech provázejících uzákonění právního předpisu mohou být příčinou nemožnosti určit konkrétní událost, na základě které by bylo možno považovat právní předpis za prakticky jistý. V mnoha případech nebude možné odhadnout, zda navržený právní předpis skutečně vstoupí v platnost. Proto by jakékoliv rozhodnutí o existenci závazku mělo být učiněno až poté, kdy právní předpis vstoupil v platnost.

Pravděpodobný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál

31. K tomu, aby závazek splnil požadavky na vykázání, nemusí existovat jen současný závazek, ale rovněž pravděpodobnost odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál nezbytný k vypořádání tohoto závazku. Pro potřeby tohoto standardu jsou odtoky prostředků nebo jiné události považovány za pravděpodobné tehdy, pokud je pravděpodobnost, že k nim dojde, vyšší než pravděpodobnost, že k nim nedojde. Pokud není pravděpodobné, že současný závazek existuje, zveřejní účetní jednotka pouze podmíněný závazek, pokud však odpovídající odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál není příliš nepravděpodobný (viz odstavec 100).
32. Pokud existuje více podobných závazků (například vládní záruky na odškodnění osob, které obdržely kontaminovanou krev od vládou vlastněné nemocnice), určuje se pravděpodobnost odtoku prostředků potřebných k vypořádání závazku tak, že se bere v úvahu tato skupina jednotlivých závazků jako jeden celek. Přestože pravděpodobnost odtoku pro jednotlivou položku může být velmi malá, pravděpodobnost odtoku prostředků potřebných pro vypořádání skupiny závazků jako celku je dostatečně vysoká. V tomto případě se tedy rezerva vykáže (pokud jsou splněna i ostatní kritéria).

Spolehlivý odhad závazku

33. Využívání odhadů je neodmyslitelnou součástí přípravy účetní závěrky a nesnižuje její spolehlivost. Obzvláště to platí v případě rezerv, které jsou svou podstatou méně jisté než většina ostatních rozvahových položek. S výjimkou velmi ojedinělých případů je účetní jednotka schopna určit

rozsah pravděpodobných odtoků a provést tak odhad závazku, který je dostatečně spolehlivý pro potřeby vykázání rezervy.

34. I ve velmi vzácných případech, kdy není možno provést spolehlivý odhad, existuje závazek, který však není možno vykázat v účetních výkazech. Takový závazek se zveřejní jako podmíněný závazek (viz odstavec 100).

Podmíněný závazek

35. **Podmíněné závazky účetní jednotka nevykazuje v rozvaze.**
36. Pokud není pravděpodobnost odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál příliš nízká, vykáže se podmíněný závazek tak, jak to požaduje odstavec 100.
37. Pokud účetní jednotka ručí za závazek společně a nerozdílně, je ta část závazku, u které se předpokládá, že bude uspokojena jinou stranou, považována za podmíněný závazek. Účetní jednotka vykáže rezervu pouze na tu část závazku, u které je odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál pravděpodobný, s výjimkou velmi ojedinělých případů, kdy nelze provést spolehlivý odhad jejich výše.
38. Podmíněné závazky se mohou vyvíjet směrem, který se původně nepředpokládal. Z tohoto důvodu jsou průběžně prověřovány tak, aby se zjistilo, zda se odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál nestal pravděpodobným. Pokud se stane pravděpodobným, že dojde k odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál u položky, která byla původně považována za podmíněný závazek, vykáže se na ni rezerva v účetních výkazech za období, ve kterém ke změně pravděpodobnosti došlo (s výjimkou velmi vzácných případů, kdy není možno provést spolehlivý odhad jejich výše). Například místní samospráva mohla porušit některý z ekologických předpisů, avšak není jisté, zda tím nějaká ekologická škoda vznikla. Jakmile se následně zjistí, že k ekologické škodě došlo a je vyžadována náprava, pak účetní jednotka vykáže rezervu, protože je pravděpodobné, že dojde k odtoku ekonomického prospěchu.

Podmíněné aktivum

39. **Podmíněná aktiva účetní jednotka nevykazuje v rozvaze.**
40. Podmíněné aktivum vzniká obvykle v důsledku neplánovaných nebo jiných neočekávaných událostí, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky a které pro účetní jednotku zakládají pravděpodobnost přítoku ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu. Příkladem je nárok, který účetní jednotka uplatňuje prostřednictvím právního sporu, jehož výsledek je nejistý.
41. Podmíněná aktiva se nevykazují v účetních výkazech, protože by to mohlo vést k vykázání výnosu, který nebude nikdy realizován. Pokud je však

realizace výnosu prakticky jistá, pak není odpovídající aktivum podmíněným aktivem a jeho vykázání je správné.

42. Pokud je přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu pravděpodobný, zveřejní se podmíněné aktivum tak, jak to vyžaduje odstavec 105.
43. Podmíněná aktiva se průběžně prověřují tak, aby se zajistilo, že jejich vývoj je odpovídajícím způsobem zohledněn v účetní závěrce. Pokud nastane jistota, že dojde k přítoku ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, a pokud hodnota aktiva může být spolehlivě odhadnuta, pak se v účetních výkazech za dané období vykáže aktivum a jemu odpovídající výnos. Pokud se přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu stane pravděpodobným, zveřejní účetní jednotka podmíněné aktivum (viz odstavec 105).

Oceňování

Nejlepší možný odhad

44. **Částka vykázaná jako rezerva je nejlepším odhadem výdajů, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku vykázaného k datu vykázání.**
45. Nejlepší odhad výdajů nezbytných k vypořádání současného závazku je částka, kterou by účetní jednotka racionálně vyplatila pro vypořádání závazku k datu vykázání nebo částka, ve které by jej k tomuto datu převedla na třetí stranu. Velmi často by bylo nemožné nebo nepřijatelně nákladné vypořádat nebo převést závazek k datu vykázání. Nicméně odhad částky, kterou by účetní jednotka vyplatila pro vypořádání závazku, představuje nejlepší odhad výdaje nezbytného k vypořádání současného závazku k datu vykázání.
46. Odhady odtoků a finančních dopadů jsou stanoveny úsudkem vedení účetní jednotky, který se opírá o zkušenost s obdobnými transakcemi a v některých případech také o informace nezávislých znalců. Mezi podklady pro takové rozhodnutí patří i veškeré doplňkové informace vyplývající z událostí po datu vykázání.

Příklad

Vládní zdravotnická laboratoř dodává diagnostická ultrazvuková zařízení jak vládním, tak i soukromým zdravotnickým centřům a nemocnicím, a to za plnou úhradu nákladů. Zařízení jsou dodávána se zárukou, na základě které jsou kryty veškeré náklady na opravu jakýchkoliv závad, které se vyskytnou v průběhu prvních šesti měsíců po koupi. Pokud by se vyskytly jen drobné závady na všech zařízeních, pak by činily náklady na opravu 1 milión měnových jednotek. Pokud by se vyskytly na všech zařízeních velké závady, pak by náklady na jejich opravu činily 4 milióny měnových jednotek. Laboratoř na základě své zkušenosti z minulosti a budoucího očekávání předpokládá, že v příštím roce nebude mít 75 % zařízení řádné závady, 20 % zařízení bude mít jen drobné závady a u 5 % se vyskytnou velké závady. V souladu s odstavcem 32 posuzovala laboratoř pravděpodobnost odtoku z titulu uvedených záručních závazků jako jeden celek.

Očekávaná částka nákladů na opravy činí:

$$(75\% \text{ z nuly}) + (20\% \text{ z } 1 \text{ mil.}) + (5\% \text{ ze } 4 \text{ mil.}) = 400\,000,-$$

47. Nejistoty spojené s částkou, která má být vykázána jako rezerva, se řeší podle okolností různými způsoby. V případě, kdy je vyčíslení rezervy spojeno s velkým množstvím položek, je závazek vyčíslen na základě vážení všech možných odtoků jejich pravděpodobností. Název této statistické metody je 'střední hodnota'. Rezerva bude proto rozdílná v závislosti na pravděpodobnosti ztráty dané částky, například 60 procent nebo 90 procent. Pokud existuje souvislé pásmo pravděpodobných výsledků a každý bod v tomto rozmezí je stejně pravděpodobný jako jakýkoliv jiný, použije se bod uprostřed tohoto pásma.
48. Pokud je vyčíslován individuální závazek, je nejlepším odhadem závazku jediný individuálně stanovený a nejpravděpodobnější výsledek. Přesto však účetní jednotka v takových případech posuzuje i jiné možné varianty. Pokud jsou ostatní varianty možných výsledků buď převážně vyšší, nebo převážně nižší než nejpravděpodobnější výsledek, pak je nejlepším odhadem vyšší, resp. nižší částka. Pokud například musí vláda opravit vážnou závadu na vojenském obranném plavidle, které bylo postaveno pro jinou vládu, je individuální a nejpravděpodobnější výsledek pro stanovení nákladů na opravu, která se podaří na první pokus, ve výši 100 000 měnových jednotek. Rezerva se však vykáže ve vyšší částce, pokud existuje podstatná pravděpodobnost, že budou nezbytné ještě další pokusy.

