



PŘÍRUČKA
MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH
STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR

2008 VYDÁNÍ
SVAZEK II

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.

PŘÍRUČKA MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR PRO ROK 2008

Svazek II

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.

OBSAH

	Strana
IPSAS 20 — Zveřejnění spřízněných stran	603
IPSAS 21 — Snížení hodnoty nepeněžotvorných 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 peněžotvorných 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

IPSAS 20— ZVEŘEJNĚNÍ SPŘÍZNĚNÝCH STRAN

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 24 (přeformátovaného v roce 1994) „Zveřejnění spřízněných stran“ 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 24.

Schválený text Mezinárodního standardu 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 20— ZVEŘEJNĚNÍ SPŘÍZNĚNÝCH STRAN

OBSAH

	Odstavec
Cíl	
Rozsah působnosti	1–3
Definice	4–17
Blízcí členové rodiny jednotlivce	5
Vrcholoví řídicí pracovníci	6–9
Spřízněné strany	10–15
Odměňování vrcholových řídicích pracovníků	16
Hlasovací práva	17
Problematika spřízněné strany	18–21
Odměňování vrcholových řídicích pracovníků	21
Významnost	22
Zveřejnění	23–41
Zveřejnění kontroly	25–26
Zveřejnění transakcí se spřízněnou stranou	27–33
Zveřejnění — vrcholoví řídicí pracovníci	34–41
Datum účinnosti	42–43
Dodatek — Příklady použití standardu	
Srovnání s IAS 24	

Části standardu, které jsou vytištěny tučným písmem, je nezbytné číst v kontextu výkladových odstavců tohoto standardu, vytištěných jednoduchým písmem a v kontextu s „Předmlouvou 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 vyžadovat zveřejnění existence vztahů se spřízněnými stranami, pokud existuje ovládnutí, a zveřejnění informací o transakcích mezi účetní jednotkou a jejími spřízněnými stranami za určitých okolností. Tyto informace se požadují pro účely vyvozování odpovědnosti a pro usnadnění lepšího porozumění finanční pozice a výkonnosti vykazující účetní jednotky. Hlavními problémy zveřejnění informací o spřízněných stranách je identifikace stran, které ovládají nebo mají podstatný vliv na vykazující účetní jednotku a stanovení, které informace o transakcích s těmito stranami se zveřejní.

Rozsah působnosti

1. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro zveřejnění informací o vztazích se spřízněnými stranami a o určitých transakcích se spřízněnými stranami.**
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), které jsou vydány 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:**

Blízcí členové rodiny jednotlivce jsou blízcí příbuzní jednotlivce nebo nejbližší členové rodinného kruhu jednotlivce, u nichž lze předpokládat, že budou tohoto jednotlivce ovlivňovat nebo budou ovlivňováni tímto jednotlivcem ve svých vztazích s jednotkou.

Vrcholoví řídicí pracovníci jsou:

- (a) všichni ředitelé či členové řídicího orgánu účetní jednotky; a
- (b) jiné osoby, které mají pravomoc a odpovědnost za plánování, řízení a kontrolu činností vykazující jednotky. Tam, kde jiné

osoby splňují tyto požadavky, pojem vrcholní řídicí pracovníci zahrnuje:

- (i) tam, kde existuje člen řídicího orgánu jiné jednotky stejné vládní úrovně, který má pravomoc a odpovědnost za plánování, řízení a kontrolu činností vykazující jednotky, tohoto člena;
- (ii) jakékoliv klíčové poradce tohoto člena; a
- (iii) pokud již není zahrnuto pod bodem (a), vrcholové vedení vykazující jednotky, včetně vrcholového výkonného pracovníka či stálého vedoucího vykazující jednotky.

Dohled/dozor znamená dohled nad činnostmi jednotky, s pravomocí a odpovědností ovládat finanční a provozní rozhodnutí dané účetní jednotky nebo mít na ně podstatný vliv.

Spřízněná strana — strany se pokládají za spřízněné, jestliže jedna strana je schopna mít kontrolu nad druhou stranou anebo má na ní podstatný vliv při přijímání finančních a provozních rozhodnutí nebo jestliže jsou spřízněná jednotka a další jednotka pod společnou kontrolou. Spřízněné strany zahrnují:

- (a) jednotky, které přímo či nepřímo prostřednictvím jednoho nebo více prostředníků mají kontrolu nad účetní jednotkou anebo jsou pod kontrolou vykazující jednotky;
- (b) přidružené jednotky (viz IPSAS 7 „Investice do přidružených jednotek“);
- (c) jednotlivce přímo nebo nepřímo vlastníci podíl ve vykazující jednotce, který jim zajišťuje podstatný vliv na jednotku, a blízké členy rodiny těchto jednotlivců;
- (d) vrcholové řídicí pracovníky a blízké členy rodiny vrcholových řídicích pracovníků; a
- (e) jednotky, v nichž je podstatný vlastnický podíl přímo či nepřímo držen jakoukoliv osobou popsanou v bodech (c) nebo (d), nebo na něž má taková osoba podstatný vliv.

Transakce mezi spřízněnými stranami je převod prostředků nebo povinností mezi spřízněnými stranami, bez ohledu na to, zda je účtována cena. Transakce mezi spřízněnými stranami nezahrnují transakce s jakoukoliv jinou jednotkou, která je spřízněnou stranou jenom z titulu ekonomické závislosti na vykazující jednotce nebo na vládě, jejíž je součástí.

Odměňování vrcholových řídicích pracovníků je jakákoliv protihodnota nebo prospěch získaný přímo či nepřímo vrcholovými

řídícími pracovníky z vykazující jednotky za služby poskytnuté na pozici členů řídicího orgánu nebo coby zaměstnanců vykazující jednotky.

Podstatný vliv (pro účely tohoto standardu) je pravomoc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách jednotky, do níž bylo investováno, nejde-li o kontrolu nad těmito politikami. Podstatný vliv může být vykonáván různými způsoby, obvykle zastoupením v představenstvu nebo v obdobném řídicím orgánu, ale také například účastí při tvorbě politik, významnými transakcemi mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky, výměnou řídicích pracovníků anebo závislostí na technických informacích. Podstatný vliv lze získat vlastnictvím podílu, na základě stanov či dohodou. Pokud jde o vlastnický podíl, podstatný vliv je upraven v definici obsažené v Mezinárodním účetním standardu pro veřejný sektor IPSAS 7.

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

Blízcí členové rodiny jednotlivce

5. Při stanovení, zda by měl být jednotlivce shledán blízkým členem rodiny jednotlivce pro účely aplikace tohoto standardu, je nutný úsudek. Pokud není informace o opaku, například že manžel(-ka) nebo jiný příbuzný jsou odloučeni od tohoto jednotlivce, pak se u dále uvedených nejbližších členů rodinného kruhu a blízkých příbuzných předpokládá, že mají nebo jsou předmětem takového vlivu, který splňuje definici blízkých členů rodiny jednotlivce:
 - (a) manžel(-ka), druh (družka), nezaopatřené dítě nebo příbuzný žijící ve společné domácnosti;
 - (b) prarodiče, rodiče, zaopatřené děti, vnuci (vnučky), sourozenci a
 - (c) manžel(-ka) nebo druh (družka) dítěte, tchán (tchýně), švagr nebo švagrová.

Vrcholoví řídicí pracovníci

6. Vrcholoví řídicí pracovníci zahrnují všechny ředitele nebo členy řídicího orgánu vykazující účetní jednotky, pokud tento orgán má pravomoc a odpovědnost za plánování, řízení a kontrolu činností účetní jednotky. Na celostátní úrovni může řídicí orgán zahrnovat volené nebo jmenované zástupce (například prezident nebo místopředseda, ministři, konšelé a radní nebo jejich pověřenci).
7. Pokud je účetní jednotka pod dozorem voleného nebo jmenovaného zástupce řídicího orgánu subjektu veřejné správy, k němuž tato účetní jednotka náleží, je tato osoba zahrnuta mezi vrcholové řídicí pracovníky,

jestliže funkce dozoru zahrnuje pravomoc a odpovědnost za plánování, řízení a kontrolu činností této účetní jednotky. V mnohých jurisdikcích nemusí mít klíčoví poradci těchto osob dostatečné pravomoci, zákonné či jiné, aby vyhověli definici vrcholových řídicích pracovníků. V jiných jurisdikcích mohou být klíčoví poradci těchto osob považováni za vrcholové řídicí pracovníky, protože mají zvláštní pracovní vztahy s jedinci, kteří ovládají tuto účetní jednotku. Mají proto tedy přístup k důvěrným informacím a také mohou být schopni uplatňovat kontrolu nad účetní jednotkou nebo v ní uplatňovat podstatný vliv. Při stanovení, zda je jedinec klíčovým poradcem a zda tento poradce splňuje definici vrcholových řídicích pracovníků nebo je spřízněnou stranou, je vyžadován úsudek.

8. Řídicí orgán spolu s vrcholovým výkonným pracovníkem a vrcholovým vedením má pravomoc a odpovědnost plánovat a kontrolovat činnosti účetní jednotky, řídit prostředky této účetní jednotky a odpovídá za celkové dosažení splnění cílů účetní jednotky. Mezi vrcholové řídicí pracovníky proto patří vrcholový výkonný pracovník a vrcholové vedení vykazující účetní jednotky. V některých jurisdikcích nemají státní úředníci dostatečné pravomoci a odpovědnosti, aby splňovali podmínky pro začlenění mezi vrcholové řídicí pracovníky (jak jsou definováni tímto standardem) vykazující účetní jednotky na celostátní úrovni. V těchto případech budou mezi vrcholové řídicí pracovníky zahrnuti pouze ti zvolení členové řídicího orgánu, kteří mají nejvyšší odpovědnost za vládu, často jsou tyto osoby uváděny jako „členové vlády/ministři“.
9. Vrcholové vedení ekonomické jednotky může zahrnovat jedince jak z ovládající jednotky, tak i z jiných jednotek, které společně tvoří ekonomickou jednotku.

Spřízněné strany

10. Při posuzování každého možného vztahu se spřízněnou stranou je pozornost naměřena na podstatu vztahu a nikoli jen na právní formu.
11. Pokud mají dvě účetní jednotky společného člena vrcholových řídicích pracovníků, je třeba zvážit možnost a odhadnout pravděpodobnost, že tato osoba bude moci ovlivňovat politiky obou účetních jednotek při jejich vzájemných stycích. Pouhá skutečnost existence společného člena vrcholových řídicích pracovníků nevytváří nutně vztah se spřízněnou osobou.
12. Za spřízněné strany se v kontextu tohoto standardu nepovažují tyto:
 - (a) (i) poskytovatelé financí v rámci jejich podnikání v tomto směru;
 - a
 - (ii) odbory;

v rámci jejich obvyklých styků s účetní jednotkou a na základě právě těchto styků (i když mohou omezit svobodu jednání účetní jednotky nebo se mohou podílet na jejich rozhodovacích procesech);

a

(b) jednotka, která je pouze zprostředkovatelem.

13. Vztahy mezi spřízněnými stranami mohou vznikat, když je jedinec buď členem řídicího orgánu nebo se účastní finančních a provozních rozhodování vykazující účetní jednotky. Vztahy mezi spřízněnými osobami mohou také vznikat pomocí externích provozních vztahů mezi vykazující účetní jednotkou a spřízněnou stranou. Takové vztahy často znamenají určitý stupeň ekonomické závislosti.
14. Ekonomická závislost, kdy jedna účetní jednotka závisí na jiné v tom, že se spoléhá na tuto druhou ve významné míře financování nebo prodeje svého zboží, výrobků a služeb, by sama o sobě pravděpodobně nevedla ke kontrole nebo podstatnému vlivu, a je tudíž nepravděpodobné, že by dala vzniknout vztahu mezi spřízněnými stranami. Sám o sobě jednotlivý zákazník, dodavatel, poskytovatel franšízy, distributor nebo generální zástupce, s nímž účetní jednotka veřejného sektoru sjednává podstatný objem obchodu, nebude spřízněnou stranou pouze na základě vyplývající ekonomické závislosti. Ekonomická závislost však spolu s jinými faktory může vést k podstatnému vlivu, a tudíž ke vztahu mezi spřízněnými stranami. Při vyhodnocení dopadu ekonomické závislosti na vztah se požaduje úsudek. Pokud je vykazující účetní jednotka ekonomicky závislá na jiné jednotce, doporučuje se, aby vykazující účetní jednotka zveřejnila existenci takové závislosti.
15. Definice spřízněné strany zahrnuje jednotky vlastněné vrcholovými řídicími pracovníky, blízkými členy rodin takových jednotlivců nebo hlavních akcionářů (nebo jejich období tam, kde účetní jednotka nemá formalizovanou strukturu vlastního kapitálu) vykazující účetní jednotky. Definice spřízněné strany rovněž zahrnuje okolnosti, za nichž má jedna strana schopnost uplatňovat podstatný vliv na jinou stranu. Jednotlivci nebo jednotce může být ve veřejném sektoru dána dozorčí odpovědnost za vykazující účetní jednotku. Tato odpovědnost jim dává podstatný vliv, ale nikoli kontrolu, na finanční a provozní rozhodování vykazující jednotky. Pro účely tohoto standardu je podstatný vliv definován tak, aby zahrnul i účetní jednotky pod společným vlivem.

Odměňování vrcholových řídicích pracovníků

16. Odměňování vrcholových řídicích pracovníků zahrnuje odměny získané jednotlivci od vykazující účetní jednotky za služby poskytnuté této jednotce na pozici členů řídicího orgánu nebo jako zaměstnanců. Prospěch získaný od této účetní jednotky přímo nebo nepřímo za služby na jakékoli jiné pozici než jako zaměstnanec nebo člen řídicího orgánu nesplňuje

definici odměňování vrcholových řídicích pracovníků tohoto standardu. Odstavec 34 však požaduje, aby byly zveřejněny informace i o takovém jiném prospěchu. Odměňování vrcholových řídicích pracovníků vylučuje každou protihodnotu poskytnutou pouze jako náhradu výdajů vzniklých těmto jednotlivcům, jako je náhrada nákladů na ubytování při pracovních cestách.

Hlasovací práva

17. Definice spřízněné strany bude zahrnovat jakékoli jednotlivce, kteří vlastní přímo nebo nepřímo podíl na hlasovacích právech vykazující účetní jednotky, který jim zajišťuje podstatný vliv na tuto účetní jednotku. Držení podílu na hlasovacích právech účetní jednotky může vzniknout, když má účetní jednotka veřejného sektoru korporativní strukturu a ministr nebo vládní úřad drží podíly na této účetní jednotce.

Problematika spřízněné strany

18. Vztahy spřízněných stran existují napříč veřejným sektorem, protože:
 - (a) správní jednotky jsou předmětem celkového řízení výkonnou vládou a v konečném důsledku i parlamentem nebo podobným orgánem zvolených nebo jmenovaných zástupců, a fungují spolu pro dosažení vládních politik;
 - (b) vládní ministerstva a agentury obvykle provádějí činnosti nutné proto, aby byly naplněny různé složky jejich odpovědností a cílů prostřednictvím samostatných ovládaných účetních jednotek a prostřednictvím účetních jednotek, na něž uplatňují podstatný vliv; a
 - (c) ministři nebo jiní zvolení nebo jmenovaní členové vlády a vrcholového vedení mohou uplatnit podstatný vliv na činnost ministerstva nebo agentury.
19. Zveřejnění určitých vztahů a transakcí se spřízněnými stranami a vztahů zakládajících tyto transakce je nezbytné pro účely vyvozování odpovědnosti i pro to, aby bylo uživatelům umožněno lépe porozumět účetní závěrce vykazující účetní jednotky, protože:
 - (a) vztahy se spřízněnou stranou mohou mít vliv na způsob, jakým účetní jednotka provádí operace s jinými jednotkami při dosahování svých individuálních cílů, a na způsob jakým spolupracuje s jinými jednotkami při dosahování společných nebo kolektivních cílů;
 - (b) vztahy se spřízněnou stranou mohou účetní jednotku vystavit rizikům nebo poskytnout příležitosti, které by nemohly existovat, pokud by neexistoval tento vztah; a
 - (c) spřízněné strany mohou vstupovat do transakcí, do nichž by nespřízněné strany vstupovat nemohly, nebo mohou dohodnout

transakce za podmínek odlišných od těch, které by platily pro nesprízněné strany. K tomu často dochází u vládních útvarů a vládních agentur, kde jsou výrobky, zboží a služby převáděny mezi útvary za méně, než by odpovídalo úplnému pokrytí pořizovacích nákladů, což je součástí obvyklých provozních postupů a v souladu s dosažením cílů vykazující účetní jednotky i vlády. Od vlády a jednotlivých účetních jednotek veřejného sektoru se očekává, že budou využívat prostředky efektivně, účinně a zamýšleným způsobem, a že budou nakládat s veřejnými penězi s nejvyšší mírou poctivosti. Existence vztahů se spřízněnou stranou znamená, že jedna strana může ovládat nebo podstatně ovlivňovat činnosti jiné strany. Vzniká tak příležitost, aby se transakce udála tak, že může nepřiměřeně zvýhodňovat jednu stranu na úkor druhé.

20. Zveřejnění určitých typů uskutečněných transakcí se spřízněnou stranou a podmínek, za nichž byly provedeny, umožní uživateli posoudit dopad těchto transakcí na finanční pozici a výkonnost účetní jednotky a její schopnost poskytnout dohodnuté služby. Toto zveřejnění také zajišťuje, že účetní jednotka je při svých transakcích se spřízněnými stranami transparentní.

Odměňování vrcholových řídicích pracovníků

21. Vrcholoví řídicí pracovníci mají v účetní jednotce odpovědnostní postavení. Jsou odpovědní za strategické a operativní řízení účetní jednotky a jsou jim svěřeny významné pravomoci. Jejich platy jsou často stanoveny ve stanovách nebo nezávislým soudem nebo jiným orgánem nezávislým na vykazující jednotce. Nicméně jejich odpovědnosti jim mohou dát možnost ovlivňovat funkční požitky, které plynou jim nebo jejich spřízněným stranám. Tento standard požaduje, aby byla provedena určitá zveřejnění odměn vrcholových řídicích pracovníků a blízkých členů rodiny vrcholových řídicích pracovníků během vykazovaného období, půjček jim poskytnutých a protihodnoty jim poskytnuté za služby, které poskytují účetní jednotce jinak než jako členové řídicích orgánů nebo jako zaměstnanci. Zveřejnění požadovaná tímto standardem zajistí, aby byla na odměny vrcholových řídicích pracovníků a blízké členy jejich rodin použita přiměřená minimální míra průhlednosti.

Významnost

22. IPSAS 1 „Předkládání účetní závěrky“ požaduje zvláštní zveřejnění významných položek. Významnost položky je určena na základě povahy nebo velikosti této položky. Pokud se odhaduje významnost u transakcí mezi spřízněnými stranami, povaha vztahu mezi vykazující účetní jednotkou a spřízněnou stranou a povaha transakce může znamenat, že tato transakce významná, bez ohledu na její velikost.

Zveřejnění

23. Právní normy a jiná oficiální pravidla účetního výkaznictví v mnoha zemích požadují, aby v účetních závěrkách účetních jednotek soukromého sektoru a podniků veřejné správy byly zveřejněny informace o určitých kategoriích spřízněných stran a transakcí se spřízněnou stranou. Zvláštní pozornost je zaměřena na transakce účetní jednotky s jejími řediteli nebo členy řídicích orgánů a s jejím vrcholovým vedením, zejména na jejich odměny a výpůjčky. Je tomu tak z důvodu svěřené odpovědnosti ředitelů, členů řídicích orgánů a vrcholového vedení, a také proto, že mají rozsáhlé pravomoci při umísťování prostředků účetní jednotky. V některých právních úpravách jsou podobné požadavky zakotveny ve stanovách a pravidlech, které se vztahují k účetním jednotkám veřejného sektoru.
24. Některé IPSAS rovněž požadují zveřejnění transakcí se spřízněnou stranou. IPSAS 1 například vyžaduje zveřejnění dlužných a nárokovaných částek ve vztahu k ovládajícím jednotkám, spoluovládaným jednotkám, přidruženým jednotkám a jiným spřízněným stranám. IPSAS 6, „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ a IPSAS 7 požadují zveřejnění seznamu významných ovládaných a přidružených jednotek. IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“ požaduje zveřejnění mimořádných položek a položek výnosů a nákladů zahrnutých v přebytku nebo schodku z běžné činnosti, které jsou takového rozsahu, povahy nebo četnosti výskytu, že je jejich zveřejnění důležité pro vysvětlení výkonnosti účetní jednotky za období.

Zveřejnění kontroly

25. **Vztahy mezi spřízněnými stranami, kde existuje kontrolní vliv, se zveřejní bez ohledu na to, zda k transakcím mezi spřízněnými stranami došlo či nikoliv.**
26. Aby si uživatel účetní závěrky mohl vytvořit představu, tam, kde existuje kontrolní vliv, o dopadech vztahů spřízněných stran na vykazující účetní jednotku, je vhodné zveřejnit vztahy mezi spřízněnými stranami, bez ohledu na to, zda došlo k transakcím mezi spřízněnými stranami. Tento požadavek zahrnuje zveřejnění názvu každé ovládané jednotky, názvu bezprostřední ovládající jednotky a názvu hlavní ovládající jednotky, pokud jsou.

Zveřejnění transakcí se spřízněnou stranou

27. **Pokud jde o transakce mezi spřízněnými stranami (takovými, které nejsou transakcemi, k nimž by došlo v rámci běžného vztahu dodavatele nebo zákazníka/příjemce dle dohodnutých podmínek, ne více ani méně příznivých než takových, jež lze rozumně očekávat, že by účetní jednotka přijala, pokud by s těmito jednotlivci nebo jednotkami vstupovala do transakcí jako s nezávislými stranami za stejných okolností), vykazující účetní jednotka zveřejní:**

- (a) **povahu vztahů se spřízněnou stranou;**
 - (b) **typy transakcí, k nimž došlo; a**
 - (c) **prvky transakcí nutné pro objasnění jejich významu na její činnosti a dostatečné pro to, aby umožnily účetní závěrce poskytnout relevantní a spolehlivé informace pro rozhodování a pro účely vyvozování odpovědnosti.**
28. Následují příklady situací, kdy transakce se spřízněnou stranou mohou vést vykazující účetní jednotku ke zveřejněním:
- (a) poskytnutí nebo přijetí služeb;
 - (b) nákupy nebo převody/prodeje zboží a výrobků (hotových nebo nedokončených);
 - (c) nákupy nebo převody/prodeje nemovitostí a jiných aktiv;
 - (d) zprostředkovatelské smlouvy;
 - (e) leasingové smlouvy;
 - (f) převod výsledků výzkumu a vývoje;
 - (g) licenční dohody;
 - (h) financování (včetně úvěrů, kapitálových vkladů, dotací, ať již peněžitých nebo jiného druhu, a dalších finančních podpor včetně smluv o sdílení nákladů) a
 - (i) záruky a zajištění.
29. Účetní jednotky veřejného sektoru každodenně vstupují mezi sebou do značného počtu transakcí. Tyto transakce se mohou uskutečnit na úrovni pořizovacích nákladů, za méně než pořizovací náklady nebo bezúplatně. Ministerstvo například může bezúplatně poskytovat kancelářské prostory ministerstvům nebo účetní jednotka veřejného sektoru může vystupovat jako nákupčí pro jiné účetní jednotky veřejného sektoru. V některých modelech veřejné správy může existovat možnost zpětného získání více než jen úplných pořizovacích nákladů na dodání služby. Ministerstva jsou spřízněnými stranami, protože jsou předmětem společné kontroly a tyto transakce splňují definici transakcí mezi spřízněnými stranami. Zveřejnění informací o transakcích mezi těmito jednotkami však není požadováno, pokud jsou tyto transakce v souladu s obvyklými provozními vztahy mezi jednotkami a jsou provedeny za podmínek, které jsou za těchto okolností obvyklé pro takové transakce. Vyloučení těchto transakcí mezi spřízněnými stranami z požadavků na zveřejnění z odstavce 27 vyjadřuje skutečnost, že účetní jednotky veřejného sektoru konají společně za účelem splnění společných cílů, a respektuje, že v různých jurisdikcích mohou být přijaty různé mechanismy pro dodání služeb účetním jednotkám veřejného sektoru.

Tento standard požaduje zveřejnění transakcí mezi spřízněnými stranami pouze tehdy, když k těmto transakcím došlo jinak, než v souladu s provozními parametry stanovenými takovou jurisdikcí.

30. Informace o transakcích mezi spřízněnými stranami, které mají být zveřejněny, aby naplnily cíle účetního výkaznictví určeného pro obecné užití, obvykle obsahují:
- (a) popis povahy vztahu se spřízněnými stranami účastnících se těchto transakcí. Například zda šlo o vztah k ovládající jednotce, ovládané jednotce, k jednotce pod společným vlivem nebo k vrcholovým řídicím pracovníkům;
 - (b) popis transakcí mezi spřízněnými stranami v rámci každé široce pojaté třídy transakcí a naznačení rozsahu těchto tříd, ať již konkrétní peněžní částkou, nebo jako podíl této třídy na transakcích a/nebo zůstatcích;
 - (c) shrnutí hlavních podmínek transakcí mezi spřízněnými stranami, včetně zveřejnění toho, jak se tyto podmínky liší od podmínek obvykle spojených s podobnými transakcemi s nezávislými stranami, a
 - (d) částky nebo příslušné proporce nevypořádaných položek.
31. Odstavec 34 tohoto standardu požaduje, aby byla provedena dodatečná zveřejnění určitých transakcí mezi účetní jednotkou a vrcholovými řídicími pracovníky a/nebo blízkými členy rodiny vrcholových řídicích pracovníků.
32. **Položky podobné povahy mohou být zveřejněny souhrnně kromě případů, kdy je nezbytné samostatné zveřejnění, tak aby byly poskytnuty relevantní a spolehlivé informace pro účely rozhodování a vyvozování odpovědnosti.**
33. V konsolidované účetní závěrce není nezbytné zveřejňovat transakce mezi členy ekonomické jednotky, protože konsolidovaná účetní závěrka prezentuje informace o ovládající jednotce a ovládaných jednotkách jako o samostatně vykazující jednotce. Transakce mezi spřízněnými stranami, ke kterým došlo mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky, jsou vyloučeny při konsolidaci v souladu s IPSAS 6. Transakce s přidruženými jednotkami vykazovanými ekvivalenční metodou nejsou vyloučeny, a tudíž vyžadují zvláštní zveřejnění jako transakce mezi spřízněnými stranami.

Zveřejnění — vrcholoví řídicí pracovníci

34. **Účetní jednotka zveřejní:**
- (a) **celkový úhrn odměn vrcholových řídicích pracovníků a počet jednotlivců stanovený na základě ekvivalentu plného úvazku, kteří dostávají odměnu v této kategorii. Zvláště jsou vykázaný**

hlavní třídy vrcholových řídicích pracovníků a je zahrnut popis každé třídy;

- (b) **celkovou částku všech dalších odměn a náhrad poskytnutých během období vykazující účetní jednotkou vrcholovým řídicím pracovníkům a jejich blízkým členům rodiny tak, že se uvedou zvláště úhrnné částky poskytnuté:**
 - (i) **vrcholovým řídicím pracovníkům; a**
 - (ii) **blízkým členům rodiny vrcholových řídicích pracovníků; a**
- (c) **u půjček, které nejsou běžně dostupné osobám, které nepatří k vrcholovým řídicím pracovníkům, a půjček, jejichž dostupnost není v širším povědomí veřejnosti, pro každého jednotlivého člena vrcholových řídicích pracovníků a každého blízkého člena rodiny klíčových řídicích pracovníků:**
 - (i) **částku poskytnutých půjček během období včetně dohodnutých podmínek;**
 - (ii) **částku splacených půjček během období;**
 - (iii) **částku konečného zůstatku každé půjčky a pohledávky; a**
 - (iv) **vztah tohoto jednotlivce, který není ředitelem nebo členem řídicího orgánu nebo vrcholového vedení účetní jednotky, k nim.**

35. Odstavec 27 tohoto standardu požaduje zveřejnění transakcí mezi spřízněnými stranami, k nimž došlo jinak než za obvyklých podmínek v souladu s provozními podmínkami ustanovenými pro danou účetní jednotku. Tento standard také požaduje zveřejnění informací o určitých transakcích s vrcholovými řídicími pracovníky, které jsou uvedeny v odstavci 34, ať již k nim došlo za obvyklých podmínek, nebo nikoli, ve shodě s provozními podmínkami, které se použijí s ohledem na účetní jednotku.