49. Rezerva se vyčíslí v hodnotě před zdaněním nebo jeho ekvivalenty. Návod na řešení daňových souvislostí rezerv a jejich změn lze nalézt ve standardu IAS 12, „Daně ze zisku“.

Rizika a nejistoty

50. **Pro dosažení nejlepšího odhadu rezervy se berou v úvahu veškerá rizika a nejistoty, které nevyhnutelně provázejí mnoho souvisejících událostí a okolností.**
51. Příčinou proměnlivosti výsledků jsou rizika. Vliv rizika může zvyšovat částku, kterou je závazek oceněn. Při rozhodování v podmínkách nejistoty je nezbytné dávat pozor na to, aby výnosy nebo aktiva nebyly nadhodnoceny a náklady nebo závazky podhodnoceny. Nejistota neopravňuje na druhou stranu nepřiměřenou tvorbu rezerv nebo úmyslné nadhodnocování závazků. Pokud jsou například plánované náklady odpovídající nepříznivému výsledku odhadnuty na bázi opatrnosti, nemůže být tento výsledek účelově použit jako pravděpodobnější než tomu je ve skutečnosti. Určitá opatrnost je rovněž nezbytná k tomu, aby se zabránilo duplicitnímu zohlednění rizik a nejistot a na ně navazujícímu nadhodnocení rezerv.
52. Zveřejnění nejistot provázejících výši částky výdajů se provádí podle odstavce 98(b).

Současná hodnota

53. **Pokud je dopad časové hodnoty peněz významný, je částkou rezervy současná hodnota výdajů, které budou nezbytné pro vypořádání závazku.**
54. Z důvodu časové hodnoty peněz jsou rezervy vztahující se k peněžním odtokům, ke kterým dojde brzy po datu vykázání, mnohem nepříznivější než takové, jejichž peněžní odtoky jsou ve stejné výši, ale nastanou později. Z tohoto důvodu se rezervy v případech, kdy je tento efekt významný, diskontují.
55. Pokud se rezerva diskontuje po dobu více let, pak se současná hodnota rezervy každý rok zvyšuje tak, jak se blíží okamžik vypořádání (viz Dodatek E). Odstavec 97(e) tohoto standardu požaduje zveřejnění přírůstku současné hodnoty za období působení tokem času.
56. **Sazba (nebo sazby) použitá pro diskontování je taková sazba před zdaněním, která odráží současné tržní posouzení časové hodnoty peněz a specifická rizika daného závazku. Diskontní sazba (sazby) již neodráží rizika, o něž již byly odhady budoucího peněžního toku upraveny.**
57. V některých jurisdikcích je z přebytku vytvořeného jednotkou veřejného sektoru za dané období vybírána daň z příjmů nebo její ekvivalent. Pokud

je taková daň z příjmu od účetní jednotky veřejného sektoru vybírána, pak musí být zvolena diskontní sazba před zdaněním.

Budoucí události

58. **Budoucí události, které mohou mít vliv na částku nezbytnou k vypořádání závazku, se zohledňují v částce rezervy v případě, že existuje dostatečně objektivní jistota, že k nim dojde.**
59. Očekávané budoucí události mohou být při stanovení výše rezerv obzvláště důležité. Některé závazky mohou být například indexovány tak, aby eliminovaly na straně příjemce dopady inflace nebo změny určitých cen. Pokud jsou informace o pravděpodobné míře inflace dostatečně průkazné, zohlední se tato skutečnost v částce rezervy. Jiným příkladem budoucí události ovlivňující částku rezervy je případ, kdy vláda předpokládá, že náklady na odstranění dehtu, popele a ostatních znečištění, které jsou spojeny s provozováním plynárny, budou ke konci životnosti plynárny sníženy budoucím vývojem technologií. V takovém případě zohledňuje vykázaná částka přiměřená očekávání odborně kvalifikovaných a objektivních pozorovatelů a bere v úvahu veškeré dostupné informace o technologii, která bude dostupná v době provádění rekultivace. Z tohoto důvodu je správné vzít v úvahu například očekávané snížení nákladů z důvodu větší zkušenosti v použití existující technologie nebo očekávané náklady z důvodu použití stávající technologie pro větší nebo složitější rekultivační činnosti, než bylo původně stanoveno. Na druhou stranu účetní jednotka nemůže předpokládat vývoj zcela nové rekultivační technologie, pokud to není podloženo dostatečně objektivními a průkaznými informacemi.
60. Dopad možných nových právních předpisů je brán v úvahu při stanovení výše současného závazku vlády nebo individuální účetní jednotky veřejného sektoru v případě, že jsou dostupné dostatečně objektivní a průkazné informace o tom, že je prakticky jisté, že daný právní předpis vstoupí v platnost. Rozmanitost okolností, ke kterým v praxi dochází, prakticky znemožňuje určit individuální událost, poskytující ve všech ohledech takto dostatečně objektivní a průkaznou informaci. Jsou požadovány průkazné údaje jak o tom, co bude předpis požadovat, tak i o tom, že je prakticky jisté, že vstoupí v platnost a bude v patřičný čas implementován. V mnoha případech neexistuje takto dostatečně objektivní a průkazná jistota až do chvíle, než nový právní předpis vstoupí v platnost.

Očekávané pozbytí aktiv

61. **Při vyčíslení rezervy se neberou v úvahu přínosy z očekávaného pozbytí aktiv.**
62. Přínosy z očekávaného pozbytí aktiv se neberou v úvahu při určení výše rezervy ani v případě, že je očekávané pozbytí aktiva úzce spjato s událostí,

kteřá je příčinou rezervy. Místo toho vykáže účetní jednotka přínos z očekávaného pozbytí aktiva v okamžiku, který je specifikován Mezinárodním účetním standardem pro veřejný sektor zabývajícím se daným aktivem.

Náhrady

63. **Pokud se očekává, že některé nebo veškeré výdaje nezbytné k vypořádání rezervy budou uhrazeny jinou stranou, vykáže se taková náhrada tehdy a jen tehdy, pokud je prakticky jisté, že účetní jednotka náhradu obdrží, pokud vypořádá závazek. S náhradou se zachází jako se samostatným aktivem, částka vykázaná jako náhrada nesmí převýšit částku rezervy.**
64. **Ve Výkazu o finanční výkonnosti mohou být náklady vztahující se k rezervám vykázány v čisté výši snížené o částku vykázaných náhrad.**
65. Někdy je účetní jednotka schopna vyhledat jinou stranu, která zaplatí část nebo veškeré výdaje nezbytné k vypořádání rezervy (například prostřednictvím pojistných smluv, zajišťovacích doložek nebo dodavatelských záruk). Druhá strana může částku vyplacenou účetní jednotkou buď refundovat, nebo částku přímo proplatit. Vládní agentura může mít například smluvní závazek vůči individuální osobě jako důsledek mylného stanoviska vydaného jejími zaměstnanci. Vládní agentura však může část takto vzniklého výdaje pokrýt z pojištění profesní odpovědnosti.
66. Ve většině případů zůstává účetní jednotka odpovědná za celou částku, o kterou se jedná, takže v případě, že třetí strana při placení z libovolného důvodu selže, je účetní jednotka povinna vypořádat celou částku sama. V takové situaci se vykáže rezerva ve výši celé částky závazku, a pokud je prakticky jisté, že v případě vypořádání závazku účetní jednotkou bude obdržena náhrada, vykáže se tato náhrada jako samostatné aktivum.
67. V některých případech není účetní jednotka zavázána k vynaložení nákladů v případě, že třetí strana selže při placení. V takových případech nemá účetní jednotka žádný závazek k vynaložení takových nákladů a nezahrne je tedy do rezervy.
68. Jak je uvedeno v odstavci 37, je závazek, za který ručí účetní jednotka společně nebo částečně, závazkem podmíněným v rozsahu, v jakém je očekáváno, že bude závazek hrazen jinou stranou.

Úpravy rezerv

69. **Rezervy se vždy k datu vykázání prověřují a upravují tak, aby zohledňovaly aktuálně nejlepší odhady. Pokud již není pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, pak se rezerva zruší.**

70. Pokud je použito diskontování, roste účetní hodnota rezervy v každém účetním období tak, aby zohledňovala tok času. Takové přírůstky se vykáží jako úrokový náklad.

Použití rezerv

71. **Rezerva smí být použita pouze na výdaje, na které byla původně vytvořena.**
72. Proti rezervě je možné zúčtovat pouze takové výdaje, na které byla původně vytvořena. Zúčtování výdajů proti rezervě, která byla původně vytvořena pro jiný účel, by zatajilo dopad dvou odlišných skutečností.

Použití pravidel uznání a oceňování

Budoucí čisté provozní schodky

73. **Na čisté schodky z budoucí provozní činnosti se rezerva netvoří.**
74. Čisté schodky z budoucí provozní činnosti nespĺňují definici závazku uvedenou v odstavci 18 a všeobecná pravidla uznání stanovená pro rezervy odstavcem 22.
75. Očekávání budoucích provozních ztrát naznačuje, že mohlo dojít ke snížení hodnoty některých aktiv užívaných pro danou činnost. Taková aktiva testuje účetní jednotka na snížení hodnoty. Návod na zachycování snížení hodnoty lze nalézt v IAS 36, „Snížení hodnoty aktiv“.

Nevýhodné smlouvy

76. **Pokud má účetní jednotka uzavřenu smlouvu, která je nevýhodná, současný závazek z této smlouvy se vyčíslí (v čisté výši po odpočtu případných náhrad) a vykáže jako rezerva.**
77. Odstavec 76 tohoto standardu se uplatňuje pouze na nevýhodné smlouvy. Smlouvy na poskytování sociálních dávek, které byly uzavřeny již za předpokladu, že účetní jednotka neobdrží přímo od příjemců těchto dávek protihodnotu, která by byla alespoň přibližně srovnatelná s hodnotou poskytnutého zboží, výrobků nebo služeb, jsou z rozsahu působnosti tohoto standardu vyjmuty.
78. Mnoho smluv upravujících směnné transakce (například rutinní nákupní objednávky) může být zrušeno bez úhrady kompenzací jiným stranám, a proto z nich nevyplyvá žádný závazek. Jiné smlouvy zakládají jak práva, tak i povinnosti obou smluvních stran. Pokud události učiní takovou smlouvu nevýhodnou, spadá smlouva do rozsahu působnosti tohoto standardu a je vykázán z ní vyplývající závazek. Zmařené smlouvy, které nejsou nevýhodné, jsou z rozsahu působnosti tohoto standardu vyjmuty.

79. Nevýhodnou smlouvu definuje tento standard jako smlouvu, jejíž neodvratitelné náklady na splnění závazku stanoveného smlouvou překračují ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, jejichž přijetí se na základě takové smlouvy očekává. Z tohoto důvodu se současný závazek, který bude vykázán v souladu s paragrafem 76 jako rezerva, vyčíslí v čisté výši po odpočtu případných náhrad. Neodvratitelné náklady vyplývající ze smlouvy odráží přinejmenším čisté náklady na ukončení smlouvy, které představují buď náklady na splnění smlouvy nebo veškeré kompenzace a pokuty vzniklé nesplněním smlouvy, budou-li nižší.
80. Dříve než je vytvořena samostatná rezerva na nevýhodnou smlouvu, vykáže účetní jednotka veškeré ztráty ze snížení hodnoty aktiv, ke kterým došlo na aktivech vyčleněných na takovou smlouvu.

Restrukturalizace

81. Níže jsou uvedeny příklady událostí, které mohou spadat pod definici restrukturalizace:
- (a) ukončení nebo zrušení činností nebo služeb;
 - (b) uzavření pobočky nebo ukončení činnosti vládní agentury v konkrétní lokalitě nebo regionu, či přemístění aktivit z jednoho regionu do druhého;
 - (c) změny ve struktuře vedení, například zrušení některé úrovně řízení nebo řídicích činností; a
 - (d) zásadní reorganizace, která má významný dopad na podstatu a zaměření činnosti účetní jednotky.
82. Rezerva na náklady restrukturalizace se vykazuje pouze tehdy, když jsou splněna obecná kritéria uznání rezerv stanovená odstavcem 22. Odstavce 83 až 96 určují, jak se obecná kritéria uznání použijí v případě restrukturalizace.
83. **Mimosmluvní závazek provést restrukturalizaci vzniká v případě, že účetní jednotka:**
- (a) **má oficiální podrobný plán restrukturalizace, který určuje přinejmenším:**
 - (i) **činnost/provozní jednotku nebo část činnosti/provozní jednotky, které se to týká;**
 - (ii) **hlavní místo, kterého se týká;**
 - (iii) **umístění, funkci a přibližný počet zaměstnanců, kteří budou odškodněni z důvodu ukončení využívání jejich služeb;**
 - (iv) **výdaje, které budou vynaloženy; a**

- (v) **dobu, kdy bude plán implementován; a**
- (b) **u těch, kterých se to týká, vyvolala reálné očekávání, že restrukturalizace bude provedena, a to tím, že započala realizaci jejího plánu nebo zveřejnila její hlavní rysy těm, kteří jí budou ovlivněni.**
84. V rámci veřejného sektoru může k restrukturalizacím docházet na úrovni celé vlády, v rámci ministerstev nebo na úrovni jednotlivých úřadů.
85. Průkazná informace o tom, že účetní jednotka zahájila implementaci plánu restrukturalizace, může být podána například veřejným oznámením hlavních rysů plánu nebo prodejem či převody aktiv, oznámením záměru zrušit nájmy nebo zavedením alternativních způsobů ke klientům nebo zavedením alternativních způsobů poskytování služeb. Samotné veřejné oznámení podrobného plánu restrukturalizace zakládá mimosmluvní závazek restrukturalizace pouze v případě, že je provedeno takovým způsobem a v tak dostatečné podrobnosti (například stanovením hlavních rysů plánu), aby vyvolalo u druhých stran, jako jsou příjemci služeb, dodavatelé a zaměstnanci (nebo jejich zástupci) reálné očekávání, že vláda nebo účetní jednotka restrukturalizaci provede.
86. K tomu, aby byl plán postačující pro vznik mimosmluvního závazku v okamžiku jeho oznámení těm, kterých se týká, je nezbytné, aby jeho začátek byl naplánován co nejdříve a aby byl dokončen v takovém časovém rozmezí, v rámci kterého jsou jeho podstatné změny nepravděpodobné. Pokud se očekává, že do zahájení restrukturalizace uplyne dlouhá časová prodleva nebo že bude restrukturalizace trvat bezdůvodně dlouhou dobu, je nepravděpodobné, že plán vyvolá reálné očekávání částí jiných stran, že se vláda nebo daná účetní jednotka k restrukturalizaci skutečně zavázaly, protože dlouhý časový úsek dává vládě nebo dané účetní jednotce možnost své plány změnit.
87. Rozhodnutí vedení nebo řídicího orgánu o restrukturalizaci, které bylo provedeno před datem vykazání, nezakládá samo o sobě mimosmluvní závazek k datu vykazání, ledaže by účetní jednotka ještě před datem vykazání:
- (a) zahájila implementaci plánu restrukturalizace; nebo
- (b) dostatečně specifickým způsobem oznámila hlavní rysy plánu restrukturalizace těm, kterých se bude týkat, a to tak, aby u nich vyvolala reálné očekávání, že účetní jednotka restrukturalizaci provede.

Jestliže účetní jednotka zahájí implementaci plánu restrukturalizace nebo oznámí jeho hlavní rysy těm, kterých se to dotkne, až po datu vykazání, může být nezbytné zveřejnit informace požadované IPSAS 14, „Události po datu vykazání“, pokud je restrukturalizace významná a její nezveřejnění

by mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky vycházející z této účetní závěrky.

88. Ačkoliv nevzniká mimosmluvní závazek výhradně jen rozhodnutím vedení nebo řídicího orgánu, může vzniknout i jako důsledek nějaké dřívější události v kombinaci se zmiňovaným rozhodnutím. Například vyjednávání se zástupci zaměstnanců o odstupném nebo s potenciálními zájemci o koupi nebo převod části činnosti může být s konečnou platností uzavřeno pouze schválením řídicího nebo rady. Jakmile bylo schválení provedeno a oznámeno jiným stranám, má účetní jednotka mimosmluvní závazek restrukturalizace, pokud jsou současně splněny podmínky odstavce 83.
89. V některých zemích jsou konečné a nezadatelné rozhodovací pravomoci týkající se účetních jednotek veřejného sektoru svěřeny řídicímu orgánu nebo radě, jejímiž členy jsou představitelé zájmů odlišných od vedení účetní jednotky (například zaměstnanců) nebo je nezbytné informovat tyto představitelé ještě předtím, než o věci rozhodne řídicí orgán nebo rada. Vzhledem k tomu, že rozhodování řídicího orgánu nebo rady vyžaduje v takových případech komunikaci s uvedenými představiteli, může to vést ke vzniku mimosmluvního závazku k provedení restrukturalizace.