36. Osoby, které jsou vrcholovými řídicími pracovníky, mohou být zaměstnány na plný nebo částečný úvazek. Počet zveřejněných jednotlivců přijímajících odměny v souladu s odstavcem 34(a) musí být odhadnutý na základě ekvivalentu plného úvazku. Účetní jednotky provedou zvláštní zveřejnění o hlavních třídách vrcholových řídicích pracovníků, které mají. Pokud má například účetní jednotka řídicí orgán, který je oddělený od vrcholového vedení, zveřejnění o odměnách těmito dvěma skupinám bude provedeno odděleně. Pokud je jednotlivec členem jak řídicího orgánu, tak i vrcholového vedení, bude tento jedinec pro účely tohoto standardu zahrnut pouze do jedné z těchto skupin. Kategorie vrcholových řídicích pracovníků

uvedené v definici „vrcholových řídicích pracovníků“ poskytují vodítko pro stanovení tříd vrcholových řídicích pracovníků.

37. Odměny vrcholovým řídicím pracovníkům mohou zahrnovat různé druhy přímých a nepřímých požitků. Tam, kde jsou určitelné pořizovací náklady těchto požitků, jsou tyto pořizovací náklady zahrnuty do úhrnu zveřejněných odměn. Pokud nejsou pořizovací náklady těchto požitků určitelné, provede se nejlepší odhad pořizovacích nákladů pro vykazující účetní jednotku nebo účetní jednotky a ten se zahrne do úhrnu zveřejněných odměn.
38. Požadavky na oceňování zaměstnaneckých požitků se nachází v IPSAS 25 „Zaměstnanecké požitky“. Pokud byla nepeněžní odměna, která může být spolehlivě vyčíslena, zahrnuta do úhrnné částky odměn vrcholových řídicích pracovníků za období, bude rovněž zveřejněn základ pro vyčíslení nepeněžní odměny v poznámkách k účetním výkazům.
39. Tento standard požaduje zveřejnění určitých informací o smluvních podmínkách půjček poskytnutých vrcholovým řídicím pracovníkům a blízkým členům jejich rodin, pokud tyto půjčky:
 - (a) nejsou běžně dostupné osobám stojícím mimo vrcholovou řídicí skupinu; a
 - (b) mohou být běžně dostupné mimo vrcholovou řídicí skupinu, ale jejich dostupnost není v širším povědomí veřejnosti.

Zveřejnění těchto informací je požadováno pro účely vyvození odpovědnosti. Při stanovení toho, které půjčky mají být zveřejněny pro splnění požadavků tohoto standardu, lze použít úsudku. Takový úsudek se provede po zvážení důležitých skutečností a způsobem, který je v souladu s dosahováním cílů účetního výkaznictví.

40. Odstavec 34(a) tohoto standardu požaduje zveřejnění úhrnu odměn vrcholovým řídicím pracovníkům. Vrcholoví řídicí pracovníci zahrnují ředitele nebo členy řídicích orgánů a členy vrcholového vedení účetní jednotky. Ředitelé nebo členové řídicího orgánu účetní jednotky mohou také dostat od účetní jednotky odměnu nebo náhrady za služby poskytnuté v jiné funkci než jako ředitel nebo člen řídicího orgánu účetní jednotky nebo jako zaměstnanec účetní jednotky. Odstavec 34(b)(i) tohoto standardu požaduje zveřejnění úhrnné částky této jiné odměny nebo náhrady.
41. Blízcí členové rodiny vrcholových řídicích pracovníků mohou mít vliv nebo být ovlivněni vrcholovými řídicími pracovníky při svých transakcích s vykazující účetní jednotkou. Odstavec 34(b)(ii) tohoto standardu požaduje zveřejnění celkové odměny a náhrady poskytnuté během období blízkým členům rodiny vrcholových řídicích pracovníků.

Datum účinnosti

42. **Tento IPSAS nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2004 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.**
43. 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.

Dodatek

Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu. Účelem dodatku je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho smyslu.

Zveřejnění — vláda X

V účetní závěrce Vlády X byla provedena následující zveřejnění.

Ovládané jednotky (odstavec 25)

Vláda ovládá následující vykazující účetní jednotky:

Ministerstva a vládní agentury: školství, sociálního zabezpečení, vnitra, pošt, práce a služeb, obrany, spravedlnosti, financí, Ministerstvo X, Vládní agenturu XYZ (uvedena všechna ministerstva a vládní agentury).

Podniky veřejné správy: Vládní elektrárenská společnost, Vládní telekomunikační agentura (uvedeny všechny PVS).

(Poznámka: IPSAS 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ požaduje, aby byly zveřejněny některé údaje o významných ovládaných jednotkách.)

Transakce mezi spřízněnými stranami (odstavec 27)

Členu vlády byl poskytnut bezplatně dům v hlavním městě státu. Nájem u domů podobných tomu, který byl poskytnut ministrovi, činí přibližně Z peněžních jednotek ročně. Poskytnutí ubytování není součástí odměn ministra a vláda obvykle neposkytuje bezplatně ministrům bydlení. V tomto případě však bylo nutné pro ministra poskytnout rezidenci v hlavním městě.

Druhu (družce) jiného člena vlády byl bezplatně poskytnut automobil. Nájem automobilů podobných tomu, který byl poskytnut, obvykle stojí K peněžních jednotek ročně. Vláda obvykle neposkytuje bezplatně motorová vozidla druhům (družkám) ministrů.

*Vrcholoví řídicí pracovníci (odstavec 34)**Odměna (odstavec 34(a))*

Vrcholoví řídicí pracovníci (dle definice IPSAS 20 „Zveřejnění spřízněných stran“) jsou členové vlády, kteří spoluvytvářejí řídicí orgán vlády X. Úhrnná odměna členů vlády a počet jednotlivců stanovený na základě ekvivalentu plného úvazku získávající odměnu od vlády X jsou:

Úhrnná odměna	X miliónů
Počet osob	Y osob.

Půjčky, které nejsou běžně dostupné osobám mimo vrcholovou řídicí skupinu (a/nebo nejsou v širším povědomí)(odstavec 34(c))

Částky takových poskytnutých a splacených půjček během období, nevypořádané zůstatky ke konci období jsou popsány níže:

<u>Jednotlivec</u>	<u>Poskytnuto</u>	<u>Splaceno</u>	<u>Zůstatek</u>
Ministr ABC	J	K	L
Paní VSL	M	N	P
Ministr D	Q	R	Z
Ministr E	S	T	U

Smluvní podmínky

Ministr dopravy ABC získal půjčku za X % ročně, která je Y % pod tržní sazbou. Lhůta splatnosti půjčky je Z let.

Paní VSL, družka ministra zdravotnictví, získala vládní půjčku. Půjčka je na N let za X % ročně, což je aktuální výpůjční sazba vlády.

Platový balíček ministrů D a E jim umožňuje využít vládní půjčku na nákup automobilu na dobu do A let za Y % ročně.

Jiné odměny a náhrady poskytnuté vrcholovým řídicím pracovníkům a jejich blízkým členům rodiny (odstavec 34(b))

Během vykazovacího období byla poskytnuta úhrnná náhrada v částce X (peněžních jednotek) členům vlády za konzultační služby poskytované určitým vládním agenturám.

Během vykazovacího období vláda poskytla celkové odměny a náhrady ve výši Y (peněžních jednotek) blízkým členům rodin vrcholových řídicích pracovníků. Tato částka obsahuje odměnu vládním zaměstnancům, kteří jsou blízkými členy rodin členů vlády.

Zveřejnění – Vládní agentura XYZ

Tato zveřejnění jsou uvedena v účetních závěrkách vládní agentury XYZ, která je samostatnou vykazující účetní jednotkou.

Ovládané jednotky (odstavec 25)

Agentura je ovládána Ministerstvem X. Ministerstvo X je ovládáno vládou X.

Agentura ovládá Jednotku správních služeb, která je podnikem veřejné správy (PVS).

(Poznámka: IPSAS 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ požaduje, aby byly zveřejněny určité údaje o významných ovládaných jednotkách.)

Transakce se spřízněnou stranou (odstavec 27)

Agentura poskytuje bezplatně dům ministroví. Domy podobné tomu, který byl poskytnut ministroví, jsou pronajímány za přibližně Z peněžních jednotek ročně. Dům není součástí odměn ministra. Poskytování ubytování ministrům není náplní provozních procesů vládní agentury. Vláda X však doporučila, aby byl dům při této příležitosti poskytnut.

Vrcholoví řídicí pracovníci (odstavec 34)

Odměna (odstavec 34(a))

Vrcholoví řídicí pracovníci (jak je definuje IPSAS 20) agentury XYZ jsou: ministr, členové řídicího orgánu a členové vrcholového vedení. Řídicí orgán obsahuje členy jmenované vládou X; vrcholový výkonný pracovník a vrcholový finanční pracovník jsou přítomni na schůzích řídicího orgánu, ale nejsou členy tohoto řídicího orgánu. Ministr není odměňován agenturou XYZ. Úhrnná odměna členů řídicího orgánu a počet členů stanovený na základě ekvivalentu plného úvazku získávajících odměnu v této kategorii, jsou:

Úhrnná odměna AX miliónů

Počet osob AY osoby.

Vrcholové vedení zahrnuje vrcholového výkonného pracovníka agentury, vrcholového finančního pracovníka a AZ ředitelů divízi. Úhrnná odměna členů vrcholového vedení a počet manažerů stanovený na základě ekvivalentu plného úvazku získávajících odměnu v této kategorii jsou:

Úhrnná odměna AP miliónů

Počet osob AQ osob.

Dva divízní ředitelé jsou dočasně přeloženi z Ministerstva X a jsou odměňováni Ministerstvem X.

Půjčky, které nejsou běžně dostupné osobám mimo vrcholovou řídicí skupinu (a/nebo nejsou v širším povědomí)(odstavec 34(c))

Částky takových poskytnutých a splacených půjček během období a nevypořádané zůstatky ke konci období jsou popsány níže:

ZVEŘEJNĚNÍ SPŘÍZNĚNÝCH STRAN

<u>Jednotlivec</u>	<u>Poskytnuto</u>	<u>Splaceno</u>	<u>Zůstatek</u>
Ministr	J	K	L
Pan G	M	N	P
Pan H	Q	R	Z

Smluvní podmínky

Ministr získal půjčku J peněžních jednotek za X % ročně, což je Y % pod tržní sazbou. Lhůta splatnosti půjčky je Z let.

Platový balíček členů vrcholového vedení pana G a paní H jim umožňuje čerpat vládní půjčku na nákup automobilu do n-tého roku za Y % ročně.

Odměny a náhrady poskytnuté blízkým členům rodin vrcholových řídicích pracovníků (odstavec 34(b))

Během vykazovaného období byla poskytnuta Agenturou celková odměna a náhrada ve výši F (peněžních jednotek) zaměstnancům, kteří jsou blízkými členy rodin vrcholových řídicích pracovníků.

Srovnání s IAS 24

IPSAS 20, „Zveřejnění spřízněných stran“ primárně čerpá z IAS 24 (přeformátovaného v roce 1994). „Zveřejnění spřízněných stran“. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 20 a IAS 24 jsou následující:

- Struktura IPSAS 20 je podstatně odlišná od struktury IAS 24.
- Vyloučení z rozsahu působnosti IAS 24 plně vlastněných dceřiných jednotek, pokud má jejich mateřská jednotka sídlo ve stejné zemi a poskytuje konsolidovanou účetní závěrku v této zemi, nebylo zahrnuto do IPSAS 20.
- Komentář, který vymezuje vrcholové řídicí pracovníky v IAS 24, byl zahrnut do oficiální definice vrcholových řídicích pracovníků v IPSAS 20. Komentář v IAS 24 zahrnuje blízké členy rodiny, definice vrcholových řídicích pracovníků v IPSAS 20 neobsahuje „blízké členy rodiny“.
- Definice spřízněné strany v IPSAS 20 zahrnuje vztahy se spřízněnou stranou, které jsou pouze zmíněné v komentáři v IAS 24.
- IPSAS 20 obsahuje definici odměny vrcholovým řídicím pracovníkům. IAS 24 tuto definici neobsahuje.
- IPSAS 20 obsahuje dodatečná zveřejnění v souvislosti s odměnou vrcholovým řídicím pracovníkům a jejich blízkým členům rodiny a s určitými jinými transakcemi mezi účetní jednotkou a jejími vrcholovými řídicími pracovníky a jejich blízkými členy rodiny.
- Ve srovnání s IAS 24 byly do IPSAS 20 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- Až na omezená zveřejnění o odměnách vrcholovým řídicím pracovníkům a určitých jiných specifických transakcích s nimi IPSAS 20 nepožaduje zveřejnění informací o transakcích mezi spřízněnými stranami, ke kterým došlo za obvyklých podmínek. IAS 24 více omezuje vylučování z transakcí se spřízněnou stranou, ke kterým došlo během obvyklých transakcí mezi stranami.
- IPSAS 20 užívá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 24. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů účetní jednotka, a členové řídicího orgánu v IPSAS 20. Ekvivalentní termíny v IAS 24 jsou podnik a ředitelé.

IPSAS 21— SNÍŽENÍ HODNOTY NEPENĚZOTVORNÝCH AKTIV

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) se týká snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv veřejného sektoru. Tento standard primárně čerpá z IAS 36 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 Mezinárodního účetního standardu IAS 36 (2004) „Snížení hodnoty aktiv“.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS je publikován IASB v anglickém jazyce a kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IASCF: IASCF 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 21— SNÍŽENÍ HODNOTY NEPENĚZOTVORNÝCH AKTIV

OBSAH

	Odstavec
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–13
Definice	14–23
Podniky veřejné správy	15
Peněžotvorná aktiva	16–21
Odpisování	22
Snížení hodnoty	23
Identifikace aktiva, které může mít sníženou hodnotu	24–34
Vyčíslení zpětně získatelné částky využitelnosti	35–50
Reálná hodnota snížená o náklady prodeje	40–43
Hodnota z užívání	44–50
Přístup odpisování z reprodukčních nákladů	45–47
Přístup nákladů obnovy	48
Přístup využitelných jednotek	49
Použití přístupů	50
Uznání a vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty	51–57
Zvrat ztráty ze snížení hodnoty	58–70
Překlasifikování aktiva	71–72
Zveřejnění	73–79
Přechodná ustanovení	80–81
Datum účinnosti	82–83

DODATKY

- A. Náznaky snížení hodnoty - příklady
- B. Vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty - příklady

Zdůvodnění závěrů

SROVNÁNÍ S IAS 36 (2004)

Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit postupy, které účetní jednotka použije pro určení toho, zda se nepeněžotvornému aktivu snížila hodnota a pro vykázání ztrát ze snížení hodnoty. Tento standard rovněž specifikuje, kdy účetní jednotka zvrátí ztrátu ze snížení hodnoty, a stanovuje zveřejnění.

Rozsah působnosti

2. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro zachycení snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv, kromě:**
 - (a) **zásob (viz IPSAS 12, „Zásoby“);**
 - (b) **aktiv vzniklých ze stavebních smluv (viz IPSAS 11, „Stavební smlouvy“);**
 - (c) **finančních aktiv, která jsou předmětem IPSAS 15, „Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace“;**
 - (d) **investic do nemovitostí oceňovaných za použití modelu reálné hodnoty (viz IPSAS 16, „Investice do nemovitostí“);**
 - (e) **nevýdělečných pozemků, budov a zařízení, které jsou oceňovány v přeceňovaných částkách (viz IPSAS 17, „Pozemky, budovy a zařízení“); a**
 - (f) **jiných aktiv, u nichž jsou účetní požadavky na snížení hodnoty začleněny v jiném Mezinárodním účetním standardu pro veřejný sektor.**
3. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy (PVS).**
4. **Účetní jednotky veřejného sektoru, které drží peněžotvorná aktiva, jak jsou definována v odstavci 14, použijí IPSAS 26, „Snížení hodnoty peněžotvorných aktiv“. Účetní jednotky veřejného sektoru, které drží nepeněžotvorná aktiva, použijí na ně požadavky tohoto standardu.**
5. Tento standard vylučuje ze svého rozsahu působnosti snížení hodnoty aktiv, která jsou řešena jiným IPSAS. PVS použijí IAS 36, a tudíž nejsou v rozsahu působnosti ustanovení tohoto standardu. Ostatní účetní jednotky veřejného sektoru jiné než PVS, použijí IPSAS 26 „Snížení hodnoty peněžotvorných aktiv“ na svá peněžotvorná aktiva a tento standard použijí na nepeněžotvorná aktiva. Odstavce 6 až 13 vysvětlují rozsah působnosti tohoto standardu podrobněji.
6. Tento standard zahrnuje do svého rozsahu působnosti nepeněžotvorná nehmotná aktiva. Účetní jednotky použijí požadavky tohoto standardu na

uznávání a vyčíslování ztrát ze snížení hodnoty a zvratu ztrát ze snížení hodnoty týkajících se nepenězotvorných nehmotných aktiv.

7. Tento standard se nepoužije na zásoby a aktiva vzniklá ze stavebních smluv, protože stávající IPSAS, použitelné pro tato aktiva, již obsahují požadavky pro uznání a oceňování těchto aktiv.
8. Tento standard se nepoužije na finanční aktiva, která spadají do působnosti IPSAS 15. Snížením hodnoty těchto aktiv se bude zabývat nějaký IPSAS, který IPSASB připravuje na základě IAS 39 „Finanční nástroje: účtování a oceňování“¹, který je věnován uznávání a oceňování finančních nástrojů.
9. Tento standard nevyžaduje použití testu na snížení hodnoty u investic do nemovitostí, které jsou vedeny v reálné hodnotě v souladu s IPSAS 16. Je tomu tak proto, že podle modelu reálné hodnoty jsou investice do nemovitostí v IPSAS 16 vykázány v reálné hodnotě k datu vykázání a jakékoli snížení hodnoty je vzato v úvahu při tomto ocenění.
10. Tento standard nepožaduje použití testu na snížení hodnoty nepenězotvorných aktiv, která jsou vedena v přeceněných částkách podle povoleného alternativního řešení IPSAS 17. Je tomu tak proto, že podle povoleného alternativního řešení IPSAS 17 budou aktiva přeceňována s dostatečnou pravidelností tak, aby bylo zajištěno, že jsou vedena v částkách, které se podstatně neliší od jejich reálné hodnoty k datu vykázání, a že každé snížení hodnoty bude vzato v úvahu při tomto ocenění. Kromě toho přístup přijatý tímto standardem pro vyčíslení zpětně ziskatelné částky využitelnosti aktiva navíc míní, že je nepravděpodobné, aby zpětně ziskatelná částka využitelnosti aktiva byla podstatně nižší než přeceněná hodnota aktiva a aby jakékoli takové rozdíly souvisely s náklady na pozbytí takového aktiva.
11. V souladu s požadavky výše uvedeného odstavce 4 se položkami pozemků, budov a zařízení klasifikovanými jako penězotvorná aktiva, a to včetně těch, která jsou vedena v přeceněných hodnotách podle povoleného alternativního řešení IPSAS 17, zabývá IAS 36.
12. Investice do:
 - (a) ovládaných jednotek, jak jsou vymezeny v IPSAS 6, „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“;
 - (b) přidružených jednotek, jak jsou vymezeny v IPSAS 7, „Investice do přidružených jednotek“; a

¹ Poznámka Redakční rady: „Tento název standardu je převzat z českého překladu IAS/IFRS (viz publikace Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2003 včetně Mezinárodních účetních standardů a interpretací). Při překladu IPSAS je pro termín „recognition and measurement“ používán vlastní překlad „uznávání a oceňování“.“

- (c) společného podnikání, jak jsou vymezeny v IPSAS 8, „Účasti na společném podnikání“,

jsou finančními aktivy, která jsou vyňata z rozsahu působnosti IPSAS 15. Pokud jsou takové investice klasifikovány jako peněžotvorná aktiva, řeší se podle IPSAS 26 „Snížení hodnoty peněžotvorných aktiv“. Pokud jsou tato aktiva nepeněžotvornými aktivy, zabývá se jimi tento standard.

13. „Předmluva k mezinárodním standardům účetního výkaznictví“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) vysvětluje, že Mezinárodní účetní standardy účetního výkaznictví (IFRS) jsou určeny k všeobecnému použití pro účetní závěrky všech ziskově orientovaných účetních jednotek. PVS jsou níže vymezeny v odstavci 14. Jsou ziskově orientovanými účetními jednotkami, a tudíž se požaduje, aby vyhověly požadavkům IFRS.

Definice

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

Aktivní trh je trh, na kterém jsou splněny všechny následující podmínky:

- (a) položky, se kterými se na trhu obchoduje, jsou stejnorodé;
- (b) obvykle je možno kdykoli najít kupující a prodávající ochotné uskutečnit obchodní transakci; a
- (c) informace o cenách jsou veřejně dostupné.

Účetní hodnota je částka, ve které je aktivum zachyceno ve Výkazu o finanční situaci po odečtení všech kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.

Peněžotvorná aktiva jsou aktiva držena s prvotním cílem tvorby komerčního výnosu.

Náklady pozbytí jsou přírůstkové náklady přímo přiřaditelné pozbytí aktiva, s výjimkou finančních nákladů a nákladů na daň ze zisku.

Odpis je systematické rozpouštění odepsatelné částky aktiva v průběhu doby jeho použitelnosti.

Reálná hodnota snížená o prodejní náklady je částka, kterou lze získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými, ochotnými stranami, snížená o náklady související s pozbytím.

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

Snížení hodnoty je ztráta budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu aktiva, která převyšuje systematické uznávání ztráty budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu aktiva prostřednictvím odpisování.

Ztráta ze snížení hodnoty nepeněžotvorného aktiva je částka, o kterou účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětněziskatelnou využitelnou částku.

Nepeněžotvorná aktiva jsou jiná aktiva než ta, která vytváří peněžní prostředky.

Zpětněziskatelná částka využitelnosti je reálná hodnota nepeněžotvorného aktiva snížená o náklady spojené s prodejem nebo jeho hodnota z užívání, je-li tato vyšší.

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.

Hodnota z užívání nepeněžotvorných aktiv je současná hodnota zbývajících využitelného potenciálu aktiva.

Podniky veřejné správy

15. Podniky veřejné správy (PVS) zahrnují jak obchodní podniky jako jsou veřejné služby, tak 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.

Peněžotvorná aktiva

16. Peněžotvorná aktiva jsou taková aktiva, jejichž prvotním cílem je jejich držení za účelem generování komerčních výnosů. Aktivum vytváří komerční výnos, když je zapojeno způsobem, který odpovídá témuž aktivu, pokud by bylo užíváno ziskově orientovanou účetní jednotkou. Držba aktiva za účelem tvorby „komerčního výnosu“ ukazuje, že účetní jednotka zamýšlí vytěžit kladné peněžní přítoky z tohoto aktiva (nebo z peněžotvorné jednotky, jejíž je aktivum součástí) a získat komerční výnos, který vyjadřuje riziko vyvolané držbou tohoto aktiva. Aktivum může být drženo s prvotním cílem tvořit komerční výnos, třebaže nesplňuje tento cíl během určitého účetního období. Naopak, aktivum může být nepeněžotvorným aktivem, třebaže by komerční výnos mohl být dokonce přerušován nebo vytvářen během určitého účetního období. Pokud není uvedeno jinak, odkazy na aktivum nebo aktiva v následujících odstavcích tohoto standardu jsou odkazy na nepeněžotvorná aktiva.
17. Existují okolnosti, za nichž účetní jednotky veřejného sektoru mohou držet nějaké aktivum s prvotním cílem tvořit komerční výnos, i když většina aktiv není pro tento účel držena. Například nemocnice může stavět budovu pro platící pacienty. Peněžotvorná aktiva účetní jednotky veřejného sektoru mohou být provozována nezávisle na nepeněžotvorných aktivech této účetní jednotky. Například katastrální úřad může vybírat poplatky za registraci pozemků nezávisle na instituci pro pozemkové záležitosti.
18. V některých případech může aktivum vytvářet peněžní toky, i když je prvotně drženo za účelem poskytování služeb. Například provozovna na likvidaci odpadů zajišťuje bezpečnou likvidaci zdravotního odpadu vyprodukovaného nemocnicemi ovládanými státem. Tato provozovna se ale také na komerční bázi zabývá malým množstvím zdravotního odpadu vytvořeného jinými, soukromými nemocnicemi. Nakládání se zdravotním odpadem ze soukromých nemocnic je v rámci aktivit provozovny nepodstatné a aktiva, která vytvářejí peněžní toky, nemohou být odlišena od nepeněžotvorných aktiv.
19. V jiných případech může aktivum vytvářet peněžní toky a rovněž může být použito pro nepeněžotvorné účely. Veřejná nemocnice má například deset oddělení, z nichž devět se využívá pro platící pacienty na komerční bázi a zbývající je využíváno pro neplatící pacienty. Pacienti obou oddělení společně užívají další nemocniční zařízení (například operační vybavení). Při určování toho, zda účetní jednotka bude používat ustanovení tohoto standardu nebo IPSAS 26, musí být brán v úvahu rozsah, v němž je aktivum drženo s cílem poskytovat komerční výnos. Pokud je nepeněžotvorná složka

nepodstatnou složkou v rámci celku, jak je tomu v tomto příkladu, účetní jednotka použije spíše IPSAS 26 než tento standard.

20. V některých případech nemusí být jasné, zda je prvotním cílem držení aktiva komerční výnos. V takových případech je nutné posoudit významnost peněžních toků. Určit, zda míra, již aktivum vytváří peněžní toky, je tak významná, aby byl vhodný spíše tento standard nebo IPSAS 26, může být obtížné. Pro určení, který standard bude použit, se vyžaduje úsudek. Účetní jednotka vypracuje kritéria tak, aby mohl být úsudek použit v souladu s definicí peněžotvorných a nepeněžotvorných aktiv a s příslušným návodem v odstavcích 16-20. Odstavec 72 požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila kritéria použitá pro tento úsudek. Obecný cíl většiny účetních jednotek veřejného sektoru (jiných než PVS) vychází z předpokladu, že jsou aktiva nepeněžotvorná, a tudíž bude použit IPSAS 21.
21. Aktiva držaná PVS jsou peněžotvornými aktivy. Jiné účetní jednotky veřejného sektoru než PVS mohou držet aktiva za účelem tvorby komerčního výnosu. Aktivum držené jinou účetní jednotkou veřejného sektoru než PVS je pro účely tohoto standardu klasifikováno jako peněžotvorné aktivum, jestliže je toto aktivum (nebo jednotka, jejíž je aktivum součástí) provozováno s cílem vytváření komerčního výnosu prostřednictvím poskytování zboží a/nebo služeb externím stranám.

Odpisování

22. Odpisování a amortizace jsou systematickým přiřazováním odpisovatelné částky aktiva po dobu jeho doby použitelnosti. V případě nehmotného aktiva se všeobecně používá termín amortizace namísto odpisování. Oba termíny mají stejný význam.

Snížení hodnoty

23. Tento standard definuje „pokles hodnoty“ jako ztrátu budoucího ekonomického přínosu aktiva nebo využitelného potenciálu aktiva nad rámec systematického uznávání ztráty budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu prostřednictvím odpisování (amortizace). Snížení hodnoty proto vyjadřuje snížení užitečnosti aktiva pro účetní jednotku, která ho ovládá. Účetní jednotka může mít například účelové vybavení vojenského skladu, které se již nadále nepoužívá. Mimoto je vzhledem ke specializované povaze vybavení a k jeho umístění nepravděpodobné, že může být pronajato nebo prodáno, a účetní jednotka není tudíž schopna tvořit peněžní toky z pronájmu nebo pozbytí tohoto aktiva. Toto aktivum je považováno za aktivum se sníženou hodnotou, protože není nadále schopno poskytovat účetní jednotce využitelný potenciál – jako příspěvek k dosažení cílů účetní jednotky má nepatrnou nebo žádnou užitečnost.

Identifikace aktiva, které může mít sníženou hodnotu

24. Odstavce 26-34 specifikují, kdy je určována zpětně získatelná částka využitelnosti.
25. Nepenězotvorné aktivum má sníženou hodnotu, když účetní hodnota tohoto aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku využitelnosti. Odstavec 27 uvádí stěžejní náznaky toho, že došlo ke snížení hodnoty. Došlo-li k nějakému z takových náznaků, požaduje se na účetní jednotce, aby provedla formální odhad zpětně získatelné částky využitelnosti. Jestliže neexistuje náznak ztráty ze snížení potenciálu, tento standard nevyžaduje, aby účetní jednotka provedla formální odhad zpětně získatelné částky využitelnosti.
26. **Účetní jednotka bude ke každému datu vykázáni vyhodnocovat, zda existuje náznak toho, že má aktivum sníženou hodnotu. Existuje-li takový náznak, účetní jednotka bude odhadovat zpětně získatelnou částku využitelnosti tohoto aktiva.**
27. **Při zhodnocení, zda existuje nějaký náznak toho, že aktivum může mít sníženou hodnotu, účetní jednotka vezme v úvahu jako minimum následující náznaky:**

Vnější informační zdroje

- (a) **Konec nebo blížký konec poptávky po aktivu nebo potřeby poskytovaných služeb pomocí tohoto aktiva.**
- (b) **Během období došlo k významným dlouhodobým změnám s nepříznivým dopadem na účetní jednotku v technologickém a právním prostředí nebo v důsledku vládní politiky, v němž účetní jednotka operuje, nebo k nim dojde v blízké budoucnosti.**

Vnitřní informační zdroje

- (c) **Existuje důkaz o fyzickém poškození aktiva.**
- (d) **Během období došlo k významným dlouhodobým změnám s nepříznivým dopadem na účetní jednotku nebo se předpokládá, že k nim dojde v blízké budoucnosti v rozsahu, v němž, nebo způsobem, jímž je aktivum užíváno nebo se předpokládá, že bude užíváno. Tyto změny zahrnují vyřazení aktiva z provozu, plány na ukončení nebo restrukturalizaci operací, k nimž aktivum náleží, nebo plány na pozbytí aktiva před původně odhadovaným datem.**
- (e) **Rozhodnutí zastavit výstavbu aktiva před jeho dokončením nebo před tím, než je dosaženo stavu jeho použitelnosti, a**

- (f) **vnitroorganizační výkaznictví poskytuje důkaz, který naznačuje, že využitelná výkonnost aktiva je nebo bude horší, než se předpokládalo.**
28. Poptávka po službách nebo potřeba služeb může během času kolísat, což může ovlivňovat rozsah, jímž jsou nepenězotvorná aktiva používána při poskytování těchto služeb. Záporné změny v poptávce však nutně nenaznačují snížení hodnoty. Pokud poptávka po službách ustala nebo téměř ustala, aktivům používaným pro poskytování těchto služeb bude snížena hodnota. Poptávka se považuje za „téměř“ ustalou, když je tak nízká, že by se účetní jednotka neměla pokoušet na takovou poptávku reagovat nebo by měla reagovat jinak, než nabytím aktiva, které je testováno na snížení hodnoty.
29. Přehled v odstavci 27 není vyčerpávající. Mohou být i jiné náznaky toho, že aktivum může mít sníženou hodnotu. Existence jiných náznaků může vyústit v to, že účetní jednotka bude odhadovat zpětně získatelnou částku využitelnosti tohoto aktiva. Například každý z následujících náznaků může být indikátorem snížení hodnoty:
- (a) během období se tržní hodnota aktiva snížila podstatně více, než se očekávalo v důsledku uplynutí času nebo obvyklého používání; nebo
 - (b) významné dlouhodobé snížení poptávky nebo potřeby služeb poskytovaných aktivem (nikoli však nutně zastavená nebo téměř zastavená poptávka).
30. Události a okolnosti, které mohou naznačovat snížení hodnoty aktiva, budou významné a budou často podníceny diskusemi vrcholného orgánu, vedení nebo médií. Změna takových parametrů, jako je poptávka po službě, rozsah či způsob použití, právní prostředí nebo důsledek vládní politiky naznačí snížení hodnoty pouze, byla-li taková změna podstatná a měla nebo bylo očekáváno, že bude mít, dlouhodobý nepříznivý dopad. Změna technologického prostředí může naznačovat, že je aktivum zastaralé a vyžaduje testování na snížení hodnoty. Změna v užívání aktiva během období může rovněž být náznakem snížení hodnoty. To se může stát, když například budova používaná jako škola podstoupí změnu ve využití a je používána jako sklad. Při posouzení, zda došlo ke snížení hodnoty, potřebuje účetní jednotka odhadnout změny využitelného potenciálu během dlouhého období. Toto podtrhuje skutečnost, že změny jsou nazírány v kontextu očekávaného dlouhodobého používání daného aktiva. Tato očekávání dlouhodobého použití se však mohou změnit a odhady účetní jednotky ke každému datu vykázání by to měly vyjadřovat. Dodatek A vysvětluje příklady náznaků snížení hodnoty zmíněné odstavcem 27.
31. Při posouzení, jestli ukončení stavby vyvolá test na snížení hodnoty, zváží účetní jednotka, zda byla výstavba pouze zdržena nebo odložena, ať již existuje záměr znovu se stavbou začít v blízké budoucnosti, nebo stavební

práce nebudou v dohledné době dokončeny. Pokud je výstavba zdržena nebo odložena ke konkrétnímu budoucímu datu, projekt může být považován za nedokončenou výrobu a není považován za ukončený.

32. Důkaz z vnitroorganizačního výkaznictví, který naznačuje, že aktivum může mít sníženou hodnotu, jak uvádí výše uvedený odstavec 27(f), se vztahuje ke schopnosti aktiva poskytnout zboží nebo služby spíše než k poklesu poptávky po zboží nebo službách poskytovaných pomocí tohoto aktiva. Tento důkaz zahrnuje existenci:
- (a) podstatně vyšších nákladů na provoz a údržbu aktiva ve srovnání s původně rozpočtovanými náklady; a
 - (b) podstatně nižší úroveň služby nebo výstupu poskytovaného pomocí aktiva ve srovnání s původně předpokládaným díky špatné provozní výkonnosti.

Významné zvýšení provozních nákladů aktiva může naznačovat, že toto aktivum není tak účinné nebo produktivní, jak se původně předpokládalo ve výrobních normách stanovených výrobcem, na jejichž základě byl vypracován provozní rozpočet. Podobně i podstatné navýšení nákladů na údržbu může naznačovat, že musí být vynaloženy vyšší náklady na zachování výkonnosti aktiva na úrovni stanovené jeho nejaktuálnější odhadnutou normou výkonnosti. V jiných případech přímý kvantitativní důkaz může naznačovat snížení hodnoty podstatným dlouhodobým snížením úrovně očekávané služby nebo úrovně výstupu poskytovaného daným aktivem.

33. Při stanovení, zda musí být zpětně ziskatelná částka využitelnosti aktiva odhadnuta, se použije zásada významnosti. Jestliže například předchozí odhady ukazují, že zpětně ziskatelná částka využitelnosti aktiva je podstatně vyšší než jeho účetní hodnota, účetní jednotka nemusí opětovně odhadovat zpětně ziskatelnou částku využitelnosti aktiva, jestliže nedošlo k žádným událostem, které by eliminovaly tento rozdíl. Podobně mohou předešlé analýzy ukázat, že zpětně ziskatelná částka využitelnosti aktiva není citlivá na jeden (nebo více) náznaků vyjmenovaných v odstavci 27.
34. Jestliže existuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu, může to ukazovat, že zbývající doba použitelnosti, metoda odpisování (amortizace) nebo zbytková hodnota tohoto aktiva musí být přezkoumána a upravena v souladu s příslušným IPSAS pro dané aktivum, dokonce i když není uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty tohoto aktiva.

Vyčíslení zpětně ziskatelné částky využitelnosti

35. Tento standard definuje zpětně ziskatelnou částku využitelnosti jako vyšší z reálné hodnoty aktiva snížené o náklady na prodej a hodnoty z užívání. Odstavce 36-50 vysvětlují východiska pro vyčíslení zpětně ziskatelné částky využitelnosti.

36. Není vždy nutné stanovovat obě částky, reálnou hodnotu aktiva sníženou o náklady prodeje a jeho hodnotu z užívání. Jestliže kterákoliv z těchto částek převyšuje účetní hodnotu aktiva, aktivum nemá sníženou hodnotu a není nutné odhadovat druhou částku.
37. Je možné stanovit reálnou hodnotu sníženou o náklady prodeje dokonce i když aktivum není obchodováno na aktivním trhu. Odstavec 42 vysvětluje možné alternativní základny pro odhadování reálné hodnoty snížené o náklady prodeje, když pro dané aktivum neexistuje aktivní trh. Někdy však nebude možné určit reálnou hodnotu sníženou o náklady prodeje, protože neexistuje žádná základna pro provedení spolehlivého odhadu částky ziskatelné z prodeje aktiva v transakci za obvyklých podmínek mezi znalými a ochotnými stranami. V tomto případě může účetní jednotka za zpětně ziskatelnou využitelnosti částku aktiva použít jeho hodnotu z užívání.
38. Není-li důvod domnívat se, že hodnota z užívání aktiva významně převyšuje jeho reálnou hodnotu sníženou o náklady prodeje, může být reálná hodnota snížená o náklady prodeje tohoto aktiva použita jako jeho zpětně ziskatelná částka využitelnosti. To bude časté u aktiva, které je drženo za účelem jeho prodeje. Je tomu tak proto, že hodnota z užívání aktiva drženého za účelem prodeje bude sestávat z čistých příjmů z prodeje. Pro mnohá nepenězotvorná aktiva veřejného sektoru, která jsou držena trvale za účelem poskytování specializovaných služeb nebo veřejných statků společnosti je však hodnota z užívání aktiva pravděpodobně vyšší než jeho reálná hodnota snížená o náklady prodeje.
39. Odhady, průměry a početní zjednodušení mohou v některých případech poskytnout rozumné přiblížení se podrobným výpočtům uvedeným v tomto standardu pro stanovení reálné hodnoty snížené o náklady prodeje nebo hodnoty z užívání.

Reálná hodnota snížená o náklady prodeje

40. Nejlepším důkazem o reálné hodnotě snížené o náklady prodeje aktiva je cena uvedená v dohodě o prodeji závazném za obvyklých podmínek, upravená o přírůstkové náklady, které by byly přímo přiřaditelné pozbytí daného aktiva.
41. Neexistuje-li žádná dohoda o závazném prodeji, ale aktivum je obchodováno na aktivním trhu, je reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje tržní cena aktiva snížená o náklady pozbytí. Vhodnou tržní cenou je obvykle běžná nabídková cena. Pokud nejsou běžné nabídkové ceny dostupné, může se stát základem, na němž je odhadována reálné hodnoty snížená o náklady prodeje, poslední transakce za předpokladu, že nenastala významná změna v ekonomických okolnostech mezi datem transakce a datem, k němuž je proveden odhad.
42. Neexistuje-li pro aktivum žádná dohoda o závazném prodeji nebo aktivní trh pro dané aktivum, je založena reálná hodnota snížená o náklady prodeje na

nejlepších disponibilních informací, aby vyjádřila částku, kterou by účetní jednotka obdržela k datu vykazání z pozbytí aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi znalými a ochotnými stranami po odečtení nákladů prodeje. Při určení této částky účetní jednotka posoudí výsledky posledních transakcí u podobných aktiv v témže odvětví. Reálná hodnota snížená o náklady prodeje neodráží vynucený prodej, pokud vedení nebo představenstvo není zavázáno prodat okamžitě.

43. Náklady prodeje kromě takových, které byly uznány jako závazky, jsou při stanovení reálné hodnoty snížené o náklady prodeje odečteny. Příkladem takových nákladů jsou náklady za právní služby, kolky a podobné daně spojené s transakcí, náklady na aktiva a přímé přírůstkové náklady na přípravu aktiva pro prodej. Požitky z ukončení pracovního poměru (jak je vymezuje IPSAS 25 „Zaměstnanecké požitky“) a náklady spojené s omezením nebo reorganizací podnikání po pozbytí aktiva nejsou přímými přírůstkovými náklady na pozbytí tohoto aktiva.

Hodnota z užívání

44. Tento standard definuje hodnotu z užívání nepenězotvorného aktiva jako současnou hodnotu zbývajících využitelného potenciálu. „Hodnota z užívání“ v tomto standardu vyjadřuje „hodnotu z užívání nepenězotvorného aktiva“, pokud není uvedeno jinak. Současná hodnota zbývajících využitelného potenciálu aktiva je stanovena za použití přístupů, jejichž seznam je uveden v odstavcích 45-49.

Přístup odpisování z reprodukčních nákladů

45. Podle tohoto přístupu je určena současná hodnota zbývajících využitelného potenciálu aktiva jako odpisované reprodukční náklady aktiva. Reprodukčními náklady aktiva jsou pořizovací náklady takového aktiva, kterým se nahradí hrubý využitelný potenciál aktiva. Tyto pořizovací náklady jsou odpisovány tak, aby vyjádřily dané aktivum v podmínkách jeho používání. Aktivum může být nahrazeno buď pomocí reprodukce (replikace) existujícího aktiva, nebo pomocí náhrady jeho hrubého využitelného potenciálu. Odpisované reprodukční náklady jsou vyčísleny jako reprodukční náklady (ve smyslu náhrada aktiva) nebo reprodukční náklady (ve smyslu náhrada potenciálu) aktiva, podle toho, které jsou nižší, snížené o oprávkou vypočtené z takovýchto nákladů, aby byl vyjádřen již spotřebovaný nebo ztracený využitelný potenciál tohoto aktiva.
46. Reprodukční náklady (náhrada aktiva) a reprodukční náklady (náhrada potenciálu) aktiva jsou stanoveny na bázi „maximálního využití“. Zdůvodnění spočívá v tom, že účetní jednotka by nenahrazovala nebo nereprodukovala aktivum za podobné aktivum, pokud by aktivum, které se nahrazuje nebo reprodukuje, bylo předdimenzovaným nebo nadkapacitním aktivem. Předdimenzovaná aktiva obsahují takové rysy, které nejsou nezbytné pro poskytování zboží nebo služeb aktivem. Nadkapacitní aktiva jsou aktiva,

kteřá mají vyšší kapacitu, než je nutné pro uspokojení poptávky po zboží a službách poskytovaných aktivem. Určení reprodukčních nákladů (náhrada aktiva) a reprodukčních nákladů (náhrada potenciálu) aktiva na bázi maximálního využití tudíž vyjadřuje požadovaný využitelný potenciál daného aktiva.

47. V některých případech je udržována pohotovostní nebo přebytečná kapacita z důvodu zabezpečení nebo z jiných důvodů. Dochází k tomu kvůli potřebám zajistit, aby byla dostupná odpovídající kapacita za zvláštních okolností účetní jednotky. Hasičský sbor například potřebuje mít záložní hasičské stříkačky, aby při nebezpečí mohl poskytnout služby. Taková přebytečná nebo pohotovostní kapacita je součástí požadovaného využitelného potenciálu aktiva.

Přístup nákladů obnovy

48. Náklady obnovy jsou náklady na obnovu využitelného potenciálu aktiva na úroveň před snížením jeho hodnoty. Podle tohoto přístupu se stanoví současná hodnota zbývajícího využitelného potenciálu aktiva odečtením odhadnutých nákladů obnovy daného aktiva od běžných nákladů na náhradu zbývajícího využitelného potenciálu aktiva před snížením hodnoty. Poslední z jmenovaných nákladů jsou obvykle stanoveny jako odpisované reprodukční (náhrada aktiva) náklady nebo reprodukční (náhrada potenciálu) náklady, podle toho, které jsou nižší. Odstavce 45 a 47 obsahují další návod pro stanovení reprodukčních nákladů (náhrada potenciálu) nebo reprodukčních nákladů aktiva (náhrada aktiva).

Přístup využitelných jednotek

49. Podle tohoto přístupu je současná hodnota zbývajícího využitelného potenciálu aktiva stanovena snížením běžných nákladů zbývajícího využitelného potenciálu aktiva před snížením hodnoty tak, aby to odpovídalo očekávanému snížení počtu využitelných jednotek aktiva za situace snížení jeho hodnoty. Stejně jako u přístupu nákladů obnovy jsou obvykle stanoveny běžné náklady náhrady zbývajícího využitelného potenciálu aktiva před poklesem hodnoty jako odpisované reprodukční (náhrada aktiva) nebo reprodukční (náhrada potenciálu) náklady, podle toho, které jsou nižší.

Použití přístupů

50. Výběr nejvhodnějšího přístupu k vyčíslení hodnoty z užívání závisí na dostupnosti údajů a na povaze snížení hodnoty:
- (a) snížení hodnoty rozpoznává na základě dlouhodobých změn v technologickém, právním prostředí nebo v důsledku vládní politiky jsou obvykle vyčíslitelná za použití přístupu odpisovaných reprodukčních nákladů nebo přístupu využitelných jednotek, podle toho, který je vhodnější;

- (b) snížení hodnoty rozpoznaná na základě dlouhodobé změny v rozsahu nebo způsobu užívání, včetně takového, které je rozpoznáno v případě, že ustala nebo téměř ustala poptávka, jsou obecně vyčíslitelná za použití odpisovaných reprodukčních nákladů nebo přístupu využitelných jednotek, podle toho, který je vhodnější a
- (c) snížení hodnoty rozpoznaná na základě fyzického poškození jsou obecně vyčíslitelná za použití přístupu nákladů obnovy nebo přístupu odpisovaných reprodukčních nákladů, podle toho, který je vhodnější.

Uznání a vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty

51. Odstavce 52-57 vysvětlují požadavky na uznání a vyčíslení ztrát ze snížení hodnoty aktiva. Ztráta ze snížení hodnoty v tomto standardu vyjadřuje ztrátu ze snížení hodnoty nepenězotvorných aktiv, pokud není uvedeno jinak.
52. **Tehdy a jen tehdy, když je zpětně získatelná částka využitelnosti aktiva nižší než jeho účetní hodnota, sníží se účetní hodnota aktiva na jeho zpětně získatelnou částku využitelnosti. Takové snížení je ztráta ze snížení hodnoty.**
53. Jak je uvedeno v odstavci 26, tento standard požaduje, aby účetní jednotka provedla formální odhad zpětně získatelné částky využitelnosti pouze, existuje-li náznak možné ztráty ze snížení hodnoty. Odstavce 27-33 uvádí hlavní náznaky, že došlo ke ztrátě ze snížení hodnoty.
54. **Ztráta ze snížení hodnoty se uzná bezprostředně v čistém přebytku nebo schodku.**
55. **Když je odhadovaná částka ztráty ze snížení hodnoty vyšší než účetní hodnota aktiva, jehož se týká, účetní jednotka uzná závazek tehdy a jen tehdy, když je to požadováno jiným IPSAS.**
56. Pokud je odhadovaná ztráta ze snížení hodnoty vyšší než účetní hodnota aktiva, účetní hodnota tohoto aktiva je snížena na nulu zároveň s odpovídající částkou uznanou v čistém přebytku nebo schodku. Závazek by mohl být uznán pouze tehdy, požaduje-li to jiný IPSAS. Příkladem je, když účelové vojenské zařízení není nadále využíváno a na účetní jednotce se ze zákona požaduje, aby bylo takové zařízení odstraněno, není-li využitelné. Účetní jednotka musí vytvořit rezervu na demontážní náklady, pokud to vyžaduje IPSAS 19 „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“.
57. **Po uznání ztráty ze snížení hodnoty, bude upravena výše odpisů (amortizace) pro budoucí období tak, aby byla přiřazena aktualizovaná účetní hodnota aktiva snížená o jeho zbytkovou hodnotu (pokud je) na systematickém základě po jeho zbývajícím období použitelnosti.**

Zvrat ztráty ze snížení hodnoty

58. Odstavce 59-70 vysvětlují požadavky na zrušení ztráty ze snížení hodnoty uznané v minulých obdobích.
59. Účetní jednotka posoudí ke každému datu vykázání, zda existuje nějaký náznak toho, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná v předchozích obdobích u aktiva již nemusí dále existovat nebo může být snížena. Pokud jakýkoli takový náznak existuje, účetní jednotka odhadne zpětně ziskatelnou částku využitelnosti tohoto aktiva.
60. Při posouzení, zda je nějaký náznak toho, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná v minulých obdobích u aktiva již nemusí dále existovat nebo může být snížena, účetní jednotka zváží jako minimum následující náznaky:

Vnější informační zdroje

- (a) Oživení poptávky nebo potřeb služeb poskytovaných pomocí aktiva.
- (b) Během období došlo k významným dlouhodobým změnám s příznivým dopadem na účetní jednotku v technologickém a právním prostředí nebo v důsledku vládní politiky, v němž účetní jednotka operuje, nebo k nim dojde v blízké budoucnosti.

Vnitřní informační zdroje

- (c) Během období došlo k významným dlouhodobým změnám s příznivým dopadem na účetní jednotku nebo se předpokládá, že k nim dojde v blízké budoucnosti v rozsahu, v němž, nebo způsobem, jímž je aktivum užíváno nebo se předpokládá, že bude užíváno. Tyto změny zahrnují náklady vzniklé během období na vylepšení a zvýšení výkonnosti aktiva nebo na restrukturalizaci činností, k nimž aktivum náleží.
- (d) Rozhodnutí pokračovat se stavbou aktiva, která byla dříve zastavena ještě před dokončením nebo před tím, než bylo dosaženo stavu jeho použitelnosti.
- (e) Vnitroorganizační výkaznictví poskytuje důkaz, který naznačuje, že využitelná výkonnost aktiva je nebo bude podstatně vyšší, než se předpokládalo.
61. Náznaky možné snížení ztráty ze snížení hodnoty z odstavce 60 převážně zrcadlí náznaky možné ztráty ze snížení hodnoty z odstavce 27.
62. Přehled z odstavce 60 není vyčerpávající. Účetní jednotka může identifikovat jiné náznaky zvratu ztráty ze snížení hodnoty, pro které bude muset také opětovně odhadnout zpětně ziskatelnou částku využitelnosti

- aktiva. Například, každý z následujících bodů může být náznakem, že ztráta ze snížení hodnoty může být zvrácena:
- (a) podstatný nárůst tržní hodnoty aktiva; nebo
 - (b) významný dlouhodobý nárůst poptávky nebo potřeby služeb poskytovaných pomocí aktiva.
63. Závazek ukončit nebo restrukturalizovat činnost v blízké budoucnosti je náznakem zvratu ztráty ze snížení hodnoty aktiva náležícího k činnosti, kde takový závazek vytváří dlouhodobou změnu s příznivými dopady na účetní jednotku rozsahem nebo způsobem použití takového aktiva. Okolnosti, za nichž by takový závazek mohl být náznakem zvratu ztráty ze snížení hodnoty, se často týkají případů, kdy by očekávané ukončení nebo restrukturalizace činností mohlo vytvářet příležitosti k vylepšení využitelnosti tohoto aktiva. Příkladem je rentgenový přístroj, který nebyl využíván klinikou řízenou veřejnou nemocnicí, a v důsledku restrukturalizace se předpokládá, že bude převeden na hlavní radiologické oddělení nemocnice, kde bude mít podstatně lepší využití. V takovém případě může závazek ukončit nebo restrukturalizovat činnost kliniky být náznakem toho, že v minulých obdobích uznaná ztráta ze snížení hodnoty může být zrušena.
64. Je-li náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná pro aktivum nemusí nadále existovat nebo může být snížena, může to nasvědčovat tomu, že musí být přezkoumána a upravena zbývající doba použitelnosti, metoda odpisování (amortizace) nebo zbytková hodnota v souladu s IPSAS příslušným pro dané aktivum, dokonce i když není zrušena žádná ztráta ze snížení hodnoty.
65. **Ztráta ze snížení hodnoty uznaná pro aktivum v předchozích obdobích smí být zvrácena tehdy a pouze tehdy, když došlo ke změně v odhadech použitých pro stanovení zpětně získatelné částky využitelnosti aktiva od okamžiku, kdy byla uznána poslední ztráta ze snížení hodnoty. Pokud jde o takový případ, dojde ke zvýšení účetní hodnoty na jeho zpětně získatelnou částku využitelnosti, kromě okolností popsanych v odstavci 68. Toto zvýšení je zvratem ztráty ze snížení hodnoty.**
66. Tento standard požaduje od účetní jednotky, aby provedla formální odhad zpětně získatelné částky využitelnosti pouze, pokud existuje náznak zvratu ztráty ze snížení hodnoty. Odstavec 60 uvádí hlavní náznaky toho, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná pro aktivum v předchozích obdobích již nemusí dále existovat nebo může být snížena.
67. Zvrat ztráty ze snížení hodnoty odráží nárůst odhadované zpětně získatelné částky využitelnosti aktiva, ať již z užívání nebo z prodeje, od data, kdy účetní jednotka naposledy uznala ztrátu ze snížení hodnoty tohoto aktiva. Odstavec 77 požaduje na účetní jednotce, aby identifikovala změnu v odhadech, která způsobila nárůst zpětně získatelné částky využitelnosti. Příklady změn v odhadech zahrnují:

- (a) změnu základny pro zpětně získatelnou částku využitelnosti (tj. zda zpětně získatelná částka využitelnosti vychází z reálné hodnoty snížené o náklady prodeje nebo z hodnoty z užívání);
 - (b) je-li zpětně získatelná částka založena na hodnotě z užívání, změnu v odhadu složek hodnoty z užívání; nebo
 - (c) je-li zpětně získatelná částka založena na reálné hodnotě snížené o náklady prodeje, změnu v odhadu složek reálné hodnoty snížené o náklady prodeje.
68. **Nárůst účetní hodnoty aktiva, který vyplývá ze zvratu ztráty ze snížení hodnoty, nemůže převyšovat takovou účetní hodnotu, která by byla stanovena (očistěna o odpisy), kdyby nebyla v minulých obdobích uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty tohoto aktiva.**
69. **Zvrat ztráty ze snížení hodnoty aktivity se uznává bezprostředně jako čistý přebytek nebo schodek.**
70. **Poté, co je zvrat ztráty ze snížení hodnoty uznán, výše odpisů (amortizace) tohoto aktiva bude upravena pro budoucí období tak, aby aktualizovaná účetní hodnota aktiva snížená o jeho zbytkovou hodnotu (pokud nějaká je) byla přiřazována na systematickém základě po jeho zbývající dobu použitelnosti.**

Překlasifikování aktiva

71. **K překlasifikování aktiva z peněžotvorných aktiv do nepeněžotvorných aktiv nebo z nepeněžotvorných aktiv do aktiv peněžotvorných dojde pouze tehdy, existuje-li jasný důkaz, že takovéto překlasifikování je vhodné. Překlasifikování samo o sobě nutně nevyvolá test na snížení hodnoty nebo na zvrat ztráty ze snížení hodnoty. Naproti tomu známka toho, že je vhodné testovat snížení hodnoty nebo zvrat ztráty ze snížení hodnoty, vyplývá, jako z minima, z náznaků příslušných pro dané aktivum po překlasifikaci uvedených v seznamu.**
72. Existují okolnosti, za nichž se účetní jednotky veřejného sektoru mohou rozhodnout, že je vhodné překlasifikovat nepeněžotvorné aktivum na peněžotvorné aktivum. Například čistička odpadních vod byla postavena, aby prvotně čistila odpadní vody z jednotky sociálního bydlení, které nevznikají žádné výlohy. Jednotka sociálního bydlení byla zbourána a parcela bude zastavěna pro průmyslové a obchodní účely. Ve světle tohoto rozhodnutí se tato účetní jednotka veřejného sektoru rozhodla překlasifikovat čističku odpadních vod na peněžotvorné aktivum.