Prodej nebo převod činností

90. **Z titulu prodeje nebo převodu činnosti nevzniká závazek až do té doby, než se účetní jednotka k prodeji nebo převodu skutečně zaváže, tj. než je o tom uzavřena závazná smlouva.**
91. Dokonce i v případě, že účetní jednotka rozhodla o prodeji části svých aktivit a toto své rozhodnutí veřejně oznámila, není tím k uskutečnění prodeje povinována, dokud není jasně určen kupec a není uzavřena závazná prodejní smlouva. Dokud není možno najít kupce, který nabízí přijatelné podmínky a dokud neexistuje závazná prodejní smlouva, má účetní jednotka možnost změnit své mínění a začít realizovat ve skutečnosti zcela jiný záměr. Pokud je prodej aktivit pouhou částí restrukturalizace, může mimosmluvní závazek vzniknout jako důsledek ostatních částí restrukturalizace, a to ještě před uzavřením závazné prodejní smlouvy.
92. Restrukturalizace ve veřejném sektoru často představují převody činnosti od jedné ovládané účetní jednotky k druhé a mohou zahrnovat i bezúplatné převody činností nebo převody za nominální protihodnotu. Takové převody se uskutečňují často na základě vládních směrnic, jejichž součástí nejsou žádné závazné smlouvy popisované v odstavci 90. Závazek však existuje pouze tehdy, pokud existuje závazná smlouva o převodu. I když plánovaný převod nevede k vykázání rezervy, může plánovaná transakce vyžadovat zveřejnění informací podle jiných Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, nebo připravovaných standardů jako jsou IPSAS 14, „Události po datu vykázání“ a IPSAS 20, „Zveřejnění spřízněných stran“.

Rezervy na restrukturalizaci

93. **Rezerva na restrukturalizaci zahrnuje pouze přímé výdaje na restrukturalizaci, které jsou současné:**
- (a) **nezbytně nutné pro provedení restrukturalizace; a**
 - (b) **nejsou spojeny s pokračujícími aktivitami účetní jednotky.**
94. Rezerva na restrukturalizaci nezahrnuje například následující náklady na:
- (a) přeškolení nebo přemístění zaměstnanců, kteří budou v práci pokračovat;
 - (b) marketing; nebo
 - (c) investice do nových systémů a distribučních sítí.
- Tyto výdaje jsou spojeny s budoucím provozováním aktivit a nejsou závazkem z titulu restrukturalizace k datu vykázání. Takové výdaje se vykazují na stejném základě, jako kdyby k nim došlo nezávisle na restrukturalizaci.
95. Identifikovatelné budoucí čisté schodky z běžné činnosti se až do data restrukturalizace nezahrnují do rezervy, pokud nevyplývají z nevýhodné smlouvy tak, jak je stanoveno v odstavci 18.
96. V souladu s odstavcem 61 se při vyčíslení rezerv na restrukturalizaci neberou očekávané přínosy z pozbytí aktiv v úvahu, a to ani v případě, že se prodej aktiv předpokládá jako součást restrukturalizace.

Zveřejnění

97. **Pro každou kategorii rezerv účetní jednotka zveřejní:**
- (a) **účetní hodnotu na začátku a na konci období;**
 - (b) **rezervy vytvořené nově v průběhu období včetně přírůstku stávajících rezerv;**
 - (c) **částky, které byly v průběhu období čerpány (tj. vydány a zúčtovány proti rezervě);**
 - (d) **nevyužité částky rezerv, které byly v průběhu období zrušeny; a**
 - (e) **přírůstky diskontované části rezervy za období, ke kterým došlo z důvodu plynutí času a dopadu jakýchkoli změn diskontní sazby.**

Srovnatelné informace se nepožadují.

98. **Pro každou kategorii rezerv zveřejní účetní jednotka následující informace:**

- (a) stručný popis podstaty závazku a očekávaný časový rozvrh všech výsledných odtoků ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu;
 - (b) nejistoty ve výši nebo časovém rozvrhu těchto odtoků. Pokud je to pro poskytnutí odpovídající informace nezbytné, zveřejní účetní jednotka hlavní předpoklady týkající se budoucích událostí tak, jak je stanoveno odstavcem 58; a
 - (c) částku všech očekávaných náhrad, s uvedením částky všech aktiv, které byly z důvodu těchto očekávaných náhrad vykázány.
99. Pokud se účetní jednotka rozhodne vykázat ve své účetní závěrce rezervy z titulu sociálních dávek, za které nezískává přímo od jejich příjemců protihodnotu, která by byla alespoň přibližně srovnatelná s hodnotou poskytnutého zboží, výrobků nebo služeb, pak musí o takové rezervě zveřejnit informace požadované odstavci 97 a 98.
100. Pokud není pravděpodobnost odtoku z důvodu vypořádání příliš nízká, zveřejní účetní jednotka pro každou z kategorií podmíněných závazků k datu vykázání stručný popis podstaty podmíněného závazku, a pokud je to proveditelné:
- (a) odhad jeho finančního dopadu, vyčíslený podle odstavců 44 až 62;
 - (b) nejistoty týkající se výše částky nebo časového rozvrhu veškerých odtoků; a
 - (c) možnost jakýchkoliv případných náhrad.
101. Při určování toho, které rezervy nebo podmíněné závazky mohou být sloučeny do jedné kategorie, je nezbytné posoudit, zda podstata položky je dostatečně podobná individuálnímu vykazování splňujícímu požadavky odstavců 98(a) a (b) a 100(a) a (b). Na tomto základě může být přijatelné zacházet s částkami vztahujícími se k jednomu typu závazků jako s jedinou kategorií rezerv, ale nepřijatelné zacházet jako s jedinou kategorií rezerv s částkami vztahujícími se k nákladům na rekultivaci a s částkami vyplývajícími ze soudních procesů.
102. Pokud pochází rezerva i podmíněný závazek ze stejné skupiny okolností, zveřejní účetní jednotka informace požadované odstavci 97, 98 a 100 takovým způsobem, že popíše propojení mezi rezervou a podmíněným závazkem.
103. Za určitých okolností může účetní jednotka využít pro stanovení výše rezervy externí ocenění. V takových případech je užitečné zveřejnit informace vztahující se ke způsobu ocenění.

104. Požadavky na zveřejnění uvedené v odstavci 100 se nepoužívají na podmíněné závazky, které vznikají z titulu sociálních dávek poskytovaných účetní jednotkou v případech, kdy za ně účetní jednotka neobdrží přímo od příjemců těchto dávek takovou protihodnotu, která by byla alespoň přibližně srovnatelná s hodnotou poskytnutého zboží, výrobků nebo služeb (viz odstavce 1(a) a 7–11 zabývající se vynětím sociálních dávek z rozsahu působnosti tohoto standardu).
105. **V případě, že je pravděpodobný přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, zveřejní účetní jednotka stručný popis podstaty podmíněného aktiva k datu vykazání, a pokud je to proveditelné, i odhad jeho finančního dopadu oceněného za použití pravidel stanovených pro rezervy v odstavcích 44–62.**
106. Zveřejnění požadovaná odstavcem 105 jsou určena pro ta podmíněná aktiva, u kterých se důvodně očekává, že užitky z nich poplynou účetní jednotce. To znamená, že neexistuje žádný požadavek na zveřejňování takových informací o veškerých podmíněných aktivech (viz odstavce 39 až 43 zabývající se diskusí o podmíněných aktivech). Je důležité, aby zveřejnění o podmíněných aktivech neobsahovalo zavádějící informace o pravděpodobnosti vzniku výnosu. Podmíněné aktivum může vzniknout například ze smlouvy, ve které účetní jednotka veřejného sektoru dává svolení podniku ze soukromého sektoru těžít v jedné ze svých nemovitostí výměnou za odměnu založenou na sazbě za jednu vytěženou tunu a podnik již těžbu zahájil. Kromě zveřejnění podstaty smluvního ujednání, je nezbytné vyčíslit podmíněné aktivum, pokud lze provést spolehlivý odhad množství vytěžené suroviny a časového rozvrhu peněžních toků z něj vyplývajících. Pokud existují jakékoli známé skutečnosti nebo jiné okolnosti, které by naznačovaly, že je nepravděpodobné, že bude jakákoliv surovina vytěžena, pak nemusí účetní jednotka veřejného sektoru zveřejnit informace požadované odstavcem 105, protože není pravděpodobné, že účetní jednotce poplynou užitky.
107. Požadavky na zveřejnění uvedené v odstavci 105 se vztahují jak na podmíněná aktiva ze směnných, tak i nesměnných transakcí. Zda se podmíněné aktivum vztahuje k daňovým výnosům, spočívá na interpretaci toho, co představuje zdanitelnou skutečnost. Definice zdanitelné skutečnosti ve vztahu k daňovým výnosům a jejich možné důsledky pro zveřejňování podmíněných aktiv z titulu daňových výnosů budou řešeny v rámci samostatného projektu zabývajícího se výnosy z nesměnných transakcí.
108. **Pokud nejsou jakékoliv informace požadované odstavci 100 a 105 zveřejněny, protože není prakticky možné tak učinit, musí se tato skutečnost zveřejnit.**