Zveřejnění

73. Účetní jednotka zveřejní pro každou třídu aktiv následující:
- (a) částku ztrát ze snížení hodnoty uznanou v čistém přebytku nebo schodku během období a položku(-y) řádku Výkazu o finanční výkonnosti, který tyto ztráty ze snížení hodnoty obsahuje;
 - (b) částku zvratu ztrát ze snížení hodnoty uznanou v čistém přebytku nebo schodku během období a položku(-y) řádku Výkazu o finanční výkonnosti, který obsahuje zvrat těchto ztrát ze snížení hodnoty.
74. Třídou aktiv je seskupením aktiv podobné povahy a použití v činnostech účetní jednotky.
75. Informace požadované v odstavci 73 mohou být vykázány s jinými informacemi zveřejněnými pro danou třídu aktiv. Tyto informace mohou být zahrnuty do odsouhlasení účetních hodnot pozemků, budov a zařízení k počátku a ke konci období, jak je vyžadováno IPSAS 17 „Pozemky, budovy a zařízení“.
76. Účetní jednotka, která vykazuje informace podle segmentů v souladu s IPSAS 18 „Vykazování podle segmentů“ zveřejní pro každý účetní jednotkou vykazovaný segment následující:
- (a) částku ztrát ze snížení hodnoty uznanou v přebytku nebo schodku během období;
 - (b) částku zvratů ztrát ze snížení hodnoty uznanou v přebytku nebo schodku během období.
77. Účetní jednotka zveřejní u každé významné uznané ztráty ze snížení hodnoty nebo zvratu ztráty ze snížení hodnoty během období následující:
- (a) události a okolnosti, které vedly k uznání nebo zvratu ztráty ze snížení hodnoty,
 - (b) částku uznané ztráty ze snížení hodnoty nebo zvratu ztráty ze snížení hodnoty.
 - (c) povahu aktiva.
 - (d) segment, k němuž aktivum náleží, pokud účetní jednotka vykazuje informace podle segmentů v souladu s IPSAS 18.
 - (e) zda je zpětně získatelná částka využitelnosti aktiva jeho reálná hodnota snížená o náklady prodeje nebo jeho hodnota z užívání.

- (f) je-li zpětně získatelnou částkou využitelnosti reálná hodnota snižená o náklady prodeje, použitou základnu pro její stanovení (jako například, zda je reálná hodnota stanovena odkazem na aktivní trh).
 - (g) je-li zpětně získatelnou částkou využitelnosti hodnota z užívání, přístup použitý pro její stanovení.
78. Účetní jednotka zveřejní následující informace o souhrnu ztrát ze snížení hodnoty a o souhrnu zvrátů ztrát ze snížení hodnoty uznaných během období, pro něž nebyly zveřejněny žádné informace v souladu s odstavcem 77:
- (a) hlavní třídy aktiv ovlivněné ztrátami ze snížení hodnot (a hlavní třídy aktiv ovlivněné zvraty ztrát ze snížení hodnot);
 - (b) hlavní události a okolnosti, které vedly k uznání těchto ztrát ze snížení hodnoty a zvrátů ztrát ze snížení hodnoty.
79. Účetní jednotky jsou podněcovány k tomu, aby zveřejnily klíčové předpoklady použité pro stanovení zpětně získatelné částky využitelnosti aktiv během období.

Přechodná ustanovení

80. Tento standard se použije prospektivně od data jeho použití. Ztráty ze snížení hodnoty (zvraty ztrát ze snížení hodnoty), které vyplývají z přijetí tohoto IPSAS se uznají v souladu s tímto standardem (tj. v přebytku nebo schodku).
81. Před přijetím tohoto standardu mohly mít účetní jednotky přijata účetní pravidla pro uznání ztrát ze snížení hodnoty a jejich zvrátů. Přijetím tohoto standardu může dojít ke změně účetní politiky. Mohlo by být obtížné určit částku úprav plynoucích z retrospektivního použití změn účetních politik. Proto k okamžiku přijetí tohoto standardu účetní jednotka nepoužije vzorové nebo alternativní povolené řešení pro jiné změny v účetních pravidlech v IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Datum účinnosti

82. Tento IPSAS nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období počínající 1. lednem 2006 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
83. 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.

Dodatek A**Náznaky snížení hodnoty — příklady**

Tento dodatek obsahuje příklady náznaků snížení hodnoty diskutované tímto standardem, aby přispěl k objasnění jejich smyslu. Není součástí tohoto standardu.

Vnější informační zdroje

- (a) **Konec nebo blízký konec poptávky nebo potřeby služeb poskytovaných pomocí aktiva.**

Aktivum si stále udržuje stejný využitelný potenciál, ale poptávka dané službě ustala nebo téměř ustala. Příklady aktiv s tímto způsobem sníženou hodnotou zahrnují:

- (i) škola byla uzavřena z důvodu nedostatečné poptávky po službách škol, vzniklé z populačního posunu do jiných oblastí. Nepředpokládá se, že se tento demografický trend působící na poptávku po službách škol obrátí v dohledné budoucnosti;
 - (ii) škola je navržena pro 1 500 studentů, aktuálně má zaregistrováno 150 studentů – tato škola nemůže být zavřena, protože nejbližší jiná škola je vzdálená 100 kilometrů. Účetní jednotka nepočítá s nárůstem zapsaných studentů. V době zřízení bylo zapsáno 1 400 studentů – účetní jednotka by nabyla mnohem méně vybavení, kdyby počítala s tím, že bude v budoucnu zapsáno 150 studentů. Účetní jednotka konstatovala, že poptávka téměř ustala a zpětně získatelná částka využitelnosti školy bude porovnána s její účetní hodnotou;
 - (iii) železniční trať byla uzavřena vzhledem k nedostatku klientely (například podstatná část venkovské populace se vystěhovala do města díky několika po sobě jdoucím suchým rokům, a ti, kteří zůstali, doma využívají levnější autobusové služby);
 - (iv) stadion, jehož hlavní uživatel neobnovil svou dohodu o užívání, v důsledku čehož se očekává, že se zařízení uzavře.
- (b) **Významné dlouhodobé změny s nepříznivým dopadem na účetní jednotku v technologickém a právním prostředí nebo v důsledku vládní politiky, v němž účetní jednotka operuje.**

Technologické prostředí

Obslužná užitečnost aktiva může být snížena, pokud technologie pokročila tak, že umožňuje poskytovat lepší nebo účinnější službu. Příklady snížení hodnoty aktiv z tohoto důvodu jsou:

- (i) zdravotní diagnostické vybavení, které je používáno výjimečně nebo vůbec ne, protože novější stroj je představován mnohem pokročilejší

technologii poskytující přesnější výsledky (mohlo by to také vyhovovat výše uvedenému náznaku (a));

- (ii) software, který již není nadále podporován externím dodavatelem, z důvodu technologického pokroku a účetní jednotka nemá zaměstnance na údržbu tohoto software; a
- (iii) počítačový hardware, který se stal překonaným v důsledku technologického vývoje.

Právní prostředí nebo důsledek vládní politiky

Využitelný potenciál aktiva může být snížen v důsledku změny zákona nebo nařízení. Příklady snížení hodnot identifikované na základě tohoto náznaku zahrnují:

- (iv) automobil, který neodpovídá novým emisním normám nebo letadlo, které neodpovídá nové normě hlučnosti;
- (v) škola, která nemůže být nadále používána pro účely vyučování s ohledem na nová bezpečnostní nařízení týkající se materiálu nebo nouzových východů
- (vi) zařízení na pitnou vodu, které nemůže být používáno, protože nesplňuje nové normy ochrany životního prostředí.

Vnitřní informační zdroje

(c) Existuje důkaz o fyzickém poškození aktiva.

Fyzické poškození pravděpodobně povede k tomu, že aktivum nebude schopno poskytnout takovou úroveň služby, kterou bylo kdysi schopno poskytnout. Příklady snížení hodnoty aktiva tímto způsobem zahrnují:

- (i) poškození budovy požárem nebo záplavami nebo jinými činiteli;
- (ii) budova, která je uzavřena z důvodu zjištěných konstrukčních vad;
- (iii) úseky nadzemní komunikace, která se prohnula, což naznačuje, že tyto úseky komunikace budou muset být nahrazeny po 15 letech, namísto po původně navržené době životnosti 30 let;
- (iv) přepraha, jejíž přepad byl omezen v důsledku stavebního posudku;
- (v) úpravna vody, jejíž kapacita byla omezena z důvodu ucpání přívodu a odstranění překážky je nehospodárné;
- (vi) most s omezenou nosností vzhledem k zjištěným konstrukčním vadám;
- (vii) námořní torpédoborec poškozený při srážce;
- (viii) zařízení, které je poškozeno a nemůže být nadále opraveno nebo jehož opravy nejsou ekonomicky přijatelné.

(d) **Významné dlouhodobé změny s nepříznivým dopadem na účetní jednotku v rozsahu, v němž je aktivum užíváno nebo v němž se očekává, že bude užíváno.**

Aktivum si stále udržuje stejný využitelný potenciál, ale dlouhodobé změny mají nepříznivý dopad na rozsah, v němž je aktivum používáno. Příklady okolností, za nichž aktiva mohou mít sníženou hodnotu tímto způsobem, zahrnují:

- (i) Není-li aktivum používáno stejnou měrou, jako tomu bylo původně při uvedení do provozu, nebo očekávaná doba použitelnosti aktiva je kratší než původně odhadovaná, může mít aktivum sníženou hodnotu. Příkladem aktiva, u něhož by mohlo být shledáno možné snížení hodnoty na základě tohoto náznaku, je sálový počítač, který je nevyužívaný, protože mnohé aplikace byly převedeny nebo vyvinuty pro provoz na serverech nebo na platformě PC. Významné dlouhodobé snížení poptávky po službách daného aktiva se může přeměnit na významnou dlouhodobou změnu v rozsahu, v němž je aktivum používáno.
- (ii) Není-li aktivum používáno stejným způsobem, jako tomu bylo původně při uvedení do provozu, může mít sníženou hodnotu. Příkladem aktiva se sníženou hodnotou, které by mohlo být identifikováno na základě tohoto náznaku, je školní budova, která je spíše používána jako sklad než pro vzdělávací účely.

(e) **Rozhodnutí zastavit výstavbu aktiva před jeho dokončením nebo před jeho uvedením do stavu způsobilého k používání.**

Aktivum, které nebude dokončeno, nemůže poskytovat zamýšlenou službu. Příklady aktiv s tímto způsobem sníženou hodnotou zahrnují:

- (i) stavba byla ukončena z důvodů identifikace archeologického objevu nebo přírodních podmínek jako jsou území, kde hnízdí ohrožené druhy; nebo
- (ii) stavba byla ukončena z důvodů poklesu ekonomiky.

Okolnosti, které vedou k zastavení staveb, budou také zvažovány. Je-li stavba odložena, to je odsunuta na konkrétní budoucí datum, bude s projektem stále nakládáno jako s nedokončenou výrobou a není považován za ukončený.

(f) **Existuje důkaz z vnitřních informačních zdrojů, který naznačuje, že využitelná výkonnost aktiva je nebo bude podstatně horší, než se očekávalo.**

Vnitroorganizační výkaznictví může naznačit, že aktivum nefunguje tak, jak se očekávalo, nebo jeho výkonnost má v průběhu času sestupnou tendenci. Například vnitřní výkaz ministerstva zdravotnictví o činnosti venkovské kliniky může naznačovat, že rentgenový přístroj používaný touto klinikou má

sníženou hodnotu, protože náklady na údržbu tohoto přístroje významně převyšují původně rozpočtované náklady.

Dodatek B**Vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty — příklady**

Tento dodatek ilustruje použití ustanovení tohoto standardu, aby napomohl objasnit jejich smysl. Není součástí tohoto standardu. Skutečnosti předpokládané v těchto příkladech jsou pouze ilustrativní a nejsou míněny jako modifikace nebo omezení požadavků standardu nebo jako souhlas IPSASB s ilustrativními situacemi a metodami. Použití ustanovení tohoto standardu může vyžadovat posouzení jiných skutečností a okolností, než těch, které jsou ilustrovány zde.

Poznámka: V následujících příkladech se předpokládá, že reálná hodnota snížená o náklady prodeje aktiva testovaného na pokles hodnoty je nižší než jeho hodnota z užívání nebo není určitelná, pokud není uvedeno jinak. Proto je zpětně získatelná částka využitelnosti aktiva rovna jeho hodnotě z užívání. V těchto příkladech se používá rovnoměrná metoda odpisování.

Příklad 1: Přístup odpisovaných reprodukčních nákladů

Významná dlouhodobá změna s nepříznivým dopadem na účetní jednotku v technologickém prostředí — nevyužitý sálový počítač

V roce 1999, město Kermann nakoupilo nový sálový počítač v pořizovacích nákladech 10 miliónů PJ2. Město Kermann odhaduje, že doba použitelnosti počítače bude sedm let a že průměrně 80 procent kapacity centrální procesorové jednotky (CPJ) bude využíváno různými odděleními. Vyrovnávací paměť přebytku 20 procent času CPJ byla předpokládána a potřebována pro kapacitu úloh plánování práce, aby byly splněny termíny ve špičkách. Během několika měsíců po nabytí, využívání CPJ dosáhlo 80 procent, ale pokleslo na 20 procent v roce 2003, protože mnohé aplikace jednotlivých oddělení byly převedeny na stolní počítače nebo servery. Počítač, který může poskytnout zbývající využitelný potenciál sálového počítače za použití zbývajících aplikací, je dostupný na trhu za cenu 500 000 MJ.

Vyhodnocení snížení hodnoty

Náznakem snížení hodnoty je významná dlouhodobá změna v technologickém prostředí, která vede k přenesení aplikací ze sálového počítače na jiné platformy, a tedy k nižšímu využití sálového počítače. (Alternativně může být argumentováno, že podstatný pokles rozsahu využití sálového počítače naznačuje snížení hodnoty.) Ztráta ze snížení hodnoty se určí za použití přístupu odpisovaných reprodukčních nákladů, jak je uvedeno dále:

a	Pořizovací náklady 1999	10 000 000
	Oprávký 2003 (a × 4 : 7)	5 714 286
		<hr/>
b	Účetní hodnota 2003	4 285 714
		<hr/> <hr/>
c	Reprodukční náklady	500 000
	Oprávký (c × 4 : 7)	285 714
		<hr/>
d	Zpětně získatelná částka využitelnosti	214 286
		<hr/> <hr/>
	Ztráta ze snížení hodnoty (b - d)	4 071 428
		<hr/> <hr/>

² V těchto příkladech jsou peněžní částky označeny v „měnových jednotkách“ (MJ).

Příklad 2: Přístup odpisovaných reprodukčních nákladů

Téměř ustala poptávka po službách poskytovaných pomocí nepenězotvorného aktiva – nevyužívané softwarové aplikace pro sálový počítač

V roce 1999, město Kermann nakoupilo licenci na aplikační software pro nový sálový počítač za 350 000 PJ. Kermann odhaduje, že doba použitelnosti software bude sedm let a že získá ekonomický prospěch a využitelný potenciál ze software na rovnoměrném základě po dobu životnosti tohoto software. Během roku 2003 se snížilo využití této aplikace na 15 procent z původně předpokládané poptávky. Licence na softwarovou aplikaci, která by nahradila zbývající využitelný potenciál softwarové aplikace se sníženou hodnotou, stojí 70 000 MJ.

Vyhodnocení snížení hodnoty

Náznakem snížení hodnoty je technologická změna, způsobená ztrátou kapacity sálového počítače.

a	Pořizovací náklady 1999	350 000
	Oprávký 2003 ($a \times 4 : 7$)	<u>200 000</u>
b	Účetní hodnota 2003	<u><u>150 000</u></u>
c	Reprodukční náklady	70 000
	Oprávký ($c \times 4 : 7$)	<u>40 000</u>
d	Zpětně získatelná částka využitelnosti	<u><u>30 000</u></u>
	Ztráta ze snížení hodnoty ($b - d$)	<u><u>120 000</u></u>

Příklad 3: Přístup odpisovaných reprodukčních nákladů**Významná dlouhodobá změna s nepříznivým dopadem na účetní jednotku spočívající ve způsobu použití – škola používaná jako sklad**

V roce 1997 Lundenská školská správa postavila základní školu v pořizovacích nákladech 10 miliónů PJ. Odhadovaná doba použitelnosti školy je padesát let. V roce 2003 je škola zavřena, protože v regionu neočekávaně poklesl počet zapsaných kvůli populačnímu přesunu způsobenému úpadkem hlavního zaměstnavatele v oblasti. Škola je přeměněna na sklad a Lundenská školská správa neočekává, že počet zapsaných v budoucnu vzroste tak, že by budova byla opětovně otevřena pro školní využití. Aktuální reprodukční náklady skladu se stejnou skladovací kapacitou, jako má škola, činí 4,2 miliónu MJ.

Vyhodnocení snížení hodnoty

Snížení hodnoty je naznačeno, protože se podstatně změnil účel, pro který je budova používána, z místa pro vzdělávání studentů na skladištní zařízení, a nepředpokládá se, že se to v dohledné budoucnosti změní. Ztráta ze snížení hodnoty bude stanovena za použití přístupu odpisovaných reprodukčních nákladů, jak je uvedeno dále:

a	Historické náklady 1997	10 000 000
	Oprávky 2003 (a × 6 : 50)	1 200 000
b	Účetní hodnota 2003	8 800 000
c	Reprodukční náklad skladovacího zařízení obdobné kapacity	4 200 000
	Oprávky (c × 6 : 50)	504 000
d	Zpětně získatelná částka využitelnosti	3 696 000
	Ztráta ze snížení hodnoty (b - d)	5 104 000

Příklad 4: Přístup odpisovaných reprodukčních nákladů

Významná dlouhodobá změna s nepříznivým dopadem na účetní jednotku spočívající v rozsahu použití — škola je částečně uzavřena kvůli poklesu počtu zapsaných

V roce 1983 Luttonská školská správa postavila školu v pořizovacích nákladech 2,5 miliónu PJ. Účetní jednotka odhaduje, že škola bude používána po dobu 40 let. V roce 2003 počet zapsaných klesl z 1 000 na 200 studentů jako důsledek populačního přesunu způsobeného úpadkem hlavního zaměstnavatele v oblasti. Vedení rozhodlo zavřít dvě vrchní poschodí školní budovy ze tří. Luttonská školská správa neočekává, že počet zapsaných v budoucnu naroste tak, aby vrchní poschodí byla opětovně otevřena. Aktuální reprodukční náklady jednopodlažní školy jsou odhadnuty na 1,3 miliónu MJ.

Vyhodnocení snížení hodnoty

Snížení hodnoty je naznačeno, protože se změnil rozsah využití školy ze tří poschodí na jediné poschodí v důsledku poklesu počtu studentů z 1 000 na 200. Toto snížení v rozsahu využití je významné a očekává se, že počet zapsaných zůstane v dohledné budoucnosti na snížené úrovni. Ztráta ze snížení hodnoty bude stanovena za použití přístupu odpisovaných reprodukčních nákladů, jak je uvedeno dále:

a	Pořizovací náklady 1983	2 500 000
	Oprávky 2003 ($a \times 20 : 40$)	<u>1 250 000</u>
b	Účetní hodnota 2003	<u><u>1 250 000</u></u>
c	Reprodukční náklady	1 300 000
	Oprávky ($c \times 20 : 40$)	<u>650 000</u>
d	Zpětně získatelná částka využitelnosti	<u><u>650 000</u></u>
	 Snížení hodnoty (b - d)	 <u><u>600 000</u></u>

Příklad 5: Přístup nákladů obnovy**Fyzické poškození — školní autobus poškozený při dopravní nehodě**

V roce 1998 nakoupila Základní škola Severního obvodu autobus v pořizovacích nákladech 200 000 PJ, aby pomohla studentům z okolní vesnice zdarma dojíždět. Škola odhadla pro autobus dobu použitelnosti 10 let. V roce 2003 utrpěl škodu při dopravní nehodě, která si vyžádala 40 000 PJ na opravu pro uvedení do použitelného stavu. Oprava nebude mít dopad na dobu použitelnosti aktiva. V roce 2003 pořizovací náklady nového autobusu poskytujícího obdobnou službu jsou 250 000 MJ.

Vyhodnocení snížení hodnoty

Snížení hodnoty je naznačeno, protože autobus utrpěl fyzické poškození při dopravní nehodě. Ztráta ze snížení hodnoty bude stanovena za použití přístupu nákladů obnovy, jak je uvedeno dále:

a	Pořizovací náklady 1998	200 000
	Oprávký 2003 ($a \times 5 : 10$)	100 000
b	Účetní hodnota 2003	100 000
c	Reprodukční náklady	250 000
	Oprávký ($c \times 5 : 10$)	125 000
d	Odpisované reprodukční náklady (nepoškozený stav)	125 000
	mínus: náklady obnovy	40 000
e	Zpětně získatelná částka využitelnosti	85 000
	Ztráta ze snížení hodnoty (b – e)	15 000

Příklad 6: Přístup nákladů obnovy**Fyzické poškození — budova poškozená požárem**

V roce 1984 město Moorland postavilo kancelářskou budovu v pořizovacích nákladech 50 miliónů PJ. Očekávalo se, že budova bude sloužit po dobu 40 let. V roce 2003, po 19 letech používání, způsobil požár vážné konstrukční problémy. Z bezpečnostních důvodů je kancelářská budova zavřena a stavební opravy za 35,5 miliónů PJ budou provedeny, aby se obnovila kancelářská budova do stavu k nastěhování. Reprodukční náklady nové kancelářské budovy činí 100 miliónů MJ.

Vyhodnocení snížení hodnoty

Snížení hodnoty je naznačeno, protože kancelářská budova utrpěla kvůli požáru fyzické poškození. Ztráta ze snížení hodnoty bude stanovena za použití přístupu nákladů obnovy, jak je uvedeno dále:

a	Pořizovací náklady 1984	50 000 000
	Oprávky 2003 ($a \times 19 : 40$)	<u>23 750 000</u>
b	Účetní hodnota 2003	<u><u>26 250 000</u></u>
c	Reprodukční náklady (nové budovy)	100 000 000
d	Oprávky ($c \times 19 : 40$)	<u>47 500 000</u>
	Odpisované reprodukční náklady (bez poškození)	52 500 000
	mínus: náklady obnovy	<u>35 500 000</u>
e	Zpětně získatelná částka využitelnosti	<u><u>17 000 000</u></u>
	 Ztráta ze snížení hodnoty (b– e)	 <u><u>9 250 000</u></u>

Příklad 7: Přístup využitelných jednotek

Významná dlouhodobá změna s nepříznivým dopadem na účetní jednotku spočívající v rozsahu použití — výšková budova v dohledné budoucnosti částečně neobsazená

V roce 1988 městská rada v Ornongu postavila 20 poschoďovou kancelářskou budovu pro vlastní užívání v centru Ornongu v pořizovacích nákladech 80 miliónů PJ. Očekávalo se, že budova bude mít dobu použitelnosti 40 let. V roce 2003 Národní bezpečnostní nařízení požadují, aby 4 vrchní podlaží výškových budov zůstala v dlouhodobém výhledu neobsazená. Reálná hodnota budovy snížená o náklady prodeje budovy činí poté, co vstoupila nařízení v platnost, 45 miliónů PJ. Aktuální reprodukční náklady podobné 20 poschoďové budovy činí 85 miliónů MJ.

Vyhodnocení snížení hodnoty

Snížení hodnoty je naznačeno, protože se změnil rozsah použití kancelářské budovy z 20 na 15 poschodí jako důsledek nových Národních bezpečnostních nařízení. Toto omezení rozsahu použití je významné a očekává se, že obsazení budovy zůstane na omezené úrovni (16 pater) i v dlouhodobém výhledu. Ztráta ze snížení hodnoty bude stanovena za použití přístupu využitelných jednotek, jak je uvedeno dále:

a	Požizovací náklady 1988	80 000 000
	Oprávky 2003 (a × 15 : 40)	30 000 000
b	Účetní hodnota 2003	50 000 000
c	Reprodukční náklady (20 patrová budova)	85 000 000
	Oprávky (c × 15 : 40)	31 875 000
d	Odpisované reprodukční náklady před úpravou pro zbývající využitelné jednotky	53 125 000
e	Hodnota z užívání budovy poté, co vstoupila v platnost nařízení (d × 16 : 20)	42 500 000
f	Reálná hodnota snížená o náklady prodeje budovy poté co vstoupila v platnost nařízení	45 000 000
g	Zpětně získatelná částka využitelnosti (vyšší z e a f)	45 000 000
	Ztráta ze snížení hodnoty (b - g)	5 000 000

Příklad 8: Přístup využitelných jednotek**Důkaz z vnitroorganizačního výkaznictví — vyšší náklady na provoz tiskárny**

V roce 1998 Ministerstvo školství v zemi X koupilo novou tiskárnu v pořizovacích nákladech 40 miliónů PJ. Ministerstvo odhaduje, že doba použitelnosti tiskárny bude představovat 40 miliónů kopií knih tištěných po dobu 10 let pro žáky základních škol. V roce 2003 bylo vykázáno, že automatizovaný prvek funkce tiskárny nepracuje, jak se očekávalo, což vede u této tiskárny k 25 procentnímu snížení výše roční výroby po dobu zbývajících 5 let doby použitelnosti aktiva. V roce 2003 reprodukční náklady nové tiskárny činí 45 miliónů MJ.

Vyhodnocení snížení hodnoty

Interní výkaznictví dokazuje, že se jedná o snížení hodnoty, kdy je provozní výkonnost tiskárny horší, než se Okolnosti nasvědčují tomu, že pokles provozní výkonnosti aktiva je významný a dlouhodobé povahy. Ztráta ze snížení hodnoty bude stanovena za použití přístupu využitelných jednotek, jak je uvedeno dále:

a	Pořizovací náklady 1998	40 000 000
	Oprávky ($a \times 5 : 10$)	20 000 000
b	Účetní hodnota 2003	20 000 000
c	Reprodukční náklady	45 000 000
	Oprávky ($c \times 5 : 10$)	22 500 000
d	Odpisované reprodukční náklady před úpravou pro zbývajících využitelné jednotky	22 500 000
e	Zpětně získatelná částka využitelnosti ($d \times 75\%$)	16 875 000
	Ztráta ze snížení hodnoty (b - e)	3 125 000

Zdůvodnění závěrů

Tento dodatek uvádí důvody IPSASB pro podporu nebo zamítnutí určitých rozhodnutí týkajících se vykazování snížení hodnoty aktiv. Dále také určuje okolnosti, za nichž se požadavky tohoto IPSAS odchylojí od požadavků IAS 36, a důvody pro takové odlišnosti. Tento dodatek není součástí tohoto standardu.

Úvod

- BC1. Aktuální IPSAS vycházejí z IFRS vydávaných IASB v rozsahu, v němž jsou tyto standardy použitelné pro veřejný sektor. Požadavky standardu byly formulovány v souladu s touto zásadou. Mezinárodní účetní standard IAS 36 na účetních jednotkách požaduje stanovení zpětně získatelné částky aktiva, pokud existují náznaky, že toto aktivum má sníženou hodnotu. Zpětně získatelná částka aktiva je definována jako vyšší z hodnoty z užívání a reálné hodnoty snížené o náklady prodeje aktiva. Tento standard obsahuje podobnou definici.
- BC2. IAS 36 se použije na peněžotvorná aktiva a peněžotvorné jednotky, zatímco tento standard se použije na jednotlivá nepeněžotvorná aktiva. Toto vede k mnoha rozdílům mezi oběma standardy. Hlavními rozdíly jsou:
- metoda vyčíslení hodnoty z užívání nepeněžotvorného aktiva podle tohoto standardu je odlišná od metody použité pro peněžotvorná aktiva podle IAS 36;
 - tento standard na účetních jednotkách nepožaduje použití testu na snížení hodnoty u pozemků, budov a zařízení vedených v přeceněných částkách; a
 - tento standard neobsahuje „snížení tržní hodnoty podstatně větší, než by se očekávalo v důsledku plynutí času nebo normálního užívání“ jako minimální náznak snížení hodnoty. Tento náznak je zahrnut jako dodatečná známka toho, že snížení hodnoty může existovat.

Důvody IPSASB pro tyto odlišnosti od požadavků IAS 36 jsou vysvětleny v následujících odstavcích.