109. Ve velmi vzácných případech lze předpokládat, že by zveřejnění některých nebo všech informací požadovaných odstavci 97 až 107 vedlo k vážnému poškození pozice účetní jednotky ve sporu s jinými stranami, jehož předmětem je právě podstata rezervy, podmíněného závazku nebo podmíněného aktiva. V takových případech nemusí účetní jednotka tyto informace zveřejnit, ale zveřejní obecnou podstatu sporu společně se skutečností a důvodem, proč nebyla informace zveřejněna.

Přechodná ustanovení

110. Dopady zavedení tohoto standardu k datu jeho účinnosti (nebo i dříve) se vykáží jako úprava počátečního zůstatku kumulovaného přebytku/schodku za období, ve kterém byl standard poprvé zaveden. Účetním jednotkám se doporučuje, ale nejsou k tomu nuceny, upravit počáteční zůstatek kumulovaného přebytku/schodku již za dříve vykázaná období a srovnatelné údaje přehodnotit a znovu vykázat. Pokud nebudou srovnatelné údaje přehodnoceny, tato skutečnost se zveřejní.

Datum účinnosti

111. Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2004 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.
112. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví akruální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po uvedeném datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Dodatek A**Tabulky — Rezervy, podmíněné závazky, podmíněná aktiva a náhrady**

Cílem tohoto dodatku je shrnout hlavní požadavky standardu. Tento dodatek není formálně součástí standardu a musí být chápán v kontextu celého textu standardů.

Rezervy a podmíněné závazky

<p>Pokud může dojít následkem minulých událostí k odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál z důvodu vypořádání: (a) současného závazku; nebo (b) eventuálního závazku, jehož existence bude potvrzena tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více událostem, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky.</p>		
<p>Existuje současný závazek, který bude pravděpodobně vyžadovat odtok prostředků.</p>	<p>Existuje eventuální závazek nebo současný závazek, který může, ale pravděpodobně nebude vyžadovat odtok prostředků.</p>	<p>Existuje eventuální závazek nebo současný závazek, u něž je pravděpodobnost odtoku prostředků příliš nízká.</p>
<p>Je vykázána rezerva (odstavec 22).</p> <p>Požaduje se zveřejnění informací o rezervě (odstavce 97 a 98).</p>	<p>Rezerva se nevykazuje (odstavec 35).</p> <p>Požaduje se zveřejnění podmíněného závazku (odstavec 100).</p>	<p>Rezerva se nevykazuje (odstavec 35).</p> <p>Nepožaduje se žádné zveřejnění (odstavec 100).</p>

Ve zcela vzácných případech vzniká podmíněný závazek u těch závazků, které nemohou být vykázány z důvodu nespolehlivosti jejich vyčíslení. V tomto případě se požaduje zveřejnění podmíněného závazku.

Podmíněná aktiva

Pokud existuje následkem minulých událostí pravděpodobné aktivum, jehož existence bude potvrzena tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více událostem, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky.		
Přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu je prakticky jistý.	Přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu je pravděpodobný, avšak není prakticky jistý.	Přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu není pravděpodobný.
Aktivum není podmíněné (odstavec 41).	Nevykazuje se žádné aktivum (odstavec 39). Požaduje se zveřejnění informací (odstavec 105).	Nevykazuje se žádné aktivum (odstavec 39). Nepožaduje se žádné zveřejnění (odstavec 105).

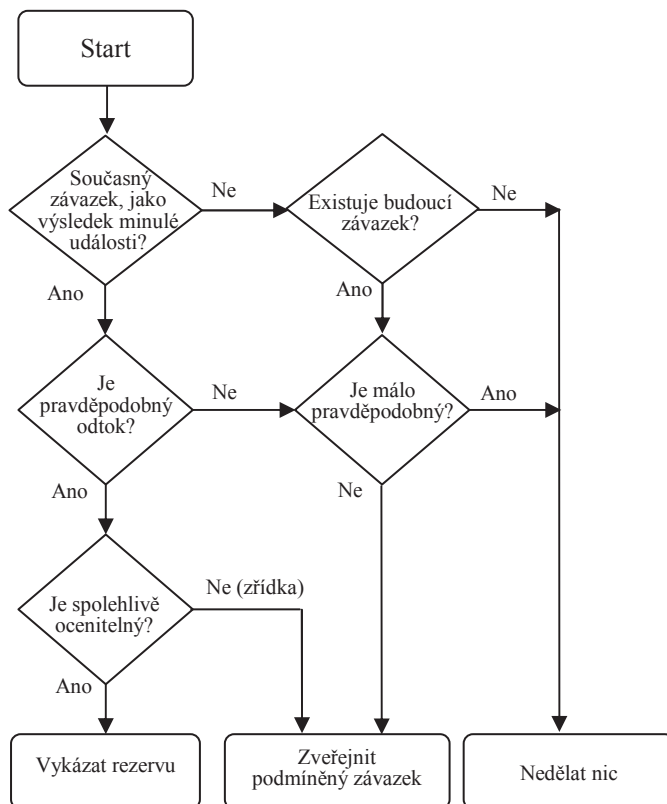
Náhrady

<p>Očekává se, že některé nebo veškeré výdaje potřebné k vypořádání rezervy budou nahrazeny jinou stranou.</p>		
<p>Účetní jednotka nemá závazek ve výši výdajů, které budou nahrazeny jinou stranou.</p>	<p>Závazek ve výši výdajů, jejichž náhrada se očekává, zůstává účetní jednotce, avšak je prakticky jisté, že v případě vypořádání rezervy účetní jednotkou, bude jejich náhrada obdržena.</p>	<p>Závazek ve výši výdajů, jejichž náhrada se očekává, zůstává účetní jednotce, avšak není prakticky jisté, že v případě vypořádání rezervy účetní jednotkou bude jejich náhrada obdržena.</p>
<p>Jednotka nemá závazek ve výši, která bude nahrazena (odstavec 67).</p> <p>Nepožaduje se žádné zveřejnění.</p>	<p>Náhrada se vykáže jako samostatné aktivum ve Výkazu o finanční situaci a může být kompenzováno s náklady ve Výkazu o finanční výkonnosti. Částka vykázaná jako očekávaná náhrada však nesmí přesáhnout odpovídající závazek (odstavec 63 a 64).</p> <p>Nárok na náhradu se zveřejní spolu s částkou náhrady, která byla vykázána (odstavec 98(c)).</p>	<p>Očekávaná náhrada se nevykazuje jako aktivum (odstavec 63).</p> <p>Očekávaná náhrada se pouze zveřejní (odstavec 98(c)).</p>

Dodatek B

Rozhodovací diagram

Účelem rozhodovacího diagramu je shrnout hlavní požadavky standardu na uznání rezerv a podmíněných závazků spadajících pod rozsah působnosti tohoto standardu. Rozhodovací diagram není formálně součástí standardu a musí být chápán v kontextu celého textu standardů. Poznámka: v některých případech není jasné, zda současný závazek existuje. V takových případech se má při respektování veškerých dostupných průkazných informací za to, že událost v minulosti zakládá současný závazek, pokud je spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že současný závazek k datu vykazání existuje (odstavec 23 tohoto standardu).



Dodatek C**Příklady na uznání**

Tento dodatek ilustruje aplikaci standardu a napomáhá objasnit jeho smysl. Není formálně součástí standardu.

Všechny účetní jednotky zmiňované v příkladech mají stanoveno datum vykázáni na 31. prosince. Ve všech případech se předpokládá, že lze provést spolehlivý odhad všech očekávaných odtoků. V některých případech mohou popisované okolnosti vést ke snížení hodnoty aktiv - tímto aspektem se však příklady nezabývají.

Křížové odkazy uváděné v příkladech označují ty odstavce standardu, jejichž uplatnění připadá v úvahu nejvíce. Tento dodatek musí být chápán v kontextu celého textu standardů.

V případech, kdy je dopad časové hodnoty peněz významný, představují odkazy na „nejlepší odhad“ částku současné hodnoty.

Příklad 1: Záruky

Vládní útvar A vyrábí vyhledávací a záchranné vybavení pro použití v rámci vlády, ale i pro prodej veřejnosti. V okamžiku prodeje poskytuje útvar kupujícímu záruku v závislosti na konkrétním výrobku. Na základě ustanovení prodejní smlouvy se útvar zavazuje odstranit prostřednictvím opravy nebo výměny veškeré výrobní vady, které se projeví v průběhu tří let od data prodeje. Na základě zkušenosti z minulosti je pravděpodobné (tj. pravděpodobnější než nepravděpodobné), že na základě záruky budou uplatněny nějaké nároky.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — událostí zakládající závazek je prodej výrobku se zárukou, který zakládá smluvní závazek.

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál — je pravděpodobný v souvislosti se zárukami jako takovými (viz odstavec 32).

Závěr — vykáže se rezerva na základě nejlepšího odhadu nákladů na vyřízení reklamací výrobků prodaných se zárukou před datem vykázáni (viz odstavce 22 a 32).

Příklad 2A: Kontaminovaný pozemek — právní předpis, jehož uplatnění je prakticky jisté

Územní samospráva vlastní sklad na pozemku v blízkosti přístavu. Samospráva si ponechává vlastnictví pozemku, protože jeho použití může být potřebné pro budoucí rozšíření přístavních aktivit. Posledních deset let měla nemovitost pronajatou skupina farmářů, která ji využívala jako skladiště zemědělských chemikálií. Ústřední

vláda oznámila svůj záměr uzákonit takový ekologický právní předpis, který bude vyžadovat od vlastníků nemovitostí uznání závazků z titulu ekologických odpadů včetně nákladů na vyčištění kontaminované půdy. V důsledku toho přijala územní samospráva pravidla pro zacházení s nebezpečnými odpady a začala tato pravidla uplatňovat na své činnosti a majetky. V daném okamžiku je zřejmé, že pozemek pod skladem je kontaminován zemědělskými chemikáliemi. Územní samospráva nemá žádné možnosti, jak uplatnit náhradu nákladů na vyčištění pozemku u farmářů nebo své pojišťovny. K 31. prosinci 2001 je prakticky jisté, že návrh zákona požadujícího vyčištění již kontaminovaných pozemků bude schválen krátce po konci roku.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — událost zakládající závazek je kontaminace půdy, protože je prakticky jisté, že vstoupí v platnost právní předpis požadující její vyčištění.

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál 1 — pravděpodobný.

Závěr — vykázání rezervy na základě nejlepšího odhadu nákladů na vyčištění půdy (viz odstavce 22 a 30).

Příklad 2B: Kontaminace a mimosmluvní závazek

Vláda široce zveřejnila svoji ekologickou politiku, na základě které odstraňuje veškeré kontaminace, které způsobila. Vláda již v minulosti zaznamenala úspěchy při uplatňování této politiky. V dané jurisdikci neexistují žádné ekologické právní předpisy. V průběhu námořního cvičení bylo poškozeno plavidlo a uniklo z něj významné množství nafty. Vláda odsouhlasila úhradu nákladů na okamžitě vyčištění vod a následných nákladů na monitorování mořských živočichů a ptačtva.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — událost zakládající závazek je kontaminace životního prostředí, která je příčinou vzniku mimosmluvního závazku, protože vládní politika a její chování v minulosti vytvořilo reálné očekávání, že vláda znečištění odstraní.

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál — pravděpodobný.

Závěr — vykázání rezervy na základě nejlepšího odhadu nákladů na vyčištění (viz odstavce 22 a 30).

Příklad 3: Štěrkový důl

Vláda provozuje štěrkový důl na pozemku, který je pronajat na komerční bázi od podniku ze soukromého sektoru. Štěrk je používán pro stavbu a údržbu silnic. Smlouva s vlastníkem pozemku požaduje od vlády rekultivaci štěrkového dolu tak, že budou odstraněny veškeré budovy, pozemek srovnán a zavezen orníci. 60 %

případných likvidačních nákladů připadá na demolici důlních budov a rekultivaci pozemku a 40 % připadá na likvidaci následků těžby šterku. K datu vykázání byly postaveny důlní budovy a byly zahájeny přípravné práce, ale nebyl dosud vytěžen žádný šterk.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — stavba důlních budov a příprava těžby vytvořily na základě platného ujednání smluvní závazek odstranit budovy a rekultivovat místo a jsou tedy událostí zakládající závazek. K datu vykázání však neexistuje žádný závazek odstranit škody způsobené těžbou šterku.

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál — pravděpodobný.

Závěr — vykázání rezervy na základě nejlepšího odhadu 60 % případných nákladů na odstranění budov a rekultivaci pozemku (viz odstavec 22). Tyto náklady jsou započítány jako část pořizovací ceny dolu. Zbývajících 40 % nákladů vyvolaných v důsledku těžby šterku bude vykazováno postupně jako závazek od okamžiku zahájení těžby šterku.

Příklad 4: Vracení peněz

Vládní zásobovací agentura zabezpečuje centrální nákup a umožňuje veřejnosti, aby si od ní zakoupila přebytečné zásoby. Přesto, že k tomu neexistuje žádná zákonná povinnost, uplatňuje agentura zásadu vracení peněz za zboží zákazníkům, kteří s ním nebyli spokojeni. Tato politika vracení peněz je všeobecně známá.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — událostí zakládající závazek je prodej zásob, který vytváří mimosmluvní závazek, protože chování agentury vytvořilo u části zákazníků reálné očekávání, že bude agentura za vrácené zboží vracet peníze.

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál — je pravděpodobné, že poměrná část zboží bude vrácena a že za ni budou vráceny peníze (viz odstavec 32).

Závěr — vykázání rezervy na základě nejlepšího odhadu nákladů na vrácené zboží (viz odstavce 18 (definice mimosmluvního závazku), 22, 25 a 32).

Příklad 5A: Uzavření divize — k datu vykázání nedošlo k realizaci

12. prosince 2004 rozhodla vláda o uzavření jedné z divizí vládní agentury. Rozhodnutí nebylo do data vykázání (tj. 31. prosince 2004) sděleno nikomu ze subjektů, kterých se to týká, a nebyly učiněny žádné další kroky vedoucí k realizaci tohoto rozhodnutí.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — nedošlo k žádné události zakládající závazek a tudíž ani žádný závazek neexistuje.

Závěr — žádná rezerva se nevykáže (viz odstavce 22 a 83).

Příklad 5B: Outsourcing divize — k datu vykázení již byla zahájena realizace

12. prosince 2004 rozhodla vláda o outsourcingu jedné z divizí vládního útvaru. 20. prosince 2004 byl vládou schválen detailní plán přechodu divize na outsourcing a zaměstnancům divize byly zaslány dopisy o propouštění.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — událostí zakládající závazek je zveřejnění rozhodnutí zaměstnancům, protože to k danému datu založilo mimosmluvní závazek, neboť se tím vytvořilo reálné očekávání, že divize bude skutečně outsourcována.

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál — pravděpodobný.

Závěr — vykázení rezervy k 31. prosinci 2004 na základě nejlepšího odhadu nákladů na outsourcování divize (viz odstavce 22 a 83).

Příklad 6: Zákonný požadavek na zabudování vzduchových filtrů

Na základě nového právního předpisu je účetní jednotka místní samosprávy povinna do 30. června 2005 zabudovat do svých veřejných budov nové vzduchové filtry. Účetní jednotka tyto filtry nezabudovala.

Analýza

(a) k datu vykázení 31. prosince 2004

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — žádný závazek neexistuje, protože nedošlo k žádné události zakládající závazek, a to ani z titulu povinnosti zabudovat vzduchové filtry, tak ani z titulu placení pokut.

Závěr — nevykáže se žádná rezerva na náklady zabudování vzduchových filtrů (viz odstavce 22 a 25–27).

(b) k datu vykázení 31. prosince 2005

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — stále neexistuje žádný závazek vynaložit náklady na zabudování vzduchových filtrů, protože nedošlo k žádné události zakládající závazek (zabudování vzduchových filtrů). Na druhou stranu však může vzniknout povinnost zaplatit pokuty nebo penále na základě právního předpisu, protože k události zakládající tento závazek došlo (nevyhovění veřejných budov předpisům).