- BC3. Výzva ke komentáři (ITC) „Snížení hodnoty aktiv“ vydaném v roce 2000 navrhovaný přístup pro zachycení snížení hodnoty aktiv u účetních jednotek veřejného sektoru, která využila IAS 36 v rozsahu, který byl vhodný. ED 23 „Snížení hodnoty aktiva“ byl vypracován po zvážení odezvy na ITC a byl vydán v roce 2003. Tento standard byl vypracován po zvážení ohlasů na ED 23.

Peněžotvorná aktiva

BC4. IAS 36 na účetní jednotce požaduje, aby stanovila hodnotu z užívání jako současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních toků, které se očekávají ze stálého používání aktiva nebo peněžotvorné jednotky a z jeho pozbytí ke konci jeho doby použitelnosti. Využitelný potenciál peněžotvorných aktiv vyjadřuje jejich schopnost vytvářet budoucí peněžní toky. IPSAS 26 vychází z IAS 36. Požadavky IPSAS 26 jsou použitelné na peněžotvorná aktiva držaná účetními jednotkami veřejného sektoru. Tento standard na účetních jednotkách vyžaduje použití IPSAS 26 pro zachycení peněžotvorných aktiv ve veřejném sektoru.

Nepeněžotvorná aktiva

BC5. S ohledem na zásady, o něž se opírá koncepce hodnoty z užívání použitelná pro nepeněžotvorná aktiva, IPSASB odsouhlasil, že hodnota z užívání nepeněžotvorných aktiv bude vyčíslována pomocí současné hodnoty zbývajících využitelného potenciálu aktiva. Toto kopíruje přístup přijatý IAS 36.

Stanovení hodnoty z užívání

BC6. Ke stanovení hodnoty z užívání (současná hodnota zbývajících využitelného potenciálu) nepeněžotvorných aktiv lze přistupovat několika způsoby. Jeden přístup, který kopíruje IAS 36 vyžaduje odhady a diskontování peněžních přítoků, které by vznikly, kdyby účetní jednotka na trhu prodala své služby nebo jiné výstupy. IPSASB však zastává stanovisko, že není pravděpodobné, aby byl tento přístup používán v praxi kvůli komplikacím při stanovení příslušných cen, jimiž stanovuje hodnotu služby nebo jiné jednotky výstupu, a při odhadování příslušné diskontní sazby.

BC7. Jiné přístupy vyjadřují implicitní stanovení hodnoty z užívání. V tomto ohledu IPSASB zvažil přístup tržní hodnoty a přístupy, které vyčíslují odpisované reprodukční náklady a zahrnují náklady obnovy a využitelných jednotek.

Přístup tržní hodnoty

BC8. Podle tohoto přístupu je vyčíslena hodnota z užívání nepeněžotvorného aktiva jako zjistitelná tržní hodnota aktiva, pokud existuje pro dané aktivum aktivní trh. Pokud pro dané aktivum neexistuje aktivní trh, účetní jednotka použije nejlepší disponibilní tržní důkaz o ceně, za níž by aktivum mohlo být směřeno mezi znalými a ochotnými stranami při transakci za obvyklých podmínek s tím, že je třeba zohlednit nejvyšší a nejlepší využití tohoto aktiva, za něž jsou účastníci trhu za běžných okolností připraveni zaplatit. IPSASB uvádí, že použití zjistitelné tržní hodnoty jakožto reprezentanta hodnoty z užívání bylo zbytečné, protože tržní hodnota se liší od reálné hodnoty snížené o náklady prodeje (jiné větve odhadu zpětně získatelné částky využitelnosti) aktiva pouze o částku nákladů pozbytí. Proto by mohla být tržní hodnota účinně

zachycena tou větví zpětně získatelné částky využitelnosti, kterou je reálná hodnota snižena o náklady prodeje.

Přístup odpisovaných reprodukčních nákladů

BC9. Podle tohoto přístupu je stanovena hodnota z užívání aktiva jako nejnižší náklady, za něž by byl získán hrubý využitelný potenciál ztělesněný v aktivu při obvyklém průběhu operací, snižený o hodnotu již spotřebovaného využitelného potenciálu. Tento přístup předpokládá, že účetní jednotka nahrazuje zbývající využitelný potenciál aktiva, je-li z něj odejmutý. Aktivum může být nahrazeno buď pomocí reprodukce (jako například specializované aktivum) nebo pomocí náhrady jeho hrubého využitelného potenciálu. Hodnota z užívání je tudíž vyčíslena jako reprodukční náklady (náhrada aktiva) nebo reprodukční náklady (náhrada potenciálu) aktiva, podle toho, které jsou nižší, snižené o oprávky vypočtené na základě těchto nákladů tak, aby vyjadřovaly již spotřebovaný nebo ztracený využitelný potenciál aktiva.

Přístup nákladů obnovy

BC10. Tento přístup je obvykle používán, když ztráty ze snížení hodnoty vznikají v důsledku poškození. Hodnota z užívání aktiva je dle tohoto přístupu stanovena odečtením odhadovaných nákladů obnovy aktiva od odpisovaných reprodukčních nákladů (náhrada potenciálu) nebo reprodukčních nákladů (náhrada aktiva) aktiva před snížením hodnoty.

Přístup využitelných jednotek

BC11. Tento přístup stanovuje hodnotu z užívání aktiva snížením odpisovaných reprodukčních nákladů (náhrada potenciálu) nebo reprodukčních nákladů (náhrada aktiva) tohoto aktiva před snížením hodnoty tak, aby to bylo v souladu s předpokládaným sníženým počtem využitelných jednotek aktiva v jeho zhoršeném stavu.

Přijaté přístupy

BC12. IPSASB se dohodl na tom, aby hodnota z užívání nepenězotvorného aktiva byla vyčíslena za použití příslušného z výše uvedených přístupů: z odpisovaných reprodukčních nákladů, z nákladů obnovy nebo na základě přístupu využitelných jednotek.

Ostatní aktiva

BC13. IAS 36 obsahuje zvláštní požadavky pro testování nehmotných aktiv na snížení hodnoty a pro uznání a vyčíslení ztrát ze snížení hodnoty týkající se nehmotných aktiv. Tyto požadavky doplňují požadavky IAS 38 „Nehmotná aktiva“. IPSASB dosud nevydal IPSAS týkající se nehmotných aktiv, a tak zatím nezvažoval použitelnost požadavků na snížení hodnoty z IAS 36 na nepenězotvorná nehmotná aktiva ve veřejném sektoru. Nepenězotvorná nehmotná aktiva nejsou vyňata z působnosti tohoto standardu, a proto se tento standard použije na taková aktiva. Nehmotná aktiva ve veřejném sektoru, jako

jsou taková aktiva, která vyjadřují schopnost účetní jednotky vydat licence, mohou vzniknout v peněžotvorném kontextu. Jiná nehmotná aktiva mohou vznikat v nepeněžotvorném kontextu a měla být testována na snížení hodnoty v souladu s požadavky tohoto standard.

Skupina aktiv a celojednotková aktiva

BC14. Kde není podle IAS 36 možné stanovit zpětně získatelnou částku pro jednotlivé aktivum, pak se stanoví zpětně získatelná částka za peněžotvornou jednotku (PTJ). PTJ je nejmenší identifikovatelnou skupinou aktiv, která vytváří peněžní přítoky ze stálého používání a která je převážně nezávislá na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv. IPSASB zvažoval koncepci službu tvořících jednotek v nepeněžotvorném kontextu. Poukázal na to, že zatímco požadavky tohoto standardu jsou aplikovány na jednotlivá aktiva, přijetí takové obdobné koncepce, jakou je PTJ v IAS 36, není nezbytné, protože je možné identifikovat využitelný potenciál jednotlivých aktiv. Kromě toho, její přijetí by bylo pro vykazování snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv příliš složité.

BC15. Podle IAS 36 jsou aktiva jiná než goodwill, která přispívají budoucím peněžním tokům dvěma či více PTJ, označována jako „celojednotková aktiva“. Protože celojednotková aktiva v peněžotvorném kontextu nevytváří samostatné peněžní přítoky, zachází se se snížením hodnoty celojednotkových aktiv jako se součástí snížení hodnoty peněžotvorné jednotky, do níž celojednotková aktiva patří. IPSASB konstatoval, že v nepeněžotvorném kontextu není koncepce službu tvořících jednotek oprávněná tak, jak je výše uvedeno v odstavci C14. IPSASB dále poukázal na to, že taková aktiva jsou často integrální součástí funkce poskytování služby a s jejich snížením hodnoty by mělo být nakládáno tak, jako s jakýmkoli jinými nepeněžotvornými aktivy účetní jednotky.

Pozemky, budovy a zařízení

BC16. Standard nevyžaduje použití testu na snížení hodnoty u nepeněžotvorných aktiv, která jsou vedena v přeceněných částkách podle povoleného alternativního řešení IPSAS 17. IPSASB je toho názoru, že podle povoleného alternativního řešení IPSAS 17 budou aktiva přeceňována s dostatečnou pravidelností, aby bylo zajištěno, že jsou k datu vykazování vedeny v částce, která není významně odlišná od jejich reálné hodnoty, a každé snížení hodnoty bude při ocenění vzato v úvahu. Proto tedy jakýkoli rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva a jeho reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje budou náklady pozbytí. IPSASB je toho názoru, že ve většině případů tyto náklady nebudou významné a z praktického hlediska není nezbytné vyčíslovat zpětně získatelnou částku využitelnosti aktiva a uznávat ztrátu ze snížení hodnoty na náklady pozbytí nepeněžotvorného aktiva.

BC17. Jako protiklad k tomuto standardu IAS 36 požaduje po účetních jednotkách, aby testovaly přeceněné pozemky, budovy a zařízení na snížení hodnoty poté,

co byly přeceněny. Zdůvodnění tohoto rozdílu může být vysvětleno odkazy na faktory dále vymezené v odstavcích C18 a C19.

- BC18. Za prvé, existují odlišné metody stanovení zpětně získatelné částky využitelnosti podle tohoto standardu a stanovení zpětně získatelné částky podle IAS 36. „Zpětně získatelná částka využitelnosti“ je tímto standardem definována jako „vyšší z reálné hodnoty nepeněžotvorného aktiva snížené o náklady prodeje a jeho hodnoty z užívání“. Podle tohoto standardu, účetní jednotka určuje hodnotu z užívání aktiva pomocí stanovení běžných nákladů na náhradu zbývajících využitelného potenciálu aktiva. Běžné náklady na nahrazení zbývajících využitelného potenciálu aktiva jsou stanoveny za použití přístupu odpisovaných reprodukčních nákladů a přístupů popsanych jako přístup nákladů obnovy a přístup využitelných jednotek. Tyto přístupy také mohou být přijaty pro vyčíslení reálné hodnoty podle IPSAS 17 – proto je hodnota z užívání mírou reálné hodnoty. „Zpětně získatelná částka“ je definována v IAS 36 jako „vyšší z reálné hodnoty aktiva snížené o náklady prodeje a jeho hodnoty z užívání“. Hodnota z užívání podle IAS 36 je stanovena za použití současné hodnoty peněžních toků, které se očekávají ze stálého používání aktiva a jeho případného pozbytí. IAS 36 stanovuje, že se hodnota z užívání může lišit od jeho reálné hodnoty.
- BC19. Za druhé, tímto standardem není kopírován požadavek IAS 36 na spojení nepeněžotvorných aktiv s peněžotvornými aktivy do peněžotvorné jednotky. Pokud podle IAS 36 aktivum nevytváří peněžní přítoky, spojuje se s jinými aktivy, aby se utvořila peněžotvorná jednotka, jejíž hodnota z užívání je následně vyčíslena. Součet reálných hodnot aktiv, která tvoří peněžotvornou jednotku, může být odlišný od její hodnoty z užívání.

Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv držených podniky veřejné správy

- BC20. Tento standard požaduje, aby bylo snížení hodnoty všech aktiv držených podniky veřejné správy (PVS) vykázáno podle IAS 36. PVS jsou ziskově orientované účetní jednotky a jimi užívaná aktiva jsou primárně peněžotvornými aktivy. *Předmluva k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví* jasně uvádí, že standardy IASB se použijí pro ziskově orientované účetní jednotky. PVS jsou ziskově orientovanými účetními jednotkami, a tudíž musí vyhovovat IFRS a IAS. Jednotlivé IPSAS výslovně udávají, že se pro PVS použijí IFRS. Proto se tedy předpokládá, že nepeněžotvorná aktiva se budou vhodně seskupovat s peněžotvornými aktivy PVS, aby vytvořily peněžotvornou jednotku pro testování na snížení hodnoty podle IAS 36.

Náznaky snížení hodnoty – změny tržní hodnoty

- BC21. IAS 36 zahrnuje jako minimální náznak snížení hodnoty, protože tržní hodnota aktiva poklesla podstatně více, než by se dalo očekávat v důsledku plynutí času nebo normálního používání. Tento IPSASB toto zahrnul jako další náznak snížení hodnoty, nikoli však jako minimální náznak snížení hodnoty. IPSASB je toho názoru, že tyto změny tržní hodnoty nutně neznamenají, že

má nepeněžotvorné aktivum sníženou hodnotu. Je tomu tak proto, že nepeněžotvorná aktiva jsou držena z jiných důvodů než vytvářet komerční výnos, a změna tržní hodnoty tudíž nemusí vyjadřovat změnu v objemu služby, kterou účetní jednotka bude opětovně vytvářet stálým používáním tohoto aktiva.

Zvrat snížení hodnoty

- BC22. Odstavec 60(a) zahrnuje oživení poptávky nebo potřeb služeb poskytovaných pomocí aktiva jako minimální náznak zvratu snížení hodnoty, zatímco odstavec 62(b) obsahuje významný dlouhodobý nárůst poptávky nebo potřeby služeb poskytovaných pomocí aktiva jako další náznak možného zvratu snížení hodnoty. Znění těchto dvou náznaků jsou podobná, mohou se však vzájemně odlišovat, protože odstavec 60(a) hovoří o oživení poptávky, která byla snížena a vedla k uznání ztráty ze snížení hodnoty. Odstavec 62(b) hovoří o nové poptávce, která nemusí být spojena s důvody, kvůli nimž byla uznána ztráta ze snížení hodnoty v souvislosti s daným aktivem.
- BC23. Odstavec 62(a) obsahuje podstatný nárůst tržní hodnoty aktiva jako další náznak zvratu snížení hodnoty. To nezrcadlí náznak snížení hodnoty z odstavce 27(a), který vyžaduje, aby snížení tržní hodnoty bylo podstatně větší, než se očekávalo v důsledku plynutí času nebo obvyklého používání. Tento rozdíl znamená, že nárůst tržní hodnoty může být očekávaný nebo neočekávaný.
- BC24. Odstavec 27(c) obsahuje ustanovení, že existuje důkaz o fyzickém poškození aktiva jako minimálního náznaku snížení hodnoty. Odstavec 60 nezahrnuje náznak zvratu snížení hodnoty, který by zrcadlil tuto známku snížení hodnoty. IPSASB nezahrnul opravu aktiva jako náznak zvratu, protože IPSAS 17 na účetních jednotkách požaduje, aby následné výdaje přidaly k účetní hodnotě položky pozemků, budov a zařízení, pokud je pravděpodobné, že účetní jednotce bude plynout budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál přesahující nejaktuálnější stanovené normy výkonnosti existujícího aktiva, po dobu jeho celkové životnosti. Tento požadavek se použije rovněž na investice do nemovitostí, které jsou oceňovány za použití metody ocenění pořizovacími náklady podle IPSAS 16. IPSASB je toho názoru, že tyto požadavky popírají potřebu náznaku zvratu snížení hodnoty, který by zrcadlil fyzické poškození jako náznak snížení hodnoty. IPSASB rovněž uvádí, že obnova nebo oprava v důsledku poškození neznamená změnu v odhadu zpětně ziskatelné částky využitelnosti následující po snížení hodnoty, jak je specifikováno v odstavci 65 tohoto IPSAS.

Srovnání s IAS 36 (2004)

IPSAS 21, „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“ se zabývá snížením hodnoty nepeněžotvorných aktiv ve veřejném sektoru. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 21 a IAS 36 (2004) „Snížení hodnoty aktiv“ jsou následující:

- IPSAS 21 se zabývá snížením hodnoty nepeněžotvorných aktiv účetních jednotek veřejného sektoru, zatímco IAS 36 se zabývá snížením hodnoty peněžotvorných aktiv ziskově orientovaných účetních jednotek. IPSAS 21 však požaduje, aby snížení hodnoty peněžotvorných aktiv účetních jednotek bylo zachyceno podle IAS 36.
- IPSAS 21 se nepoužije pro nepeněžotvorná aktiva vedená v přeceňovaných částkách k datu vykazání podle povoleného alternativního přístupu z IPSAS 17 „Pozemky, budovy a zařízení“. IAS 36 nevylučuje ze své působnosti peněžotvorné pozemky, budovy a zařízení vedené v přeceněných částkách k datu vykazání.
- Metoda vyčíslení hodnoty z užívání nepeněžotvorných aktiv podle IPSAS 21 je odlišná od metody použité pro peněžotvorná aktiva podle IAS 36. IPSAS 21 vyčísluje hodnotu z užívání nepeněžotvorného aktiva jako současnou hodnotu zbývajících využitelného potenciálu aktiva za použití několika přístupů. IAS 36 vyčísluje hodnotu z užívání peněžotvorného aktiva jako současnou hodnotu budoucích peněžních toků z daného aktiva.
- IPSAS 21 nezahrnuje změnu tržní hodnoty aktiva jako „tučným písmem“ uvedený náznak snížení hodnoty. Významné neočekávané snížení tržní hodnoty se objevuje tučným písmem v IAS 36 jako část minimální sady náznaků snížení hodnoty, zatímco IPSAS 21 se na ně odvolává v komentáři.
- IPSAS 21 zahrnuje rozhodnutí zastavit stavbu aktiva před jeho dokončením jako tučným písmem tištěný náznak snížení hodnoty a opětovné zahájení stavby tohoto aktiva jako náznak zvratu ztráty ze snížení hodnoty. K tomuto neexistuje žádný ekvivalent v IAS 36.
- Z působnosti IAS 36 jsou vyloučeny určité třídy aktiv, které nejsou vyloučeny z působnosti IPSAS 21. Tato vyloučení se týkají tříd aktiv, která jsou předmětem zvláštních požadavků podle jiných IFRS. Tyto třídy nebyly vyloučeny z IPSAS 21, protože k nim neexistují odpovídající IPSAS. Tato vyloučení zahrnují biologická aktiva týkající se zemědělských činností, odložených daňových aktiv, odložených pořizovacích nákladů a nehmotných aktiv vzniklých ze smluvních práv pojišťovny z pojistných smluv v působnosti IFRS 4 „Pojistné smlouvy“ a neoběžná aktiva (nebo skupiny určené pro vyřazení) klasifikovaná jako určená k prodeji v souladu s IFRS 5 „Neoběžná aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti“.

- § IPSAS 21 se zabývá snížením hodnoty jednotlivých aktiv. V IPSAS 21 neexistuje obdoba peněžotvorných jednotek takových, jaké jsou definované v IAS 36
- § IPSAS 21 se zabývá celojednotkovými aktivy stejným způsobem jako s jinými nepeněžotvornými aktivy, zatímco IAS 36 se jimi zabývá jako součástí příslušných peněžotvorných jednotek.
- § IPSAS 21 užívá v určitých případech terminologii odlišnou od IAS 36. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů výnos (revenue), zpětně získatelná částka využitelnosti, Výkaz o finanční výkonnosti (statement of financial performance) a Výkaz o finanční situaci (statement of financial position) v IPSAS 21. Ekvivalentní termíny v IAS 36 jsou výnos (income), zpětně získatelná částka, výsledovka (income statement) a rozvaha (balance sheet).

prosinec 2006

IPSAS 22— ZVEŘEJNĚNÍ FINANČNÍCH INFORMACÍ O VLÁDNÍM SEKTORU

OBSAH

	Odstavec
Úvod	IN1–IN8
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–14
Vykazování podle segmentů	7–8
Finanční výkaznictví založené na statistickém základě	9–11
Účetní pravidla	12–14
Definice	15–22
Podniky veřejné správy	16
Vládní sektor	17–22
Sektor veřejných finančních podniků	19
Sektor veřejných nefinančních podniků	20–22
Účetní pravidla	23–34
Další disagregace	33–34
Zveřejnění	35–46
Odsouhlasení s konsolidovanou účetní závěrkou	43–44
Odsouhlasení s finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě.....	45–46
Datum účinnosti	47–48
Implementační příručka—Ilustrativní struktura účetního výkazu	
Zdůvodnění závěrů	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 22, „Zveřejnění finančních informací o vládním sektoru“ je obsažen v odstavcích 1-48 a v dodatku. Všechny odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 22 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 IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby“.

Úvod

Důvody pro vydání tohoto standardu

- IN1. Finanční výkaznictví založené na statistickém základě, jako jsou *Systém národních účtů 1993* (SNA 93 a novější), *Manuál vládní finanční statistiky 2001* (GFSM 2001) a *Evropský systém účtů 1995* (ESA 95), vyžadují, aby vlády shromažďovaly finanční informace o vládním sektoru (VS). Pro statistické účely je vládní sektor představován jednotkami, které jsou ovládané vládou a primárně působí v netržních činnostech. VS je také někdy popisován jako souhrn jednotek, které v rámci své hlavní činnosti zajišťují základní funkce vlády.
- IN2. Současné IPSAS vyžadují, aby účetní jednotky sestavovaly účetní závěrku obsahující informace o prostředcích ovládaných vykazující účetní jednotkou, a stanovují pravidla pro konsolidaci všech ovládaných účetních jednotek. IPSAS také vyžadují, aby v účetní závěrce byly zveřejněny informace o segmentech. Segment je definován jako 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. IPSAS nevyžadují, aby účetní jednotky veřejného sektoru zveřejňovaly ve svých účetních výkazech informace o vládním sektoru.
- IN3. Tento standard zavádí požadavky pro vlády, které se rozhodnou zveřejňovat informace o VS a sestavovat akruálně založenou účetní závěrku dle IPSAS. Zveřejnění vyžadovaná tímto standardem jsou užitečným spojovacím můstkem k výkaznictví založenému na statistickém základě.

Hlavní rysy tohoto standardu

- IN4. Tento standard stanovuje požadavky pro sestavování a zveřejňování informací o vládním sektoru. Standard se vztahuje pouze na konsolidované účetní závěrky vlády. Informace zveřejňované dle tohoto standardu rozkládají konsolidované účetní závěrky na části, a to podle hranic vládního sektoru tak, jak jsou určeny ve finančním výkaznictví založeném na statistickém základě. Standard neumožňuje, aby vykazující účetní jednotky konsolidovaly informace o takových jednotkách, které nejsou předmětem společného ovládnání, i když ve statistickém pojetí by se tyto informace o vládních financích konsolidovaly.
- IN5. Tento standard vyžaduje, aby účetní jednotky, které se rozhodnou zveřejňovat informace o VS, aplikovaly na tato zveřejnění všechny IPSAS s výjimkou IPSAS 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“. Výkaznictví založené na statistickém základě využívá odlišných konsolidačních pravidel než IPSAS 6; aplikování IPSAS 6 by neumožňovalo srovnávat informace z účetní závěrky s informacemi o vládním sektoru.

- IN6. Tento standard vyžaduje, aby s investicemi do sektoru veřejných podniků bylo nakládáno odlišným způsobem oproti tomu, který by obvykle vyžadovaly IPSAS. IPSAS 6 vyžaduje plnou konsolidaci všech účetních jednotek, avšak tento standard vyžaduje, aby sektor veřejných finančních podniků a sektor veřejných nefinančních podniků byly vykazovány jako investice vládního sektoru.
- IN7. Zveřejňování informací o vládním sektoru dle tohoto IPSAS nevyjímá účetní jednotky z působnosti standardu IPSAS 18 „Vykazování dle segmentů“.
- IN8. Tento standard se vztahuje na roční období začínající 1. lednem 2008 nebo později, dřívejší uplatnění standardu se doporučuje.

Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit požadavky na zveřejňování těm vládám, které se rozhodnou předkládat informace o vládním sektoru (VS) ve svých konsolidovaných účetních závěrkách. Zveřejnění odpovídající informace o VS může podpořit transparentnost finančních výkazů a napomoci lepšímu porozumění vztahu mezi tržními a netržními (nepodnikatelskými) činnostmi vlády a mezi účetní závěrkou a statisticky založenými finančními výkazy.

Rozsah působnosti

2. **Vláda, která sestavuje a předkládá aktuálně založenou konsolidovanou účetní závěrku a která se rozhodne v této závěrce zveřejnit informaci o vládním sektoru, tak učiní v souladu s požadavky tohoto standardu.**
3. Vlády za účelem financování svých aktivit získávají prostředky z daní, transferů a různých tržních a netržních činností. K poskytování služeb a zboží svým voličům využívají množství účetních jednotek. Financování služeb a aktivit některých z těchto účetních jednotek primárně závisí na rozpočtovém určení nebo přidělu prostředků vybraných z daní nebo jiných výnosů vlády, přičemž za účelem získání zdrojů výnosů mohou tyto účetní jednotky vyvíjet také vlastní aktivity, včetně aktivit komerčně založených. Jiné účetní jednotky mohou prostředky získávat primárně nebo z podstatné části z komerčně založených aktivit; těmito jednotkami jsou i podniky veřejné správy (PVS) definované v odstavci 15 tohoto standardu.
4. Účetní závěrka vlády sestavená v souladu s IPSAS podává přehled aktiv ovládaných vládou, závazků vzniklých vládě, nákladů vyvolaných poskytováním služeb vládou a výnosů v podobě daní a jiných druhů výnosů získaných za účelem financování těchto služeb. Účetní závěrka vlády, jež poskytuje služby prostřednictvím ovládaných jednotek (bez ohledu na to, zda jsou tyto jednotky závislé na financování z vládního rozpočtu či nikoliv), je konsolidovanou účetní závěrkou.
5. V některých jurisdikcích mohou být účetní závěrky a rozpočty vlády nebo sektorů vydávány v souladu s finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě. Tyto systémy výkaznictví odrážejí požadavky konzistentní a odvozené ze Systému národních účtu 1993 (SNA 1993) vydané Organizací spojených národů a dalšími mezinárodními organizacemi. Tyto systémy finančního výkaznictví založené na statistickém základě se zaměřují na poskytování finančních informací o VS. Vládní sektor obsahuje ty neziskové jednotky, které provádějí netržní činnosti a pro potřeby financování svých činností souvisejících s poskytováním služeb se spoléhají na rozpočtová určení nebo přiděly prostředků z rozpočtu vlády (označovány jako nepodnikatelské jednotky nebo činnosti). Finanční výkaznictví založené na statistickém základě může také poskytovat informace o veřejném sektoru jako celku a informace o těch sektorech podniků vlády, které jsou primárně činné

v tržních aktivitách (obvykle označovány jako sektory veřejných finančních podniků (VFP) a sektory veřejných nefinančních podniků (VNFP)). Základní rysy VFP a VNFP jsou nastíněny v odstavcích 19 a 20 tohoto standardu.

6. Účetní závěrka konsoliduje pouze ovládané jednotky. Takovéto omezení není uvedeno ve finančním výkaznictví založeném na statistickém základě. V některých jurisdikcích mají ústřední vlády pod kontrolou další úroveň vlády, jako jsou vlády vnitrostátní/krajské a místní, a z toho důvodu jsou konsolidovány i tyto jiné úrovně vlády, v jiných jurisdikcích však ústřední vláda tyto jiné úrovně vlády neovládá a proto je nekonsoliduje. Podle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě se do vládního sektoru, ve všech jurisdikcích, slučují veškeré úrovně vlády, takže v některých jurisdikcích bude vládní sektor obsahovat i účetní jednotky, jejichž účetní závěrky se nekonsolidují do jedné konsolidované účetní závěrky. Tento standard rozkládá na části účetní závěrku vlády; z toho důvodu není možné předkládat v konsolidované účetní závěrce informace o účetní jednotce, která je sice částí vládního sektoru, ale není konsolidována v rámci účetní závěrky vlády.