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál — posouzení pravděpodobnosti vzniku pokut a penále z důvodu činnosti účetní jednotky v rozporu s právními předpisy je závislé na podrobnostech daného právního předpisu a striktnosti režimu jeho uplatnění.

Závěr — na náklady zabudování vzduchových filtrů není vykázána žádná rezerva. Na druhou stranu je vykázána rezerva na základě nejlepšího odhadu veškerých pokut a penále, u kterých je pravděpodobnější, že se vyskytnou, než nikoliv (viz odstavce 22 a 25–27).

Příklad 7: Přeskolení pracovníků jako důsledek změn v systému daně z příjmů

Vláda zavedla řadu změn v systému daně z příjmů. V důsledku těchto změn je nuceno daňové oddělení (vykazující jednotky) přeskolit velkou část svých administrativních a odborných pracovníků tak, aby byl zabezpečen nepřerušovaný soulad činnosti daňového oddělení s regulačními pravidly platnými pro finanční služby. K datu vykázání nebylo žádné přeskolení pracovníku provedeno.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — žádný závazek neexistuje, protože nedošlo k žádné události zakládající závazek (přeskolení).

Závěr — žádná rezerva se nevykáže (viz odstavce 22 a 25–27).

Příklad 8: Nevýhodná smlouva

Nemocniční prádelna provádí svoji činnost v budově, kterou má nemocnice (vykazující účetní jednotka) najatu na základě operativního pronájmu. V průběhu prosince 2004 se prádelna přestěhovala do nové budovy. Nájem staré budovy pokračuje ještě další čtyři roky, protože nemůže být zrušen. Nemocnice nemá žádnou jinou alternativu využití původní budovy a budova nemůže být ani pronajata jinému uživateli.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — událostí zakládající závazek je podpis nájemní smlouvy, na základě které vznikl smluvní závazek.

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál — v okamžiku, kdy se stal nájem nevýhodným, je pravděpodobný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál (dokud se nestal nájem nevýhodným, zachycovala nemocnice nájem podle standardu IPSAS 13 – „Leasing“).

Závěr — je vykázána rezerva na základě nejlepšího odhadu neodvratitelných nájemních splátek (viz odstavce 13(b), 22 a 76).

Příklad 9: Individuální záruka

V průběhu roku 2004 poskytla územní samospráva ručení na určité půjčky soukromému podniku poskytujícímu za úplatu veřejné služby, jehož finanční situace byla v té době dobrá. V průběhu roku 2005 však finanční situace podniku upadala a 30. června 2005 byla nad ním vyhlášena ochrana před věřiteli.

Analýza

(a) k 31. prosinci 2004

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — událostí zakládající závazek je poskytnutí záruky, na základě které vznikl smluvní závazek.

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál — k 31. prosinci 2004 není odtok ekonomického prospěchu pravděpodobný.

Závěr — není vykázána žádná rezerva (viz odstavce 22 a 31). Záruka je zveřejněna jako podmíněný závazek, pokud pravděpodobnost jakéhokoliv plnění není považována za příliš nepravděpodobnou (viz odstavce 100 a 109).

(b) k 31. prosinci 2005

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — událostí zakládající závazek je poskytnutí ručení, na základě kterého vznikl smluvní závazek.

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál — k 31. prosinci 2005 je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.

Závěr — je vykázána rezerva na základě nejlepšího odhadu závazku (viz odstavce 22, 31 a 109).

Poznámka: tento příklad se zabývá individuálním ručením. Pokud má účetní jednotka portfolio více obdobných záruk, bere při posuzování toho, zda je odtok prostředků představujících ekonomický prospěch pravděpodobný, toto portfolio jako celek (viz odstavec 32). Pokud poskytuje účetní jednotka ručení za poplatek, je vykázán takový výnos v souladu se standardem IPSAS 9, „Výnosy ze směnných transakcí“.

Příklad 10: Soudní spor

Po obědě v roce 2004 zemřelo pravděpodobně následkem otravy potravinami z produktů, které prodává restaurace ve veřejném museu (vykazující účetní jednotka) celkem deset osob. Byly zahájeny právní kroky k uplatnění škod vůči účetní jednotce, která však svou odpovědnost odmítá. Právník účetní jednotky informuje k datu schválení roční účetní závěrky k 31. prosinci 2004, že je pravděpodobné, že účetní jednotka nebude shledána odpovědnou. Avšak při přípravě roční účetní

závěrky k 31. prosinci 2005 informuje právník účetní jednotku o tom, že s ohledem na vývoj případu je pravděpodobné, že účetní jednotka bude shledána odpovědnou.

Analýza

(a) k 31. prosinci 2004

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — na základě průkazných informací dostupných v okamžiku schválení účetní závěrky neexistuje žádný závazek jako důsledek minulé události.

Závěr — není vykázána žádná rezerva (viz odstavce 23 a 24). Záležitost je zveřejněna jako podmíněný závazek pokud pravděpodobnost jakéhokoliv plnění není považována za příliš nepravděpodobnou (viz odstavce 100 a 109).

(b) k 31. prosinci 2005

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — na základě průkazných informací existuje současný závazek.

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál — pravděpodobný.

Závěr — je vykázána rezerva na základě nejlepšího odhadu částky potřebné k vyrovnání závazku (viz odstavce 22–24 a 109).

Příklad 11: Opravy a udržování

Některá aktiva vyžadují kromě pravidelné údržby vždy jednou za několik let podstatné výdaje na seřízení nebo na renovaci a výměnu důležitých součástek. V případech, kdy jednotlivé části aktiva mají rozdílné doby použitelnosti, nebo přináší ekonomický prospěch odlišným způsobem, poskytuje vodítko pro přiřazení výdajů těmto částem standard IPSAS 17, „Pozemky, budovy a zařízení“.

Příklad 11A: Náklady na renovaci nevyžadovanou právními předpisy

Kotel pro vytápění budovy, která se pronajímá prostřednictvím vládního útvaru řadě nájemníků z oblasti veřejného sektoru, má vložku, která vyžaduje z technických důvodů každých pět let výměnu. K datu vykázáni byla vložka používána již tři roky.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — žádný současný závazek neexistuje.

Závěr — nevykáže se žádná rezerva (viz odstavce 22 a 25–27).

Náklady na výměnu vložky nejsou k datu vykázáni vykázány, protože k tomuto datu neexistuje žádná povinnost, která by byla nezávislá na budoucích krocích účetní jednotky, vložku vyměnit – vynaložení takových výdajů dokonce přímo závisí na rozhodnutí účetní jednotky pokračovat v provozu kotle nebo provést výměnu jeho vložky. Místo vykazování rezervy se provádí odpis vložky na základě jejího

opotřebením, tzn. že je odpisována po dobu pěti let. Náklady na její výměnu se vždy v okamžiku jejich vynaložení aktivují a její opotřebením je vyjádřeno odpisy v průběhu následujících pěti let.

Příklad 11B: Náklady na renovaci vyžadovanou právními předpisy

Od vládního kartografického útvaru se vyžaduje právním předpisem, aby každé tři roky provedl generální opravu svých letadel používaných pro letecké snímkování.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — žádný současný závazek neexistuje.

Závěr — nevykáže se žádná rezerva (viz odstavce 22 a 25–27).

Náklady na generální opravy letadel se nevykazují jako rezerva ze stejných důvodů, jako se nevykazují jako rezerva náklady na výměnu vložky v příkladu 11A. Ani právní předpis nařizující generální opravy nečiní z nákladů na generální opravy závazek, protože takový závazek opravovat letadla neexistuje nezávisle na budoucích krocích účetní jednotky – účetní jednotka může svými budoucími kroky takové budoucí výdaje odvrátit, například prodejem letadla.

Dodatek D**Příklady zveřejnění**

Tento dodatek slouží pouze k ilustrativním účelům a není formální součástí standardu. Účelem dodatku je ilustrovat použití standardu a napomoci k objasnění jeho smyslu.

Níže a na následující stránce jsou uvedeny dva příklady zveřejnění požadovaných odstavcem 98.