Vykazování podle segmentů

7. IPSAS 18 vyžaduje zveřejňovat určité informace o činnostech týkajících se poskytování služeb účetní jednotkou a o prostředcích určených na podporu těchto činností, a to z důvodu možnosti vyvozovat odpovědnost a za účelem rozhodovacích procesů. Na rozdíl od „sektorů“ vykazovaných ve finančním výkaznictví založeném na statistickém základě nejsou „segmenty“ zveřejňované dle IPSAS 18 založeny na rozlišení tržních a netržních (nepodnikatelských) činností.
8. Zveřejnění informací o vládním sektoru nenahrazuje potřebu zveřejnit informace o segmentech v souladu s IPSAS 18. Důvodem je, že informace o vládním sektoru sama o sobě neposkytuje dostatečně detailní informaci, která by uživatelům umožnila ohodnotit minulou výkonnost účetní jednotky vztahující se k dosažení cílů při poskytování služeb v případě, kdy je těchto cílů dosahováno prostřednictvím jednotek nespádajících pod definici vládního sektoru. Bude-li například vládní sektor identifikován jako segment, pak prostřednictvím tohoto segmentu nebude zajištěno podání informace o výkonnosti vlády při dosahování cílů v telekomunikační, zdravotní či vzdělávací oblasti tam, kde tyto služby poskytují vládní podniky či kvazi-podniky. Pokud by vláda ve své konsolidované účetní závěrce nepředložila informaci o segmentech a zveřejnila by informaci pouze o vládním sektoru, došlo by tím k vynechání důležité informace, neboť vládní sektor je pouze podmnožinou vlády jako celku.

Finanční výkaznictví založené na statistickém základě

9. Cíl účetní závěrky sestavené v souladu s IPSAS a cíl výkazů sestavených v souladu s finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě se v některých ohledech liší. Smyslem účetních výkazů sestavených v souladu s IPSAS je poskytnout informace vhodné pro rozhodování a informace vhodné pro to, aby účetní jednotka mohla skládat účty za nakládání s prostředky, se kterými hospodáří a které ovládá. Cílem finančních výkazů sestavených v souladu s finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě je poskytnout informaci vhodnou pro analýzu a ohodnocení fiskální politiky, zejména pro hodnocení a analýzu výsledků vládního a širšího veřejného sektoru příslušné země. Navíc lze konstatovat, že i když je finanční výkaznictví založené na statistickém základě popsáno v účetních termínech, přeci jen se může v důležitých ohledech lišit od systému finančního účetnictví, ze kterého se statistické údaje o vládních financích získávají. I přesto však platí, že IPSAS a finanční výkaznictví založené na statistickém základě jsou si v mnohém podobné, co se týče řešení (zachycování) transakcí a událostí. Vycházejí například z aktuální báze účetnictví, zabývají se obdobnými transakcemi a událostmi a v některých případech vyžadují obdobnou strukturu výkazů.
10. Zveřejnění vhodné informace o vládním sektoru v účetních výkazech může v některých jurisdikcích podpořit a zlepšit rozhodování uživatelů těchto výkazů a možnost skládat těmto uživatelům účty. Například zveřejnění informace o vládním sektoru je v souladu se zvyšováním transparentnosti finančního vykazování a napomáhá uživatelům účetní závěrky lepšímu porozumění:
 - (a) prostředků, které byly určeny na podporu aktivit souvisejících s poskytováním služeb vládním sektorem, a porozumění finanční výkonnosti vlád související s poskytováním těchto služeb; a
 - (b) vztahu mezi vládním sektorem a sektory podniků a dopadu, který má každý z nich na celkovou finanční výkonnost.
11. V těch jurisdikcích, ve kterých jsou sestavovány a zveřejňovány finanční výkazy vlád v souladu s finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě a tyto výkazy jsou veřejně publikovány, bude zveřejnění informace o vládním sektoru v účetních výkazech představovat užitečný můstek mezi účetními výkazy sestavenými dle standardů IPSAS a výkazy, které byly sestaveny dle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě. To napomůže jejich uživatelům při odsouhlasování informací uvedených v účetních výkazech s informacemi uvedenými ve statistických výkazech. IPSAS 24, „Zveřejňování rozpočtových informací v účetní závěrce“ vyžaduje, aby účetní výkazy obsahovaly porovnání rozpočtovaných údajů na skutečně dosažené hodnoty, a aby k tomuto srovnání bylo použito východisek konzistentních s těmi, které byly přijaty pro sestavování rozpočtu. Tam, kde jsou rozpočty vlády sestavovány spíše pro

vládní sektor než pro vládu jako celek, tam bude finanční informace o vládním sektoru, zveřejněná v souladu se standardem IPSAS 22, relevantní i pro ta porovnání, jež jsou vyžadována zmiňovaným standardem IPSAS 24.

Účetní pravidla

12. IPSAS 3 vyžaduje vytvoření takových účetních pravidel, které zajišťují, aby účetní závěrka poskytovala informace splňující řadu kvalitativních charakteristik. Vykazování takových údajů o vládním sektoru, které splňují kvalitativní charakteristiky informací v účetních výkazech a naplní požadavky auditu, mohou v mnoha jurisdikcích významně přidat na množství práce provedené auditory a osobami sestavujícími účetní výkazy a mohou vést k větší složitosti účetní závěrky. Tak tomu bude zejména v těch jurisdikcích, kde sestavované účetní závěrky nejsou založené na zveřejnění údajů o vládním sektoru podle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě nebo tyto informace o vládním sektoru neobsahují. Navíc lze konstatovat, že potřebují-li někteří uživatelé informace o vládním sektoru, pak v některých jurisdikcích nemusejí být tito uživatelé pro získání těchto informací závislí právě na účetní závěrce. V takových jurisdikcích pak mohou být náklady vynaložené na přípravu a sestavování údajů o vládním sektoru v rámci účetní závěrky vyšší než přínosy z toho vyplývající. Z toho důvodu tento standard umožňuje, avšak nevyžaduje, zveřejnění informací o vládním sektoru v rámci účetní závěrky. To, zda zveřejnění údajů o vládním sektoru bude součástí účetní závěrky, si v rámci své jurisdikce stanoví sama vláda nebo jiný příslušný úřad.
13. Tento standard vyžaduje, pokud se v rámci účetní závěrky zveřejňují informace o vládním sektoru, aby byly tyto informace zveřejněny v souladu s požadavky stanovenými v tomto standardu. To zajistí, aby byly o vládním sektoru v účetní závěrce podány vhodné informace a aby tyto informace naplňovaly kvalitativní charakteristiky finančních informací, včetně srozumitelnosti, relevantnosti, spolehlivosti a srovnatelnosti.
14. IPSAS platí obecně pro všechny účetní jednotky veřejného sektoru. Je však možné zveřejňovat smysluplné údaje o vládním sektoru jen ve vztahu k vládě, nikoliv ve vztahu k jednotlivým ovládaným účetním jednotkám. Z toho důvodu tento standard stanovuje požadavky pro aplikaci pouze ve vztahu k vládám sestavujícím konsolidované účetní závěrky na aktuální bázi účetnictví tak, je předepsáno ve standardech IPSAS. Těmito vládami mohou být ústřední vlády států, vlády vnitrostátní (například kraje, provincie apod.) a místní samosprávy (města, obce).
- 15.

Definice

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

Vládní sektor zahrnuje všechny organizační jednotky vládního sektoru tak, jak jsou vymezeny ve finančním výkaznictví založeném na statistickém základě.

Podnik veřejné správy představuje účetní jednotku, 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.

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.

Podniky veřejné správy

17. 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 zboží a služby, a to buď zdarma nebo za podstatně sníženou sazbu.

Vládní sektor

18. Podle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě se veřejný sektor skládá z vládního sektoru, sektoru veřejných finančních podniků (VFP) a sektoru veřejných nefinančních podniků (VNFP). Pro účely statistické analýzy mohou vznikat další podskupiny těchto sektorů.
19. Vládní sektor je v SNA 93 (a jeho novelách) definován jako soubor všech rezidentních vládních ústředních, vnitrostátních a místně samosprávných

jednotek, fondů sociálního zabezpečení na každé úrovni vlády a netržních neziskových institucí ovládaných vládními jednotkami. Dle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě se vládní sektor týká hlavních operací vlády a typicky obsahuje všechny rezidentní netržní neziskové jednotky, jejichž činnosti jsou financovány zejména z prostředků vlády a vládních jednotek. Z toho důvodu je financování těchto jednotek založeno primárně na rozpočtovém určení nebo přidělu prostředků z daní, dividend získaných vládou z podniků, jiných výnosů a půjček. Vládní sektor typicky představují jednotky jako jsou vládní ministerstva, soudy, veřejné vzdělávací instituce, organizace veřejného zdravotnictví a jiné vládní agentury. Vládní sektor neobsahuje VFP a VNFP. Zveřejnění informací o vládním sektoru se bude provádět v těch jurisdikcích, kde je posílení spojení mezi IPSAS a finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě považováno za užitečné a relevantní pro uživatele účetních výkazů. Vlády, které se rozhodnou, že ve své účetní závěrce budou zveřejňovat informace o vládním sektoru, budou potřebovat zajistit, aby informace o vládním sektoru, obsažené v účetní závěrce, byly konzistentní s definicí (a interpretací) vládního sektoru platnou v jejich jurisdikci pro finanční výkaznictví založené na statistickém základě.

Sektor veřejných finančních podniků

20. Sektor VFP obsahuje rezidentní, vládou ovládané finanční podniky, kvazi-podniky a neziskové instituce, jež se primárně zabývají finančním zprostředkováním a poskytováním finančních služeb pro trh. Do tohoto sektoru jsou zahrnuty vládou ovládané banky, včetně bank centrálních, a další vládní finanční instituce, které podnikají na tržní bázi.

Sektor veřejných nefinančních podniků

20. Sektor VNFP obsahuje rezidentní, vládou ovládané nefinanční podniky, kvazi-podniky a neziskové instituce, které vyrábějí zboží nebo poskytují nefinanční služby pro trh. Do tohoto sektoru jsou zahrnuty účetní jednotky jako jsou podniky veřejných služeb a další jednotky, které obchodují se zbožím, výrobky a službami.
21. Finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě definuje:
 - (a) podniky jako právnické osoby vytvořené za účelem produkce zboží, výrobků a služeb pro trh;
 - (b) kvazi-podniky jako subjekty, které nejsou právnickou osobou nebo nejsou právně zřízené, přitom však působí tak, jako by byly podniky; a
 - (c) neziskové instituce jako právnické nebo jiné osoby a subjekty, které sice produkují zboží, výrobky a služby, avšak pro svou ovládající jednotku nevytvářejí finanční zisk.

22. PVS definovaný v tomto standardu má podobné charakteristiky jako veřejné (finanční a nefinanční) podniky nebo veřejné kvazi-podniky definované ve finančním výkaznictví založeném na statistickém základě. Přesto se však identifikace PVS a sektorů VFP a VNFP může lišit. Nebude-li například některý PVS považován za rezidenta, pak nebude klasifikován jako VFP nebo VNFP.

Účetní pravidla

23. **Finanční informace o vládním sektoru budou zveřejněny plně v souladu s účetními pravidly přijatými pro sestavování a předkládání konsolidovaných účetních závěrek vlád, s výjimkami uvedenými v odstavcích 24 a 25.**
24. **Účetní jednotky při předkládání finančních informací o vládním sektoru nebudou v případě jednotek ze sektorů VFP a VNFP aplikovat požadavky IPSAS 6.**
25. **Vládní sektor uzná své investice v sektorech veřejných finančních podniků a veřejných nefinančních podniků jako aktivum a zachytí toto aktivum v účetní hodnotě odpovídající čistým aktivům podniků, do nichž bylo investováno.**
26. Tento standard bere v potaz názor, že konsolidovaná účetní závěrka vlády (která se rozhodne zveřejňovat informace o vládním sektoru) má být rozčleněna na části (disagregována) tak, aby vládní sektor byl vykazován jako jeden sektor vykazující vládní účetní jednotky. V souladu s tímto názorem tento standard požaduje, aby při sestavování konsolidované účetní závěrky byly použity stejné definice a stejná kritéria pro vykazání, oceňování a předkládání i pro údaje zveřejňované o vládním sektoru, a to s jednou výjimkou. Tou výjimkou je, že v případě vztahu vládního sektoru a jednotek ze sektorů VFP a VNFP nebudou uplatňovány požadavky IPSAS 6.
27. IPSAS 6 vyžaduje, aby ovládací jednotky sestavovaly účetní závěrky, v nichž budou ovládané účetní jednotky konsolidovány na základě metody řádek po řádku. IPSAS 6 také obsahuje detailní popis pojetí „ovládání“ tak, jak se aplikuje ve veřejném sektoru, a obsahuje návod k rozhodování se o tom, zda kontrola (ovládání) pro potřeby vykazání existuje. V souladu s požadavky IPSAS 6 budou účetní jednotky ze sektorů VFP a VNFP, definované dle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě a ovládané vládou, konsolidovány v účetní závěrce vlády.
28. Výkazy sestavené konzistentně s finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě zobrazují dopad vládního sektoru na veřejný sektor jako celek a, v kontextu SNA 93 (a novelizací), na národní hospodářství. Konzistentně s tím finanční výkaznictví založené na statistickém základě vyžaduje, aby finanční výkazy vládního sektoru zveřejňovaly ty jednotky veřejného sektoru, jež nejsou součástí vládního sektoru, jako investice v

- jiných sektorech. Finanční výkaznictví založené na statistickém základě dále vyžaduje, aby transakce vládního sektoru s jednotkami z jiných sektorů nebyly předmětem úpravy (eliminace) ve výkazu vládních operací či obdobném výkazu.
29. Aplikace požadavků na konsolidaci dle IPSAS 6 by vedla k opakovanému sestavení konsolidované účetní závěrky vlády namísto k sestavení finančních výkazů vládního sektoru.
 30. Z toho důvodu se při zveřejňování finančních údajů o vládním sektoru eliminují zůstatky a transakce mezi účetními jednotkami vládního sektoru, a to dle IPSAS 6, avšak zůstatky a transakce mezi účetními jednotkami vládního sektoru a jednotkami z jiných sektorů se neeliminují.
 31. Tento standard vyžaduje, aby vládní sektor zachycoval své investice do podniků v sektorech VFP a VNFP v účetní hodnotě odpovídající čistým aktivům těchto podniků. To zajistí, aby údaje zveřejněné o vládním sektoru odrážely disagregaci finančních informací zveřejňovaných v konsolidované účetní závěrce vlády, jejíž součástí vládní sektor je. Vzhledem k tomu, že vládní sektor je disagregací konsolidované účetní závěrky vlády, budou změny v účetní hodnotě čistých aktiv těchto jednotek zachyceny stejným způsobem, jakým jsou zachyceny v konsolidované účetní závěrce vlády.
 32. Finanční výkaznictví založené na statistickém základě vyžaduje, aby všechna aktiva a všechny závazky (s výjimkou půjček) byly k datu vykazání přeceněny na tržní hodnotu. IPSAS obsahují jiné požadavky na oceňování a pro určité druhy aktiv a závazků vyžadují nebo povolují ocenění v historických cenách nebo současných hodnotách. Nevyžadují, aby všechna aktiva a všechny závazky byly přeceněny na tržní hodnotu. Z toho důvodu se může ocenění aktiv a závazků vládního sektoru zveřejněných v účetní závěrce, včetně investic do sektorů VFP a VFNP, lišit od způsobu oceňování přijatého ve finančním výkaznictví založeném na statistickém základě.

Další disagregace

33. V některých jurisdikcích mohou ústřední vlády ovládat vnitrostátní vlády či místní vlády, v důsledku čehož jsou v účetní závěrce ústřední vlády konsolidovány tyto odlišné úrovně vlády. Pokud se v účetní závěrce konsolidují různé úrovně vlády, pak v souladu s požadavky tohoto standardu může dojít k další disagregaci konsolidované účetní závěrky, a to za účelem odděleného zveřejnění údajů o vládním sektoru na každé úrovni vlády.
34. Tato další disagregace není tímto standardem vyžadována. Může však být provedena a zveřejněna s cílem pomoci uživatelům lepšímu porozumění vztahu mezi aktivitami vládního sektoru na každé úrovni vlády, jež jsou v účetní závěrce konsolidovány, a lepšímu porozumění vztahu mezi účetní závěrkou a finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě v těchto jurisdikcích.

Zveřejnění

35. **Zveřejnění učiněná s ohledem na vládní sektor obsahují alespoň následující:**
- (a) **aktiva podle hlavních tříd, investice v jiných sektorech se zveřejnění odděleně;**
 - (b) **závazky podle hlavních tříd;**
 - (c) **čistá aktiva/vlastní kapitál;**
 - (d) **celkový přírůstek či úbytek hodnoty z přecenění a další položky výnosů a nákladů, které byly zachyceny přímo v čistých aktivech/vlastním kapitálu;**
 - (e) **výnosy podle hlavních tříd;**
 - (f) **náklady podle hlavních tříd;**
 - (g) **přebytek nebo schodek;**
 - (h) **peněžní toky z provozní činnosti podle hlavních tříd;**
 - (i) **peněžní toky z investiční činnosti; a**
 - (j) **peněžní toky z financování.**

Způsob předkládání informací zveřejněných o vládním sektoru nebude mít přednostní postavení před účetní závěrkou vlády sestavenou dle standardů IPSAS.

36. IPSAS 1 „Předkládání účetní závěrky“ popisuje kompletní sadu účetních výkazů, kterými jsou (v aktuální účetní bázi) Výkaz o finanční situaci, Výkaz o finanční výkonnosti, Výkaz o změnách v čistých aktivech/ vlastním kapitálu, Výkaz peněžních toků a poznámky k účetním výkazům a účetní pravidla.
37. Tento standard vyžaduje zveřejňovat hlavní třídy aktiv, závazků, výnosů, nákladů a peněžních toků zachycených v účetní závěrce. Tento standard nekonkretizuje způsob, jakým má být provedeno zveřejnění informací o vládním sektoru. Vlády, které se v souladu s tímto standardem rozhodnou zveřejnit informace o vládním sektoru, tak mohou učinit formou zveřejnění poznámek k účetním výkazům, oddělených sloupců v hlavních výkazech, popř. jinak, je-li to v dané jurisdikci považováno za vhodné. Způsob předkládání informací zveřejněných o vládním sektoru však nebude mít přednostní postavení před konsolidovanou účetní závěrkou sestavenou dle standardů IPSAS.
38. Finanční výkaznictví založené na statistickém základě vyžaduje, a to za účelem pomoci uživatelům porozumět vztahu finančních informací

předkládaných o vládním sektoru k vládním operacím, aby celkové náklady vlády byly disagregovány a zveřejněny podle tříd rozčleněných dle ekonomického druhu těchto nákladů nebo podle Klasifikace funkcí vlády (COFOG). Tento standard nevyžaduje ani nezakazuje, aby vykazující jednotky zveřejňovaly disagregované informace o vládním sektoru tříděné podle ekonomického druhu těchto nákladů nebo tříděné v souladu s báží klasifikace COFOG. V některých jurisdikcích může být klasifikace COFOG, přijatá ke zveřejňování informací o vládním sektoru, velmi podobná klasifikaci přijaté v souladu s IPSAS 18.

39. Jednotky zveřejní také další informace, které jsou potřebné k tomu, aby uživatelé porozuměli povaze předkládaných informací.
40. **Vykazující jednotky, které zveřejňují informace o vládním sektoru, zveřejní informace o významných ovládaných jednotkách zahrnutých do vládního sektoru a informace o všech změnách, ke kterým u těchto jednotek došlo od předchozího období, a to spolu s uvedením důvodů, proč některé jednotky původně byly zahrnuty do vládního sektoru a nyní již nejsou.**
41. Tento standard vyžaduje, aby vykazující jednotky, které se rozhodly zveřejňovat informace o vládním sektoru, zveřejnily soupis významných ovládaných jednotek zahrnutých do vládního sektoru. IPSAS 6 vyžaduje, aby účetní jednotky, které sestavují konsolidované účetní závěrky, zveřejnily soupis významných ovládaných jednotek zahrnutých do konsolidované účetní závěrky. Zveřejnění informace o jednotkách, které, v souladu s IPSAS 6, jsou konsolidovány a zároveň jsou součástí vládního sektoru, napomůže uživatelům rozvinout jejich porozumění vztahu mezi informacemi o vládě a jejím vládním sektoru a celkově zlepšit jejich porozumění ve vztahu k informacím o vládním sektoru.
42. Obdobně platí, že zveřejnění informací o změnách týkajících se ovládaných jednotek zahrnutých do vládního sektoru umožní uživatelům v průběhu času monitorovat vztah mezi konsolidovanou účetní závěrkou a informacemi o vládním sektoru.

Odsouhlasení s konsolidovanou účetní závěrkou

43. **Zveřejnění údajů o vládním sektoru bude odsouhlaseno s konsolidovanou účetní závěrkou vlády, a to tak, že se odděleně uvedou úpravy pro každou odpovídající položku z účetní závěrky.**
44. Tento standard vyžaduje, aby částky zveřejněné ve vztahu k vládnímu sektoru byly odsouhlaseny s jejich odpovídajícími hodnotami uvedenými v konsolidované účetní závěrce vlády. Vykazující jednotky zveřejní, a to odděleně, úpravy hodnoty investic do aktiv v sektorech VFP a VNFP určených dle odstavce 23 a zveřejní úpravy provedené u každé z položek zveřejněných odděleně dle odstavce 35. Vykazující jednotky dále mohou,

ale není to jejich povinnost, zveřejnit odděleně informace o částce úpravy provedené u každé položky přiřaditelné do sektorů VFP a VNFP. Toto odsouhlasení napomůže vládě lepšímu splnění povinnosti skládat ze své činnosti účty, a to prostřednictvím demonstrování vztahu mezi hodnotou částky každé z položek týkajících se vládního sektoru a celkové hodnoty těchto položek za vládu jako celek.

Odsouhlasení s finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě

45. Finanční výkaznictví založené na statistickém základě a IPSAS velmi obdobně řeší řadu konkrétních transakcí a událostí. Přesto však existují některé rozdíly. Například nad rámec odlišností v oceňování aktiv a závazků výše uvedených v odstavci 32 finanční výkaznictví založené na statistickém základě pokládá dividendy za náklady, zatímco IPSAS je považují za výběry vlastníků. Finanční výkaznictví založené na statistickém základě dále pro potřeby předkládání finančních informací rozlišuje mezi transakcemi a jinými ekonomickými toky, což v konsolidované účetní závěrce není rozlišováno, a zaměřuje se na určitá měřítka relevantní pro analýzu fiskální politiky, jako jsou čisté půjčky/výpůjčky a peněžní přebytek/schodek.
46. Tento standard nevyžaduje, aby bylo provedeno odsouhlasení informací zveřejněných o vládním sektoru v konsolidované účetní závěrce s informacemi zveřejněnými o vládním sektoru dle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě. Je tomu tak z důvodu obav o praktickou realizovatelnost a ekonomickou racionalitu (náklady versus přínosy) takového požadavku ve všech jurisdikcích. Provedení takového odsouhlasení formou zveřejněných poznámek však není vyloučeno.

Datum účinnosti

47. **Účetní jednotka, která se rozhodne zveřejňovat finanční informace o vládním sektoru, uplatní tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor pro roční účetní závěrku za 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 IPSAS, po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později. V souladu s požadavky IPSAS 1 není zveřejnění srovnatelných údajů vyžadováno za období, ve kterém je tento standard použit poprvé.

Implementační příručka – Ilustrativní struktura účetního výkazu

Tato příručka doplňuje IPSAS 22, není však jeho součástí.

VLÁDA A – VÝŇATEK Z ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Výňatek z Poznámek k účetním výkazům

Poznámka: Zveřejnění informací o vládním sektoru

K vládnímu sektoru se zveřejňují dále uvedené informace, jež odrážejí účetní pravidla přijatá pro konsolidovanou účetní závěrku s tou výjimkou, že konsolidační pravidla byla pozměněna s ohledem na sektor veřejných finančních podniků (VFP) a sektor veřejných nefinančních podniků (VNFP). V souladu s požadavky IPSAS 22 „Zveřejnění finančních informací o vládním sektoru“ nejsou VFP a VNFP konsolidovány v údajích zveřejněných o vládním sektoru, nýbrž jsou zachyceny jako investice vládního sektoru. Investice ve VFP a VNFP jsou vykazovány prostřednictvím údaje na samostatném řádku a jsou oceněny v účetní hodnotě odpovídající čistým aktivům podniků, do nichž bylo investováno.

Vládní sektor obsahuje všechna ministerstva ústřední vlády a další jednotky ovládané vládou, které se primárně zabývají netržními činnostmi. Těmito jednotkami jsou:

Ministerstvo	x
	y
	z.

Během účetního období byly činnosti spojené s poštovními službami, původně poskytované prostřednictvím Ministerstva telekomunikací, reorganizovány na komerční bázi a nejsou již proto zahrnuty do finančních informací předkládaných o vládním sektoru.