Příklad 1: Záruky

Vládní útvar s odpovědností za prevenci úrazů na pracovišti poskytl v okamžiku prodeje záruku na své bezpečnostní pomůcky. V souladu s podmínkami záruky opraví nebo vymění útvar pomůcku, která nebude uspokojivě fungovat v průběhu dvou let od data prodeje. K datu vykázaní byla vykázána rezerva ve výši 60 000 měnových jednotek. Rezerva nebyla diskontována, protože dopad diskontu je nevýznamný. Zveřejněna bude následující informace:

Účetní jednotka vykázála rezervu ve výši 60 000 měnových jednotek z titulu očekávaného uplatnění záručních nároků na zboží prodané v průběhu posledních tří účetních období. Očekává se, že hlavní část těchto výdajů bude učiněna v příštím účetním období a že celá částka bude vydána do dvou let od data vykázaní.

Příklad 2: Náklady na likvidaci

Státem vlastněný výzkumný ústav, který používá jaderný reaktor pro získávání radiových izotopů používaných pro lékařské účely, vykázal v roce 2005 rezervu na likvidaci ve výši 300 miliónů měnových jednotek. Rezerva je vyčíslena za předpokladu, že likvidace bude provedena za 60–70 let. Existuje však možnost, že k likvidaci nedojde do 100–110 let, přičemž v takovém případě by se současná hodnota nákladů na likvidaci podstatně snížila. Zveřejněna bude následující informace:

Byla vykázána rezerva na likvidaci ve výši 300 miliónů měnových jednotek. Vynaložení těchto nákladů se předpokládá v období mezi roky 2065 a 2075; existuje však možnost, že likvidace nebude provedena až do let 2105–2115. Pokud by byly náklady odhadovány na základě předpokladu, že k nim dojde až v rozmezí let 2105–2115, pak by byla vykázaná rezerva nižší o 136 miliónů měnových jednotek. Rezerva byla stanovena za předpokladu použití stávající technologie, na základě běžných cen a diskontována diskontní sazbou 2 %.

Níže uvedený příklad demonstruje požadavek odstavce 109 na zveřejnění, kdy se však některé z požadovaných informací nezveřejní, protože se dá předpokládat, že by to způsobilo újmu účetní jednotce.

Příklad 3: Výjimka ze zveřejnění

Vládní úřad pro výzkum je účastníkem sporu s podnikem, který prohlašuje, že úřad pro výzkum porušil jeho nehmotná práva při použití genetických materiálů a vyčíslil vzniklou škodu na 100 miliónů měnových jednotek. Úřad pro výzkum vykázal rezervu ve výši nejlepšího možného odhadu závazku, avšak nezveřejnil žádnou z informací vyžadovaných odstavci 97 a 98 standardu. Zveřejněna byla pouze následující informace:

Probíhá spor vedený proti úřadu, jehož předmětem je vyjednávání s podnikem, který prohlašuje, že úřad porušil jeho patenty a vyčíslil škodu na 100 miliónů měnových jednotek. Informace, které jsou za normálních okolností požadovány IPSAS 19, „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“, nejsou zveřejněny, protože lze předpokládat, že by to vážně poškodilo průběh vyjednávání. Vedení zastává názor, že je úřad schopen se těmito požadavkům úspěšně ubránit.

Dodatek E**Příklad: Současná hodnota rezervy**

Tento dodatek slouží pouze k ilustrativním účelům a není formální součástí standardu. Účelem dodatku je ilustrovat použití standardu a napomoci k objasnění jeho smyslu.

Následující příklad ilustruje operace v účetním deníku, které se zaúčtují při prvotním uznání současné hodnoty rezervy a následně při účtování postupného zvyšování její současné hodnoty. Toto zvyšování rezervy je vykázáno jako úrokový náklad (viz odstavec 70).

Očekávaná částka rezervy ke konci 5. roku je 2 000 měnových jednotek. Tato očekávaná hodnota není upravena o žádná rizika. Přiměřená diskontní míra, která by zohlednila rizika spojená s tímto peněžním tokem, byla stanovena na 12 %.

REZERVY, PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY A PODMÍNĚNÁ AKTIVA

Následující položky účetního deníku zachycují rezervu a změny její výše v každém z účtovaných období:

Konec běžného období

MD	Úrokový náklad	1 134,85	
D	Rezervy		1 134,85

Konec roku 1

MD	Úrokový náklad	136,18	
D	Rezervy		136,18

Konec roku 2

MD	Úrokový náklad	152,52	
D	Rezervy		152,52

Konec roku 3

MD	Úrokový náklad	170,83	
D	Rezervy		170,83

Konec roku 4

MD	Úrokový náklad	191,33	
D	Rezervy		191,33

Konec roku 5

MD	Úrokový náklad	214,29	
D	Rezervy		214,29

Výpočet:

Přírůstek

Běžné období:	$Současná\ hodnota = 2\ 000 / (1,12)^5 = 1\ 134,85$	
Konec roku 1:	$Současná\ hodnota = 2\ 000 / (1,12)^4 = 1\ 271,04$	136,18
Konec roku 2:	$Současná\ hodnota = 2\ 000 / (1,12)^3 = 1\ 423,56$	152,52
Konec roku 3:	$Současná\ hodnota = 2\ 000 / (1,12)^2 = 1\ 594,39$	170,83
Konec roku 4:	$Současná\ hodnota = 2\ 000 / (1,12)^1 = 1\ 785,71$	191,33
Konec roku 5:	$Současná\ hodnota = 2\ 000 / (1,12)^0 = 2\ 000,00$	214,29

Srovnání s IAS 37

IPSAS 19, „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“ primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 37, „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“ (1998). Hlavní rozdíly mezi IPSAS 19 a IAS 37 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 37 byly do IPSAS 19 přidány doplňující komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru. Konkrétně je v rozsahu působnosti standardu uvedeno, že se IPSAS 19 nepoužívá pro rezervy a podmíněné závazky související se sociálními dávkami poskytovanými účetní jednotkou v případech, kdy za ně přímo od příjemců těchto dávek není vybírána protihodnota alespoň přibližně srovnatelná s hodnotou poskytnutého zboží nebo služeb. Pokud se však účetní jednotka rozhodne vykázat rezervy na sociální dávky, pak IPSAS 19 vyžaduje v této souvislosti zveřejnění určitých informací.
- Byl upraven text vtištěný v IAS 37 tučným písmem a ke stávajícímu komentáři obsaženému v IAS 37 byl v IPSAS 19 přidán ještě doplňující komentář objasňující skutečnost, že v případě nevýhodných smluv je současný závazek vyčíslen po odpočtu případných náhrad a vykázán jako rezerva v čisté výši.
- Jeden z odstavců rozsahu působnosti IPSAS 19 objasňuje, že rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva vznikající z titulu zaměstnaneckých požitků jsou vyňaty z rozsahu působnosti tohoto standardu; standard se však vztahuje na rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva vznikající z ukončení poskytování zaměstnaneckých požitků, které bylo provedeno v souvislosti s restrukturalizací řešenou tímto standardem.
- IPSAS 19 používá v určitých případech terminologii odlišnou od IAS 37. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů účetní jednotka, Výkaz o finanční výkonnosti a Výkaz o finanční pozici v IPSAS 19. Odpovídajícími termíny v IAS 37 jsou podnik, výsledovka a rozvaha.
- Kromě definic odborných termínů použitých v IAS 37 obsahuje IPSAS 19 navíc ještě definici „zmařených smluv“.
- Příklady uvedené v Dodatku C byly upraveny tak, aby více odpovídaly situaci ve veřejném sektoru.
- IPSAS 19 obsahuje další dodatek (Dodatek E), který ilustruje účetní operace zaúčtované v účetním deníku při uznání rezervy a jejím diskontování v průběhu období tak, aby byl zohledněn dopad časové hodnoty peněz.

Tato *Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor pro rok 2008* Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) zveřejněná Mezinárodní federací účetních (IFAC) v dubnu 2008 v anglickém jazyce byla přeložena do českého jazyka Nejvyšším kontrolním úřadem v prosinci 2008 a je vydávána se souhlasem IFAC. S procesem překladu Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor byl seznámen IFAC a překlad byl proveden v souladu s *Prohlášením k překladu – svolení k uvedení výroku, že Mezinárodní federace účetních byla seznámena s procesem, který pro překlad standardů a jiných postupových dokumentů použila Překladačská organizace*. Schválený text všech Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor je ten, který organizace IFAC publikovala v anglickém jazyce.

The *2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements* of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), published by the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2008 in the English language, has been translated into Czech language by the Supreme Audit Office in December 2008, and is used with the permission of IFAC. The process for translating the International Public Sector Accounting Standards was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with *Policy Statement – Permission to State that the International Federation of Accountants has Considered a Translating Body's Process for Translating Standards and Guidance*. The approved text of all International Public Sector Accounting Standards is that published by IFAC in the English language.



International Federation of Accountants

545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York, NY 10017 USA

ISBN: 978-80-254-3888-6