VÝKAZ O FINANČNÍ SITUACI VLÁDNÍHO SEKTORU – PODLE STAVU K 31. PROSINCI 20X2

(v tisících měnových jednotek)

	Vládní sektor		VFP a VNFP		Úpravy		Celkem za vládu jako celek	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
AKTIVA								
Krátkodobá aktiva								
Hotovost a peněžní ekvivalenty	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Pohledávky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Zásoby	X	X	X	X			X	X
Poskytnuté zálohy	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Investice	X	X	X	X			X	X
Ostatní krátkodobá aktiva	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Dlouhodobá aktiva								
Pohledávky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Investice	X	X	X	X			X	X
Investice v jiných sektorech	X	X			(X)	(X)		
Ostatní finanční aktiva	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Infrastruktura, stroje a zařízení	X	X	X	X			X	X
Pozemky a budovy	X	X	X	X			X	X
Nehmotná aktiva	X	X	X	X			X	X
Ostatní nefinanční aktiva	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
AKTIVA CELKEM	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ZÁVAZKY								
Krátkodobé závazky								
Závazky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Krátkodobé výpůjčky	X	X	X	X			X	X
Krátkodobá část půjček	X	X	X	X			X	X
Rezervy	X	X	X	X			X	X
Zaměstnanecké požitky	X	X	X	X			X	X
Ostatní krátkodobé závazky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

ZVEŘEJNĚNÍ FINANČNÍCH INFORMACÍ O VLÁDNÍM SEKTORU

	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Dlouhodobé závazky								
Závazky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Výpůjčky	X	X	X	X			X	X
Rezervy	X	X	X	X			X	X
Zaměstnanecké požitky	X	X	X	X			X	X
Ostatní závazky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ZÁVAZKY CELKEM	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ČISTÁ AKTIVA	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ČISTÁ AKTIVA/VLASTNÍ KAPITÁL								
Fondy	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Kumulované přebytky/ (schodky)	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ČISTÁ AKTIVA/VLASTNÍ KAPITÁL CELKEM	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

**VÝKAZ O FINANČNÍ VÝKONNOSZI VLÁDNÍHO SEKTORU – ZA ROK KONČÍCÍ
31. PROSINCEM 20X2 – ČLENĚNÍ PODLE FUNKCÍ VLÁDY**

(v tisících měnových jednotek)

	Vládní sektor		VFP a VNFP		Úpravy		Celkem za vládu jako celek	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Výnosy								
Daně	X	X			(X)	(X)	X	X
Poplatky, pokuty, penále	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Výnosy z jiných sektorů	X	X	X	X	(X)	(X)		
Transfery od jiných vlád	X	X	X	X			X	X
Jiné provozní výnosy	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Výnosy celkem	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Náklady								
Všeobecné veřejné služby	X	X					X	X
Obrana	X	X					X	X
Veřejný pořádek a bezpečnost	X	X	X	X			X	X
Ekonomické záležitosti	X	X					X	X
Ochrana životního prostředí	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Bytová a občanská vybavenost	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Zdravotnictví	X	X	X	X			X	X
Rekreace, kultura a náboženství	X	X					X	X
Vzdělávání	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Sociální zabezpečení	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Náklady celkem	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Přebytek/(schodek) za období	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

**VÝKAZ O FINANČNÍ VÝKONNOSTI VLÁDNÍHO SEKTORU – ZA ROK KONČÍCÍ
31. PROSINCEM 20X2 -
ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE EKONOMICKÝCH DRUHŮ
(Alternativní metoda)**

(v tisících měnových jednotek)

	Vládní sektor		VFP a VNFP		Úpravy		Celkem za vládu jako celek	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Výnosy								
Daně	X	X			(X)	(X)	X	X
Poplatky, pokuty, penále	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Výnosy z jiných sektorů	X	X	X	X	(X)	(X)		
Transfery od jiných vlád	X	X	X	X			X	X
Jiné provozní výnosy	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Výnosy celkem	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Náklady								
Náhrady zaměstnancům	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Užití zboží a služeb	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Spotřeba fixního kapitálu	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Úroky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Dotace	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Sociální podpory	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Jiné náklady	X	X	X	X			X	X
Náklady celkem	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Přebytek/(schodek)	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

VÝKAZ O ZMĚNÁCH V ČISTÝCH AKTIVĚCH /VLASTNÍM KAPITÁLU VLÁDNÍHO SEKTORU - ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCEM 20X2

(v tisících měnových jednotek)

	Vládní sektor			VFP a VNFP	Úpravy	Celkem za vládu jako celek
	Přeceňovací rezervní fondy	Rezerva na kursové ztráty	Kumulované přebytky/(schodky)			
Zůstatek k 31. prosinci 20X0	X	(X)	X	X	X	X
Přebytek z přecenění majetku	X			X		X
Schodek z přecenění investic	(X)			(X)	X	(X)
Rozdíly z přepočtu měn		(X)		(X)		(X)
Čisté přínosy a újmy nevykázané ve Výkazu o finanční výkonnosti	X	(X)		X	(X)	X
Čistý přebytek za období			X	X	(X)	X
Zůstatek k 31. prosinci 20X1	X	(X)	X	X	(X)	X
Schodek z přecenění majetku	(X)			(X)	X	(X)
Přebytek z přecenění investic	X			X	(X)	X
Rozdíly z přepočtu měn		(X)		X		X
Čisté přínosy a újmy nevykázané ve Výkazu o finanční výkonnosti	(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
Čistý schodek za období			(X)	(X)	(X)	(X)
Zůstatek k 31. prosinci 20X2	X	(X)	X	X	(X)	X

VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ VLÁDNÍHO SEKTORU – ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCEM 20X2

(v tisících měnových jednotek)

	Vládní sektor		VFP a VNFP		Úpravy		Celkem za vládu jako celek	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
PENĚŽNÍ TOKY Z PROVOZNÍ ČINNOSTI								
Příjmy								
Zdanění	X	X			(X)	(X)	X	X
Prodeje zboží a služeb			X	X	(X)	(X)	X	X
Dotace			X	X	(X)	(X)	X	X
Přijatý úrok			X	X			X	X
Dividendy přijaté z jiných sektorů	X	X			(X)	(X)		
Jiné příjmy	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Výdaje (peněžní úhrady)								
Náklady na zaměstnance	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Penzijní požitky	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Dodavatelé	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Placený úrok	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Dividendy vyplacené do jiných sektorů			(X)	(X)	X	X		
Jiné výdaje	(X)	(X)	(X)	(X)	X	X	(X)	(X)
Čisté peněžní toky z provozní činnosti	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
PENĚŽNÍ TOKY Z INVESTIČNÍ ČINNOSTI								
Nákup zařízení a vybavení	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Příjmy z prodeje zařízení a vybavení	X	X	X	X			X	X
Příjmy z prodeje investic	X	X	X	X			X	X
Nákup cenných papírů v cizích měnách	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Čisté peněžní toky z investiční činnosti	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
PENĚŽNÍ TOKY Z FINANCOVÁNÍ								
Příjmy z výpůjček	X	X	X	X			X	X

ZVEŘEJNĚNÍ FINANČNÍCH INFORMACÍ O VLÁDNÍM SEKTORU

Splátky výpůjček	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Čisté peněžní toky z financování	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<i>ČISTÉ ZVÝŠENÍ/(SNÍŽENÍ) PENĚŽNÍCH PROSTŘEDKŮ A PENĚŽNÍCH EKUIVALENTŮ</i>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY A PENĚŽNÍ EKUIVALENTY K POČÁTKU OBDOBÍ	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty ke konci období	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

Zdůvodnění závěrů

Zdůvodnění závěrů doprovází tento standard IPSAS, není však jeho součástí.

Úvod

- BC1. *Systém národních účtů (SNA 93) (a jeho novely), Manuál vládní finanční statistiky 2001 (GFSM 2001), a Evropský systém účtů 1995 (ESA 95)* požadují, aby vlády zveřejňovaly finanční informace o vládním sektoru. Vládní sektor je pro statistické účely představován jednotkami ovládanými vládou, které primárně působí v netržních (nepodnikatelských) činnostech. Vládní sektor je někdy popisován jako souhrn jednotek, které v rámci své hlavní činnosti zajišťují základní funkce vlády. Součástí vládního sektoru nejsou veřejné podniky-korporace, i když by veškerá čistá aktiva těchto podniků byla ve vlastnictví vlády nebo vládních jednotek.
- BC2. Současné IPSAS nevyžadují, aby účetní jednotky ve svých účetních závěrkách zveřejňovaly informace o vládním sektoru. IPSAS vyžadují, aby účetní jednotky sestavovaly účetní závěrky obsahující informace o prostředcích ovládaných vykazující účetní jednotkou, a stanovují pravidla pro konsolidaci všech ovládaných účetních jednotek. IPSAS 18 „Vykazování podle segmentů“ dále vyžaduje, aby účetní jednotky identifikovaly segmenty a předkládaly o nich informace.
- BC3. Některé vlády sestavují, předkládají a široce publikují jak účetní závěrky, tak informace o finančních charakteristikách a výkonnosti veřejného sektoru sestavené podle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě.
- BC4. IPSASB podporuje sblížování standardů IPSAS s finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě tam, kde je to vhodné. Statistická komunita podpořila IPSASB v rozvoji standardu IPSAS věnujícího se předkládání informací o vládním sektoru v rámci konsolidované účetní závěrky, což je způsob vedoucí k usnadnění tohoto sblížování.
- BC5. Zveřejnění informací o vládním sektoru může uživatelům účetní závěrky poskytnout užitečné informace, zejména v těch jurisdikcích, ve kterých ústřední či jiné vlády vydávají účetní závěrky v souladu s IPSAS a zároveň vydávají finanční informace v souladu s finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě. IPSASB je toho názoru, že zveřejnění takových informací může uživatelům napomoci k lepšímu porozumění vztahu mezi tržními a netržními činnostmi vlády. IPSASB však není přesvědčena, že přínosy z tvorby a zveřejnění těchto informací mohou významně převýšit vynaložené náklady v těch jurisdikcích, ve kterých výkazy, sestavované dle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě, nejsou běžně sestavovány a poskytovány veřejnosti. Důsledkem je, že zveřejňování těchto informací není povinné.

BC6. Tento standard uvádí požadavky pro použití pouze ve vztahu k vládám. Je to z toho důvodu, že zveřejňování smysluplných údajů o vládním sektoru je možné pouze na úrovni vlády jako celku. V některých jurisdikcích mohou mít ústřední vlády pod kontrolou (ovládat) jiné úrovně vlády, jako jsou vnitrostátní vlády či místní vlády. Tam, kde k tomu dochází, může být účetní závěrka dále disagregována tak, aby se v ní odděleně zveřejnily informace o vládním sektoru odpovídajícímu každé z těchto úrovní vlády. Takto zveřejněné údaje pravděpodobně napomohou uživatelům k lepšímu porozumění vztahu mezi činnostmi vládního sektoru na každé z těchto úrovní vlády. V některých jurisdikcích však může zveřejňování těchto informací vytvořit zvýšený tlak na účetní systém a na osoby odpovědné za sběr těchto dat a jejich agregaci, a není proto zřejmé, zda přínosy plynoucí uživatelům z takového zveřejňování převýší náklady tímto vyvolané. Z toho důvodu tento standard po účetních jednotkách, které se rozhodnou zveřejňovat informace o vládním sektoru, nevyžaduje zveřejňovat údaje o vládním sektoru odděleně za každou úroveň vlády konsolidovanou v účetní závěrce. Zveřejňování takových informací však není vyloučeno.

Konsolidace a disagregace

BC7. Finanční výkaznictví založené na statistickém základě a IPSAS mají mnoho podobností, co se týče řešení (zachycování) transakcí a událostí. Přesto však existují rozdíly. Finanční výkaznictví založené na statistickém základě například:

- (a) vyžaduje, aby veškerá aktiva a závazky (s výjimkou půjček) byly k datu vykazání přeceněny na tržní hodnotu. IPSAS obsahují jiné požadavky na oceňování a pro určité třídy aktiv a závazků vyžadují nebo povolují ocenění v historických cenách nebo současných hodnotách;
- (b) považuje dividendy za náklady, zatímco IPSAS je považují za výběry vlastníků;
- (c) rozlišuje mezi transakcemi a jinými ekonomickými toky při předkládání finančních informací. V současnosti platné IPSAS obdobné rozlišování neprovádějí; a
- (d) zaměřují se na předkládání finančních informací o vládním sektoru a jiných sektorech veřejného sektoru jako o oddělených komponentách a v tomto kontextu přijímají stejná pravidla pro uznávání a oceňování, jež jsou přijata i ve zbytku ekonomiky, a to za účelem zajištění makroekonomické konzistence celkových údajů. Podle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě se ve finančních výkazech sestavených za vládní sektor nekonsolidují VNFP (neboť tyto vládní jednotky obchodují se zbožím a službami) a VFP (jako jsou banky). IPSAS se zaměřují na konsolidovanou účetní závěrku, ve které

se předkládají finanční informace o všech aktivech, závazcích, výnosech, nákladech a peněžních tocích ovládaných účetní jednotkou.

- BC8. Tento standard vyžaduje, aby zveřejnění informací o vládním sektoru bylo disagregací konsolidované účetní závěrky vlády. Jedná se o obdobný pohled, jež byl přijat pro zveřejňování informací o segmentech dle IPSAS 18. V souladu s tím mají být pro zveřejnění údajů o vládním sektoru přijata stejná účetní pravidla, jaká byla přijata pro konsolidovanou účetní závěrku, a to s jednou níže uvedenou výjimkou.
- BC9. Pokud se v účetní závěrce zveřejňují údaje o vládním sektoru, pak se pro veřejné finanční podniky a veřejné nefinanční podniky nepoužijí požadavky uvedené v IPSAS 6. Je tomu tak proto, že aplikace požadavků na VFP a VNFP dle IPSAS 6 by vedla k novému sestavení konsolidované účetní závěrky vlády namísto k sestavení finančních výkazů vládního sektoru. To by zmařilo účel zveřejňování informací o vládním sektoru, a sice být spojnicí mezi účetní závěrkou sestavenou dle standardů IPSAS a výkazy sestavenými dle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě.

Vykazování podle segmentů

- BC10. IPSAS 18 vyžaduje oddělené zveřejnění určitých informací o významných činnostech nebo skupinách činností, a to za účelem vyhodnocení výkonnosti účetní jednotky při dosahování jejích cílů a pro potřeby rozhodování. IPSAS 18 neodlišuje směnné a nesměnné transakce a události nebo tržní a netržní činnosti vlády. Namísto toho se zaměřuje na zveřejnění výnosů, nákladů, aktiv a závazků spojených se zajišťováním hlavních služeb nebo skupin služeb – ať již jsou zajišťovány vládou prostřednictvím vládního sektoru nebo jsou zajišťovány prostřednictvím VFP nebo VNFP. Cíl vykazování podle segmentů není naplněn zveřejněním informací o vládním sektoru. Z toho vyplývá, že vláda, která se rozhodne zveřejnit informace o vládním sektoru, potřebuje také zveřejnit informace o segmentech.
- BC11. Finanční výkaznictví založené na statistickém základě předkládá informace o nákladech nebo výdajích vlády roztríděné buď podle jejich ekonomického druhu nebo podle COFOG. Jedno z těchto druhů třídění může být použito pro zveřejnění dodatečných informací o vládním sektoru. V některých případech může být pro zveřejnění informací o segmentu v konsolidované účetní závěrce přijato třídění dle COFOG.

Odsouhlasení

- BC12. Informace zveřejněná o vládním sektoru v souladu s požadavky tohoto standardu se může co do obsahu a formy lišit od informace o vládním sektoru předložené podle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě.
- BC13. IPSASB zvažovala, zda by ty vlády, které se rozhodnou zveřejňovat informace o vládním sektoru v souladu s tímto standardem, měly mít

povinnost zveřejnit v účetní závěrce odsouhlasení informací o vládním sektoru s informacemi uvedenými o vládním sektoru dle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě. IPSASB vzala na vědomí, že tyto požadavky mohou dát vzniknout vysokým nákladům na přípravu tohoto odsouhlasení a že tyto náklady mohou v některých jurisdikcích převýšit užitky z toho plynoucí. To by mohlo vlády odrazovat od rozhodnutí informace tohoto typu zveřejňovat. Předmětem obav ze strany IPSASB například bylo:

- (a) zda načasování zpracování účetních závěrek a statistických informací je takové, aby jejich odsouhlasení mohlo být dokončeno během časového rámce potřebného pro audit, podepsání a schválení vydání účetní závěrky sestavené podle požadavků národní legislativy nebo podle požadavků standardů IPSAS;
- (b) zda zahrnutí tohoto požadavku nepovede k auditu odsouhlasení nebo také auditu samotných statistických výkazů; a
- (c) zda po účetní jednotce nebude vyžadováno znovu přecenit a překlasifikovat aktiva, závazky, výnosy a náklady v souladu s požadavky finančního výkaznictví založeného na statistickém základě a zda takovýto požadavek neodradí od zveřejňování informací o vládním sektoru.

BC14. Po zvážení těchto skutečností dospěla IPSASB k závěru, že v této fázi by takováto odsouhlasení neměla být vyžadována. Odsouhlasení informací o vládním sektoru (sestavených dle požadavků tohoto standardu) s odpovídajícími položkami z účetní závěrky vlády sestavené podle standardů IPSAS je však v souladu se zvyšováním transparentnosti, není náročné a bude pro uživatele užitečné. Zveřejnění odsouhlasení informací zveřejněných o vládním sektoru a sestavených v souladu s požadavky tohoto standardu a informací zveřejněných o vládním sektoru a sestavených podle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě není zakázáno.

IPSAS 23—VÝNOSY Z NESMĚNNÝCH TRANSAKČÍ (DANĚ A TRANSFERY)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	IN1 – IN5
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–6
Podniky veřejné správy	6
Definice	7–28
Nesměnné transakce	8–11
Výnosy	12–13
Ustanovení	14–16
Podmínky převáděných aktiv	17–18
Omezení převodu aktiv	19
Obsah nad formu	20–25
Daně	26–28
Analýza prvotního přítoku prostředků z nesměnných transakcí	29
Uznání aktiv	30–43
Ovládání aktiva	32–33
Minulá událost	34
Pravděpodobný přítok prostředků	35
Podmíněná aktiva	36
Vklady vlastníků	37–38
Směnné a nesměnné složky transakce	39–41
Ocenění aktiv při prvotním uznání	42–43
Uznání výnosů z nesměnných transakcí	44–47
Ocenění výnosů z nesměnných transakcí	48–49
Existující povinnosti uznané jako závazky	50–58
Existující povinnost	51–54
Podmínky převáděného aktiva	55–56
Ocenění závazků při prvotním uznání	57–58
Daně	59–75
Zdanitelná událost	65

Předem přijaté daňové příjmy	66
Ocenění aktiv z titulu daňových transakcí	67–70
Výdaje financované prostřednictvím daňového systému a daňové úlevy	71–75
Transfery	76–105
Ocenění převáděných aktiv	83
Odpuštění dluhu a převzetí závazků	84–87
Pokuty a penále	88–89
Dědictví	90–92
Dary včetně zboží a výrobků v naturáliích	93–97
Služby v naturáliích	98–103
Přísliby	104
Předem přijaté transfery	105
Zveřejnění	106–115
Přechodná ustanovení	116–123
Datum účinnosti	124–125
Dodatek: změny jiných IPSAS	
Implementační příručka: příklady	IG1–IG53
Zdůvodnění závěrů	BC1–BC26

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 23, „Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)“ je obsažen v odstavcích 1–125. Všechny uvedené odstavce mají stejnou důležitost, pokud není uvedeno jinak. IPSAS 23 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. Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) se rozhodla vypracovat Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor o výnosech z nesměnných transakcí, protože:
- (a) nesměnné výnosy (daně a transfery) tvoří většinu výnosů pro většinu účetních jednotek veřejného sektoru; a
 - (b) doposud neexistoval všeobecně uznávaný mezinárodní standard účetního výkaznictví, který by se věnoval uznávání a oceňování daňových výnosů.
- IN2. Předchůdce IPSASB, Výbor pro veřejný sektor (PSC), zřídil v roce 2002 Řídící výbor, aby uskutečnil počáteční práce v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví výnosů z nesměnných transakcí pro účetní jednotky veřejného sektoru. Výbor pro veřejný sektor publikoval v lednu 2004 Výzvu k podání připomínek (ITC) „Výnosy z nesměnných transakcí (včetně daní a transferů)“, která byla zpracována Řídícím výborem. Dle Výzvy k podání připomínek měly být připomínky předloženy do 30. června 2004.
- IN3. IPSASB připomínky posoudila, na svém zasedání v listopadu 2004 a následujících zasedáních zpracovala Zveřejněný návrh a v lednu 2006 vydala konečný Zveřejněný návrh s termínem připomínek do 30. června 2006. Na svém zasedání v listopadu 2006 IPSASB posoudila došlé připomínky a souhlasila s vydáním tohoto IPSAS.

Hlavní rysy tohoto IPSAS

- IN4. Tento IPSAS:
- (a) používá přístup transakční analýzy, podle něhož je po účetních jednotkách vyžadováno analyzovat přítoky prostředků z nesměnných transakcí, aby mohly rozhodnout, zda splňují definici aktiva a kritéria pro uznání jako aktivum a pokud ano, rozhodnout, zda je rovněž vyžadováno uznání závazku;
 - (b) vyžaduje, aby aktiva uznaná jako výsledek nesměnných transakcí byla nejprve oceněna na úrovni jejich reálné hodnoty k datu nabytí;
 - (c) vyžaduje, aby závazky uznané jako výsledek nesměnných transakcí byly uznány v souladu se zásadami zavedenými v IPSAS 19, „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“;
 - (d) vyžaduje, aby byl uznán výnos, který se rovná zvýšení čistých aktiv spojených s přítokem prostředků;
 - (e) poskytuje konkrétní návody týkající se:
 - i. daní; a

- ii. Transferů včetně:
 - 1. odpuštění dluhu a převzetí závazků;
 - 2. pokut a penále;
 - 3. dědictví;
 - 4. darů včetně zboží a výrobků v naturáliích;
 - 5. služeb v naturáliích;
- (f) povoluje, ale nevyžaduje, uznání služeb v naturáliích; a
- (g) vyžaduje, aby byly zveřejněny skutečnosti týkající se výnosů z nesměnných transakcí.

Změny jiných IPSAS

IN5. Tento standard pozměňuje IPSAS 12, „Zásoby“, 16, „Investice do nemovitostí“ a 17, „Pozemky, budovy a zařízení“. Změněné IPSAS budou vyžadovat, aby zásoby, investice do nemovitostí a pozemky, budovy a zařízení nabyté prostřednictvím nesměnné transakce byly nejprve oceněny na úrovni jejich reálné hodnoty k datu nabytí.

C1

- 1. Cílem tohoto standardu je stanovit požadavky na účetní vykazování výnosů z titulu nesměnných transakcí jiných než takových nesměnných transakcí, při kterých vznikají kombinace účetních jednotek. Standard se zabývá otázkami, které musí být zvažovány při uznávání a oceňování výnosů z nesměnných transakcí včetně identifikace vkladů vlastníků.

Rozsah působnosti

- 2. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro vykazování výnosů z nesměnných transakcí. Předmětem tohoto standardu není kombinace účetních jednotek, která je nesměnnou transakcí.**
- 3. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy (PVS).**
- 4. Předmětem tohoto standardu jsou výnosy z titulu nesměnných transakcí. Výnosy z titulu směnných transakcí jsou předmětem IPSAS 9, „Výnosy ze směnných transakcí“. Přestože výnosy získané účetními jednotkami veřejného sektoru jsou důsledkem směnných i nesměnných transakcí, většina výnosů vlád a ostatních účetních jednotek veřejného sektoru typicky pochází z nesměnných transakcí, jako:
 - (a) daně; a

VÝNOSY Z NESMĚNNÝCH TRANSAKČÍ
(DANĚ A TRANSFERY)

- (b) transfery (ať již peněžní nebo nepeněžní) včetně dotací, odpuštění dluhu, pokut a penále, dědictví, darů a zboží, výrobků a služeb v naturáliích.
5. Vlády mohou veřejný sektor reorganizovat, některé účetní jednotky veřejného sektoru mohou být spojeny, jiné mohou být rozděleny na dvě nebo více jednotek. Ke kombinaci účetních jednotek dochází, jestliže dvě nebo více vykazujících jednotek jsou spojeny dohromady tak, že vytvoří jednu vykazující jednotku. Tyto restrukturalizace zpravidla nezahrnují nabytí jedné jednotky jinou jednotkou, ale mohou mít za následek, že nová nebo existující jednotka získá všechna aktiva a závazky jiné jednotky. IPSASB se nevěnovala kombinacím účetních jednotek a vyloučila je z působnosti tohoto standardu. Z tohoto důvodu tento standard neupřesňuje, zda na základě kombinace účetních jednotek, která je nesměnnou transakcí, vzniknou či nevzniknou výnosy.

Podniky veřejné správy

6. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná IPSASB uvádí, že Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) se vztahují na účetní závěrky pro všeobecné použití všech podnikatelských subjektů. PVS jsou na zisk zaměřenými subjekty, a tudíž musí postupovat v souladu s IFRS.

Definice

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

Podmínky převáděných aktiv jsou ustanovení, která uvádějí, že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál aktiva mají být spotřebovány příjemcem podle specifikace, jinak že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál musí být vráceny převádějícímu.

Ovládání aktiva vzniká, když účetní jednotka může užívat nebo mít jiný prospěch z aktiva při provádění svých cílů a může vyloučit nebo jinak regulovat přístup ostatních k užítku.

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.

Výdaje financované prostřednictvím daňového systému jsou částky, které jsou k dispozici příjemcům bez ohledu na to, zda platí daně či nikoliv.

Pokuty a penále jsou ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál získaný nebo nárokový jednotkami veřejného sektoru na základě

rozhodnutí soudu nebo jiného soudního orgánu jako důsledek porušení zákonů nebo předpisů.

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.

Omezení převodu aktiv jsou ustanovení, která sice omezují nebo uvádějí účely, pro které převáděné aktivum lze užívat, ale nespécifikují, že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál musí být vráceny převádějícímu, pokud nebudou použity dle stanoveného účelu.

Ustanovení pro převáděná aktiva jsou požadavky zákonů, předpisů nebo závazných ujednání předepsané pro využití převáděného aktiva jinými jednotkami než je vykazující jednotka.

Daňové úlevy jsou zvláštní ustanovení daňového práva, která poskytují určitým daňovým poplatníkům úlevy, které nejsou k dispozici jiným.

Zdanitelná událost je událost, kterou vláda, legislativní nebo jiný orgán určil, že bude předmětem zdanění.

Daně jsou ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál povinně placené nebo splatné v souladu se zákony a předpisy účetním jednotkám veřejného sektoru za účelem poskytnutí výnosů vládě. Daně neobsahují pokuty nebo penále uvalené při porušení zákona.

Transfery jsou přítoky budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu z nesměnných transakcí, s výjimkou daní.

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

Nesměnné transakce

- U některých transakcí je zřejmé, že existuje výměna za přibližně stejnou protihodnotu. V těchto případech se jedná o směnné transakce, které jsou předmětem jiných IPSAS.
- U jiných transakcí účetní jednotka získá prostředky, přičemž přímo neposkytne žádnou nebo pouze bezvýznamnou protihodnotu. V těchto případech se jasně jedná o nesměnné transakce, které jsou předmětem tohoto standardu. Daňoví poplatníci například platí daně, protože jejich placení je vyžadováno daňovým zákonem. Kdežto vláda, která zdanění provádí, poskytuje daňovým poplatníkům celou řadu veřejných služeb a nečiní tak s ohledem na placení daní.

VÝNOSY Z NESMĚNNÝCH TRANSAKČÍ
(DANĚ A TRANSFERY)

10. Existuje další skupina nesměnných transakcí, kde účetní jednotka může přímo poskytovat určitou protihodnotu za získané prostředky, avšak tato protihodnota se nepřibližuje reálné hodnotě získaných prostředků. V těchto případech účetní jednotka rozhodne, zda se jedná o kombinaci směnných a nesměnných transakcí, přičemž každá složka musí být zachycena odděleně.
11. Existují také další transakce, u kterých není ihned zřejmé, zda se jedná o směnné nebo nesměnné transakce. V těchto případech se na základě posouzení podstaty transakce rozhodne o tom, zda se jedná o směnné či nesměnné transakce. Například prodej zboží a výrobků je obvykle klasifikován jako směnná transakce. Avšak jestliže se transakce uskuteční za dotované ceny, tzn., že cena se ani přibližně nerovná reálné hodnotě prodávaného zboží a výrobků, tato transakce spadá do skupiny nesměnných transakcí. Při rozhodování o tom, zda transakce je ve své podstatě směnná nebo nesměnná, je třeba uplatnit profesionální úsudek. Navíc mohou účetní jednotky z různých důvodů obdržet slevy pro obchodníky, množstevní slevy nebo další snížení nabízené ceny aktiv. Tato snížení ceny nutně neznamenají, že transakce je nesměnnou transakcí.

Výnosy

12. Výnosy zahrnují hrubé přírůstky ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu získané nebo nárokované vykazující jednotkou, které představují zvýšení čistých aktiv/vlastního kapitálu, přičemž nejde o přírůstky vyvolané vklady vlastníků. Částky vybrané z pozice zástupce vlády nebo jiné vládní organizace nebo jménem třetích stran nezpůsobí zvýšení čistých aktiv nebo výnosů tohoto zástupce. Je tomu tak proto, že účetní jednotka zástupce nemůže při snaze o dosahování svých cílů ovládat užívání vybraných aktiv ani z nich mít jiný prospěch.
13. Tam, kde účetní jednotce vzniknou pořizovací náklady v souvislosti s výnosy z titulu nesměnných transakcí, jsou výnosy hrubým přírůstkem budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu a jakýkoli odtok prostředků je uznán jako pořizovací náklad transakce. Například jestliže je po vykazující jednotce požadováno, aby uhradila pořizovací náklady na doručení a instalaci vztahující se k převodu položky zařízení této jednotce z jiné jednotky, tyto pořizovací náklady jsou uznány odděleně od výnosů vztahujících se k převodu položky zařízení. Pořizovací náklady na doručení a instalaci jsou součástí částky uznané jako aktivum v souladu s IPSAS 17.

Ustanovení

14. Aktiva mohou být převáděna s očekáváním anebo porozuměním, že budou použita určitým způsobem a že přijímající jednotka bude jednat a plnit určitým způsobem. Tam, kde zákony nebo předpisy nebo závazná ujednání s jinými stranami předepisují požadavky pro využití převáděných aktiv příjemcem, jsou tyto požadavky ustanoveními tak, jak jsou definovány tímto standardem

IPSAS. Hlavním rysem ustanovení tak, jak jsou definovány tímto standardem, je, že účetní jednotka nemůže uložit ustanovení sama sobě, ať již přímo nebo skrze jí ovládanou jednotku.

15. Ustanovení vztahující se k převáděnému aktivu mohou být buď podmínkami, nebo omezeními. Zatímco podmínky a omezení mohou po účetní jednotce požadovat, aby užívala a spotřebovávala budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál aktiva k určitému účelu (povinnost jednat) při počátečním uznání, pouze podmínky vyžadují, aby budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál byl vrácen převádějícímu v případě, že dojde k porušení ustanovení (povinnost vrátit).
16. Ustanovení jsou vymahatelná prostřednictvím soudních nebo správních řízení. Jestliže požadavky zákonů nebo předpisů nebo dalších závazných ujednání nejsou vymahatelné, nejedná se o ustanovení tak, jak jsou definována tímto standardem. Mimosmluvní závazky nevznikají na základě ustanovení. Požadavky na uznávání a oceňování mimosmluvních závazků jsou uvedeny v IPSAS 19.

Podmínky převáděných aktiv

17. Podmínky převáděných aktiv (dále označované jako podmínky) vyžadují, aby účetní jednotka buď spotřebovala budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál aktiva podle specifikace nebo aby v případě porušení podmínek vrátila budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál převádějícímu. Z uvedeného důvodu příjemce převezme existující povinnost převést budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál třetím stranám, když začne ovládat aktivum, které podléhá podmínce. Je tomu tak proto, že příjemce není schopen zabránit odtoku prostředků, protože je po něm požadováno spotřebovat budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál převáděného aktiva při dodání specifického zboží a výrobků nebo služeb třetím stranám nebo jinak vrátit budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál převádějícímu. Když tedy příjemce na počátku uzná aktivum, které podléhá podmínce, vznikne mu také závazek.
18. Převáděné aktivum nebo jiný budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál může být z důvodu administrativního usnadnění účinně vráceno odečtením částky, která má být vrácena, od ostatních aktiv, která mají být převedena na jiné účely. Vykazující jednotka bude ve své účetní závěrce stále vykazovat hrubé částky, což znamená, že jednotka uzná snížení hodnoty aktiv a závazků souvisejících s vrácením aktiva v souladu s požadavky porušené podmínky a bude vyjadřovat uznání aktiv, závazků anebo výnosů pro další převod.

Omezení převodu aktiv

19. Omezení převodu aktiv (dále označované jako omezení) neobsahují požadavek, aby převáděné aktivum nebo jiný budoucí ekonomický prospěch

nebo využitelný potenciál byl vrácen převádějícímu, pokud aktivum nebude použito dle stanoveného účelu. Z uvedeného důvodu získání kontroly nad aktivem, které podléhá omezení, neukládá příjemci vznik existující povinnosti převést budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál třetím stranám, když začne aktivum ovládat. Když příjemce poruší omezení, převádějíci nebo jiná strana může mít možnost usilovat o trest pro příjemce, například tím, že se v této věci obrátí na soud nebo jiný tribunál, nebo administrativním procesem jako je nařízení ministra vlády nebo jiného orgánu nebo jiným způsobem. Tato jednání může mít za následek, že je účetní jednotce nařízeno splnit omezení nebo čelit občanskému nebo trestnímu postihu za vzpírání se soudu, jinému tribunálu nebo orgánu. Takový trest nevzniká jako důsledek nabytí aktiva, ale jako důsledek porušení omezení.

Obsah nad formu

20. Při rozhodování o tom, zda je ustanovení podmínkou či omezením, je nezbytné zvažovat obsah požadavků ustanovení a ne pouze jejich formu. Pouhé stanovení, že je například požadováno, aby převáděné aktivum bylo spotřebováváno poskytováním zboží, výrobků a služeb třetím stranám nebo bylo vráceno převádějícímu, není samo o sobě dostatečné pro vznik závazku, když účetní jednotka začne aktivum ovládat.
21. Při rozhodování o tom, zda je ustanovení podmínkou či omezením, účetní jednotka zvažuje, jestli požadavek na vrácení aktiva nebo budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu je vynutitelný a byl by převádějícím vynucen. Kdyby si převádějíci nemohl vynutit požadavek na vrácení aktiva nebo budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, ustanovení nevyhoví definici podmínky a bude považováno za omezení. Jestliže předchozí zkušenosti s převádějícím ukazují, že převádějíci nikdy nevnucuje požadavek na vrácení aktiva nebo budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, vyskytnou-li se porušení, potom účetní jednotka příjemce může usuzovat, že ustanovení má formu avšak nikoliv obsah podmínky, a je tedy omezením. Jestliže účetní jednotka nemá s převádějícím žádné zkušenosti nebo pokud dříve neporušila ustanovení, která by převádějíciho přiměla k rozhodování o vynucení vrácení aktiva nebo budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, a nemá žádný důkaz o opaku, bude předpokládat, že by si převádějíci ustanovení vynutil, a proto v tomto případě ustanovení splňuje definici podmínky.
22. Definice podmínky ukládá účetní jednotce příjemce povinnost jednat – po příjemci je požadováno, aby budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál vložený do převáděného aktiva spotřebovával podle specifikace nebo aby aktivum nebo budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál vrátil převádějícímu. Aby byla splněna definice podmínky, povinnost jednat bude mít obsah a ne pouze formu podmínky a je požadována jako důsledek podmínky samotné. Požadavek v dohodě o převodu, podle

kteřého musí účetní jednotka vykonávat činnost a nemá přitom jinou možnost než tuto činnost vykonávat, může vést k tomu, že účetní jednotka usoudí, že požadavek není ve své podstatě ani podmínkou ani omezením. V těchto případech je tomu tak proto, že požadavky vlastního převodu neukládají účetní jednotce příjemce povinnost jednat.

23. Ke splnění kritérií pro uznání jako závazku je nezbytné, aby odtok prostředků byl pravděpodobný, a je požadováno chování v rozporu s podmínkou, které musí být možné ohodnotit. Z uvedeného důvodu musí podmínka stanovit takové záležitosti jako povahu a množství poskytovaného zboží, výrobků a služeb nebo povahu odpovídajících aktiv, která mají být nabyta, a, je-li to důležité, období, ve kterých má k chování dojít. Chování musí být navíc dále trvale sledováno, ať již přímo převádějícím nebo v jeho zastoupení. Je tomu tak zejména v případech, kdy ustanovení umožňuje navrácení ekvivalentní hodnoty aktiva, jestliže účetní jednotka částečně dodržuje požadavky podmínky a povinnost vrátit byla vynucena, když se v minulosti v plnění vyskytly významné nedostatky.
24. V některých případech může převáděné aktivum podléhat ustanovení, že musí být vráceno převádějícímu, jestliže v budoucnu určitá událost nenastane. K tomu může dojít například, když ústřední vláda poskytuje prostředky účetní jednotce na úrovni místní vlády, které podléhají ustanovení, že účetní jednotka zvýší odpovídající příspěvky. V těchto případech nenastane povinnost vrátit až do té doby, kdy je očekáváno porušení ustanovení, a závazek není uznán, dokud nebudou splněna kritéria pro jeho uznání.
25. Nicméně příjemci musí zvažovat, jestli tyto převody mají povahu předem přijatých příjmů. V tomto standardu se předem přijaté příjmy vztahují na prostředky přijaté před zdanitelnou událostí nebo dříve, než se dohoda o převodu stane závaznou. Předem přijaté příjmy jsou příčinou vzniku aktiva a existující povinnosti, protože se dohoda o převodu ještě nestala závaznou. Tam, kde takové převody mají povahu směnných transakcí, bude postupováno v souladu s IPSAS 9.

Daně

26. Daně jsou pro mnohé vlády a ostatní jednotky veřejného sektoru hlavním zdrojem výnosů. Daně jsou definovány v odstavci 7 jako ekonomické užítky povinně placené nebo splatné v souladu se zákony a předpisy účetním jednotkám veřejného sektoru za účelem poskytnutí výnosů vládě a neobsahují pokuty nebo penále uvalené při porušení zákona. Nepovinné převody vládě nebo účetním jednotkám veřejného sektoru jako dary a platby poplatků nejsou daněmi, ačkoliv mohou být výsledkem nesměnných transakcí. Vláda ukládá zdanění jednotlivců a dalších jednotek, označovaných jako daňoví poplatníci, v rámci své jurisdikce za použití své svrchované moci.

VÝNOSY Z NESMĚNNÝCH TRANSAKČÍ
(DANĚ A TRANSFERY)

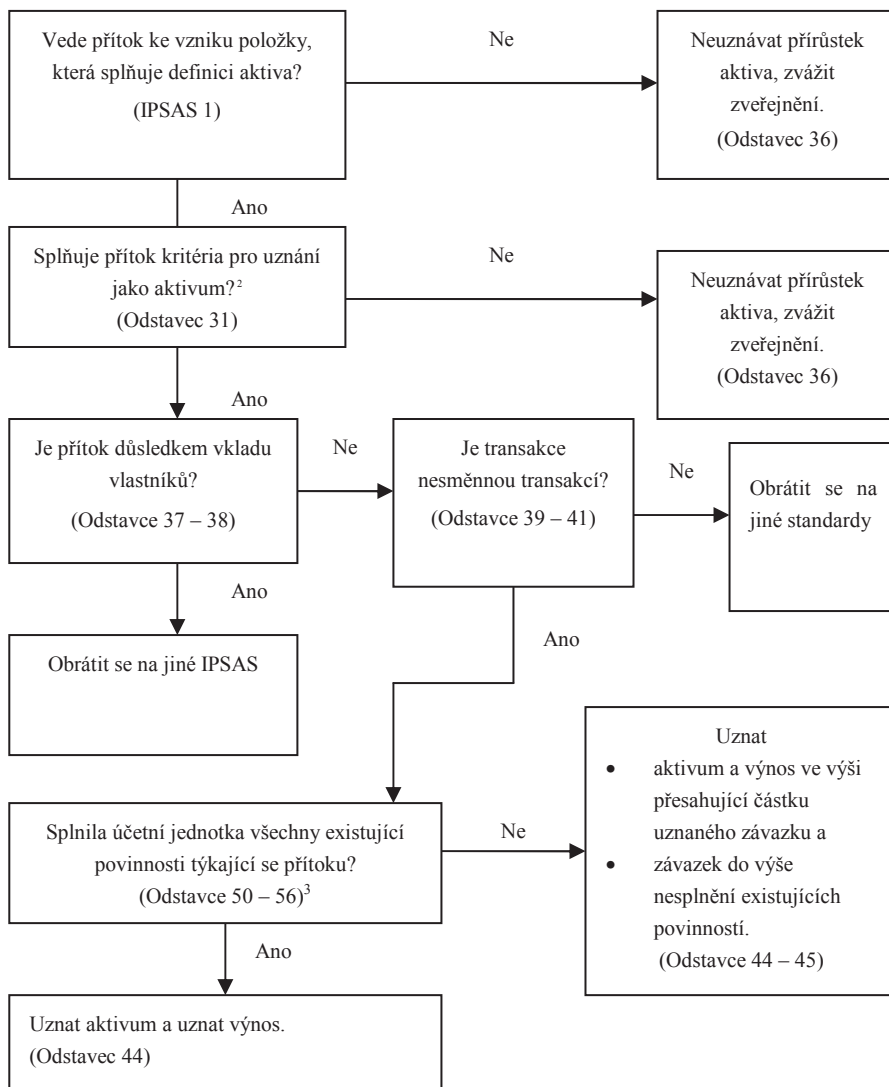
27. Daňové zákony a předpisy se mohou mezi jednotlivými jurisdikcemi významně lišit, ale mají několik společných znaků. Daňové zákony a předpisy stanovují vládě pravomoc vybírat daně, identifikovat základ, ze kterého je daň počítána, a stanovit postupy pro správu daní, tj. postupy pro výpočet výše daňové pohledávky a získání ujištění o tom, že platba je přijata. Daňové zákony a předpisy často vyžadují, aby daňoví poplatníci pravidelně vyplňovali příznání vládní agentuře, která spravuje příslušnou daň. Daňový poplatník obvykle poskytuje podrobnosti a důkazy o úrovni činnosti podléhající dani a je vypočtena výše daňové pohledávky pro vládu. Úprava výběru daní bývá velmi odlišná, ale obvykle je nastavena tak, aby vláda získávala platby pravidelně, bez nutnosti použití právních úkonů. Daňové zákony jsou obvykle přísně vymáhané a často uvalují přísné tresty na jednotlivce a další jednotky při porušení zákona.
28. Předem přijaté příjmy, které jsou předem přijatými částkami ze zdanitelných událostí, mohou také vzniknout v souvislosti s daněmi.

Analýza prvotního přítoku prostředků z nesměnných transakcí

29. Účetní jednotka uzná aktivum z titulu nesměnné transakce, jestliže začne ovládat prostředky, které vyhovují definici aktiva a splňují uznávací kritéria. Za určitých okolností, například když věřitel odpustí závazek, může dojít k poklesu účetní hodnoty dříve uznaného závazku. V těchto případech účetní jednotka namísto uznání aktiva sníží účetní hodnotu závazku. V některých případech může získání kontroly nad aktivem znamenat také povinnosti, které účetní jednotka uzná jako závazek. Vklady vlastníků nevedou ke vzniku výnosů, a proto musí být každý druh transakce analyzován a všechny vklady vlastníků musí být zachyceny odděleně. V souladu s přístupem stanoveným tímto standardem analyzují účetní jednotky nesměnné transakce za účelem rozhodnutí, které položky účetní závěrky pro všeobecné použití budou vykázány jako výsledek transakcí. Vývojový diagram na následující straně znázorňuje analytický postup, který účetní jednotka realizuje, nastane-li přítok prostředků, aby rozhodla, zda dochází ke vzniku výnosů¹. Tento standard vychází ze struktury vývojového diagramu. Požadavky na nakládání s transakcemi jsou stanoveny v odstavcích 30 až 115.

¹ Vývojový diagram je pouze ilustrativní, nenahrazuje tento standard. Je uveden jako pomůcka pro interpretaci standardů IPSAS.

Znázornění analýzy prvotního přítoku prostředků¹



1. Vývojový diagram je pouze ilustrativní, nenahrazuje standardy. Je uveden jako pomůcka pro interpretaci standardů IPSAS.
2. Za určitých okolností, například když věřitel odpustí závazek, může dojít k poklesu účetní hodnoty dříve uznaného závazku. V těchto případech účetní jednotka namísto uznání aktiva sníží účetní hodnotu závazku.
3. Při rozhodování o tom, zda účetní jednotka splnila všechny existující povinnosti, je bráno v úvahu použití definice podmínek převáděných aktiv a kritérií pro uznání závazku.

Uznání aktiv

30. Aktiva jsou definována v IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“ jako 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.
31. **Přítok prostředků z jiných nesměnných transakcí než služby v naturáliích, který splňuje definici aktiva, bude uznán jako aktivum pouze a jedině když:**
- (a) je pravděpodobné, že účetní jednotka získá budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojený s tímto aktivem; a
 - (b) může být spolehlivě zjištěna reálná hodnota aktiva.

Ovládání aktiva

32. Schopnost vyloučit nebo regulovat přístup ostatních k užítku z aktiva je nezbytnou základní součástí ovládání, které odlišuje aktiva účetní jednotky od veřejných statků, ke kterým mají přístup a ze kterých mají užitek všechny jednotky. Ve veřejném sektoru vlády vykonávají funkci regulátora nad určitými aktivitami, například finančními institucemi nebo penzijními fondy. Tato funkce regulátora nezbytně neznamená, že tyto regulované položky vyhovují definici vládního aktiva nebo splňují kritéria pro uznání jako aktivum v účetní závěrce pro všeobecné použití, kterou sestavuje vláda regulující tato aktiva. V souladu s odstavcem 98 mohou účetní jednotky uznat služby v naturáliích, ale není to po nich požadováno.
33. Oznámení záměru převést prostředky jednotce veřejného sektoru není samo o sobě dostatečné k tomu, aby prostředky mohly být označeny jako příjemcem ovládané. Například kdyby byla veřejná škola zničena lesním požárem a vláda oznámila záměr převedení prostředků na znovupostavení školy, škola by v okamžiku tohoto oznámení neuznala přítok prostředků (pohledávaných prostředků). Za okolností, když je vyžadována dohoda o převodu před tím, než mohou být prostředky převedeny, účetní jednotka příjemce neoznačí prostředky jako ovládané do té doby, než se ujednání stane závazným, protože účetní jednotka příjemce nemůže vyloučit nebo regulovat přístup převádějíciho k těmto prostředkům. Účetní jednotka musí v mnoha případech zajistit, aby ovládání prostředků bylo vynutitelné dříve, než bude moci uznat aktivum. Jestliže účetní jednotka nemá na prostředky vynutitelný nárok, nemůže vyloučit nebo omezit přístup převádějíciho k těmto prostředkům.

Minulá událost

34. Účetní jednotky veřejného sektoru obvykle získávají aktiva od vlád nebo jiných jednotek včetně daňových poplatníků nebo jejich nákupem či výrobou. Proto minulá událost, na jejímž základě dojde k ovládání aktiva, může být nákup, zdanitelná událost nebo převod. Transakce nebo události, u kterých se

předpokládá, že k nim dojde v budoucnosti, samy o sobě nevedou ke vzniku aktiv – proto například úmysl uvalit daň není minulá událost, na jejímž základě by vzniklo aktivum ve formě nároku vůči daňovému poplatníku.

Pravděpodobný přítok prostředků

35. Přítok prostředků je pravděpodobný, jestliže je pravděpodobnější, že přítok nastane, než že nenastane. Při tomto rozhodnutí vychází účetní jednotka z předchozích zkušeností s podobnými typy toků prostředků a z očekávání týkajících se daňového poplatníka nebo převádějího. Například tam, kde vláda souhlasí s převodem prostředků účetní jednotce veřejného sektoru (vykazující jednotka), ujednání je závazné a vláda v minulosti dohodnuté prostředky převáděla, je pravděpodobné, že k přítoku dojde, nehledě na to, že prostředky nebyly k datu vykázání převedeny.

Podmíněná aktiva

36. Předmět, který má všechny nezbytné parametry aktiva, ale nesplňuje kritérium pro uznání, může být zveřejněn v poznámce jako podmíněné aktivum (viz IPSAS 19).

Vklady vlastníků

37. Vklady vlastníků jsou definovány v IPSAS 1. Aby transakce mohla být kvalifikována jako vklad vlastníků, musí splňovat parametry uvedené ve zmíněné definici. Při rozhodování o tom, zda transakce splňuje definici vkladu vlastníků, je posuzován spíše obsah transakce než její forma. V odstavci 38 jsou uvedeny možné formy vkladů vlastníků. Jestliže je i přes formu transakce zřejmé, že jejím obsahem je půjčka nebo jiný druh závazku nebo výnos, účetní jednotka ji takto uzná a odpovídajícím způsobem zveřejní v poznámce k účetní závěrce pro všeobecné použití, je-li transakce významná. Například vzbuzuje-li transakce zdání, že jde o vklad vlastníků, ale specifikuje, že vykazující jednotka bude platit stále přiděly převádějícímu spolu s vrácením převádějící investované částky v dohodnutém okamžiku v budoucnosti, má transakce spíše vlastnosti půjčky.
38. Vklady vlastníků mohou být prokázány například:
- (a) formálním označením transferu (nebo třídy takových transferů) vkladatelem nebo ovládající jednotkou vkladatele tak, jak tvoří součást vkladu do čistých aktiv/vlastního kapitálu příjemce buď před tím, než dojde k vkladu, nebo v okamžiku vkladu;
 - (b) formálním ujednáním zabývajícím se vkladem ustavujícím nebo zvyšujícím stávající finanční účast na čistých aktivech/vlastním kapitálu příjemce, která může být prodána, převedena nebo zpětně odkoupena; nebo

VÝNOSY Z NESMĚNNÝCH TRANSAKČÍ
(DANĚ A TRANSFERY)

- (c) emisi nástrojů vlastního kapitálu týkající se vkladu, které mohou být prodány, převedeny nebo zpětně odkoupeny.

Směnné a nesměnné složky transakce

39. Odstavce 40 a 41 se dále věnují okolnostem, za kterých účetní jednotka začíná ovládat prostředky představující ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál jinak než pomocí vkladů vlastníků.
40. Odstavec 7 definuje směnné a nesměnné transakce a odstavec 10 poznamenává, že transakce může obsahovat dvě složky, směnnou a nesměnnou složku.
41. Tam, kde je aktivum nabyto prostřednictvím transakce, která má směnnou a nesměnnou složku, uzná účetní jednotka směnnou složku v souladu s principy a požadavky jiných IPSAS. Nesměnná složka je uznána v souladu s principy a požadavky tohoto standardu. Při rozhodování o tom, zda má transakce identifikovatelné směnné a nesměnné složky, je třeba uplatnit profesionální úsudek. Tam, kde není možné rozlišit oddělené směnné a nesměnné složky, je transakce pokládána za nesměnnou.

Ocenění aktiv při prvotním uznání

42. **Aktivum získané prostřednictvím nesměnné transakce bude prvotně oceněno na úrovni jeho reálné hodnoty k datu nabytí.**
43. V souladu s IPSAS 12, IPSAS 16 a IPSAS 17 jsou aktiva získaná prostřednictvím nesměnných transakcí oceněna na úrovni jejich reálné hodnoty k datu nabytí.

Uznání výnosů z nesměnných transakcí

44. **Přítok prostředků z nesměnných transakcí uznaný jako aktivum bude uznán jako výnos, a to ve výši přesahující částku uznaného závazku ze stejného přítoku.**
45. **Když účetní jednotka splní existující povinnost uznanou jako závazek týkající se přítoku prostředků z nesměnné transakce uznaného jako aktivum, sníží účetní hodnotu uznaného závazku a uzná částku výnosů rovnou tomuto snížení.**
46. Uzná-li účetní jednotka zvýšení čistých aktiv v důsledku nesměnné transakce, uzná výnos. Jestliže účetní jednotka uznala závazek týkající se přítoku prostředků z titulu nesměnné transakce a dojde-li následně ke snížení závazku z důvodu uskutečnění zdanitelné události nebo splnění podmínky, účetní jednotka uzná výnos. Jestliže přítok prostředků splňuje definici vkladů vlastníků, není uznán jako závazek nebo výnos.

47. Časový průběh uznání výnosu je určen povahou podmínek a jejich vyrovnáním. Například jestliže podmínka specifikuje, že účetní jednotka má poskytnout zboží, výrobky a služby třetím stranám nebo vrátit nepoužité prostředky převádějícímu, je výnos uznán, když jsou zboží, výrobky a služby poskytnuty.

Ocenění výnosů z nesměnných transakcí

48. **Výnos z nesměnných transakcí bude oceněn na úrovni přírůstku čistých aktiv uznaných účetní jednotkou.**
49. Uzná-li účetní jednotka v důsledku nesměnné transakce aktivum, uzná také výnos odpovídající hodnotě aktiva oceněného podle odstavce 42, není-li rovněž požadováno uznání závazku. Jestliže je požadováno uznání závazku, je závazek oceněn v souladu s požadavky odstavce 57 a dojde-li k nárůstu čistých aktiv, je tento nárůst uznán jako výnos. Dojde-li následně ke snížení závazku z důvodu uskutečnění zdanitelné události nebo splnění podmínky, je toto snížení závazku uznáno jako výnos.

Existující povinnosti uznané jako závazky

50. **Existující povinnost z titulu nesměnné transakce, která splňuje definici závazku, bude uznána jako závazek pouze a jedině když:**
- (a) **je pravděpodobné, že ke splnění povinnosti bude třeba odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál; a**
 - (b) **hodnota povinnosti může být spolehlivě odhadnuta.**

Existující povinnost

51. Existující povinnost je povinnost jednat či konat určitým způsobem a může vést ke vzniku závazku týkajícího se jakékoliv nesměnné transakce. Existující povinnosti mohou být uloženy ustanoveními v zákonech a předpisech nebo závaznými ujednáními upravujícími základní podmínky transferů. Mohou rovněž vzniknout z obvyčejného provozního prostředí, například uznáním předem přijatých příjmů.
52. V mnoha případech jsou daně vybírány a aktiva převáděna účetním jednotkám veřejného sektoru na základě zákonů, předpisů nebo ostatních závazných ujednání, které ukládají ustanovení, že musí být použity na určité účely. Například:
- (a) daně, jejichž využití je omezeno zákony nebo předpisy ke stanoveným účelům;
 - (b) transfery stanovené závazným ujednáním, které obsahuje podmínky:
 - (i) ústředních vlád pro vlády krajské, vnitrostátní či místní vlády;

VÝNOSY Z NESMĚNNÝCH TRANSAKČÍ
(DANĚ A TRANSFERY)

- (ii) vnitrostátních/krajských vlád pro vlády místní;
 - (iii) vlád pro ostatní jednotky veřejného sektoru;
 - (iv) pro vládní instituce zřízené zákony a předpisy k vykonávání určitých funkcí, které mají provozní nezávislost, jako statutární úřady, místní agentury nebo úřady; a
 - (v) dárcovských agentur pro vlády a ostatní jednotky veřejného sektoru.
53. Vykazující jednotka může při běžné činnosti přijímat prostředky před tím, než dojde ke zdanitelné události. Za takových okolností je až do uskutečnění zdanitelné události uznán závazek ve výši rovnající se předem přijaté částce.
54. Obdrží-li vykazující jednotka prostředky před existencí závazného ujednání o převodu, uzná předem přijatou částku jako závazek do té doby, než se ujednání stane závazným.

Podmínky převáděného aktiva

55. **Podmínky převáděného aktiva vedou při prvotním uznání ke vzniku existující povinnosti, která bude uznána v souladu s odstavcem 50.**
56. Ustanovení jsou definována v odstavci 7. Odstavce 14–25 poskytují vodítko pro určení, zda je ustanovení podmínkou nebo omezením. Účetní jednotka analyzuje všechna možná ustanovení, která jsou spojena s přítokem prostředků z důvodu určení, zda tato ustanovení ukládají podmínky nebo omezení.

Ocenění závazků při prvotním uznání

57. **Částka uznaná jako závazek musí být nejlepším odhadem částky potřebné na úhradu existující povinnosti k datu vykazání.**
58. Odhad přihlíží k rizikům a nejistotám provázejícím události, které způsobují uznání závazku. Pokud je dopad časové hodnoty peněz významný, závazek bude oceněn současnou hodnotou částky, o které se předpokládá, že bude potřeba ke splnění povinnosti. Tento požadavek je v souladu se zásadami zavedenými v IPSAS 19.

Daně

59. **Účetní jednotka uzná aktivum týkající se daní, jestliže dojde ke zdanitelné události a jsou splněna kritéria pro uznání aktiva.**
60. Prostředky z titulu daní splňují definici aktiva, jestliže účetní jednotka tyto prostředky ovládá jako výsledek minulé události (zdanitelná událost) a očekává, že z těchto prostředků obdrží budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál. Prostředky z titulu daní splňují kritéria pro uznání jako aktivum, jestliže je pravděpodobné, že k přítoku prostředků dojde a může být spolehlivě určena jejich reálná hodnota. Stupeň pravděpodobnosti spojený s přítokem prostředků je určený na základě důkazů, které jsou k dispozici k datu prvotního uznání, což zahrnuje zveřejnění zdanitelné události daňovým poplatníkem, ale neomezuje se pouze na ně.
61. Daňový výnos vzniká pouze vládě, která daň ukládá, a ne jiným jednotkám. Například, uloží-li ústřední vláda daň, která je vybírána agenturou vykonávající správu daní, aktiva a výnosy případnou vládě, ne agentuře vykonávající správu daní. Navíc tam, kde ústřední vláda uvalí daň z obratu, jejíž celý výtěžek podle trvalého rozpočtového určení předá vnitrostátním vládám, ústřední vláda uzná aktiva a výnosy z daně a dále snížení aktiv a náklady související s převodem vnitrostátním vládám. Vnitrostátní vlády uznají aktiva a výnosy z převodu. Jestliže jediná účetní jednotka vybírá daně jménem několika jiných jednotek, působí jako zástupce všech těchto jednotek. Například jestliže vnitrostátní agentura vykonávající správu daní vybírá daň z příjmu pro vnitrostátní vládu a některé samosprávy, neuznává výnosy týkající se vybraných daní, ale aktiva a výnosy týkající se daní spíše uznají individuální vlády, které daně uvalily.
62. Daně nesplňují definici vkladů vlastníků, protože placení daní nedává daňovým poplatníkům právo obdržet přiděly budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu účetní jednotkou během jejího trvání nebo přiděly jakéhokoliv přebytku aktiv nad závazky v případě zrušení vlády. Placení daní také daňovým poplatníkům neposkytuje vlastnické právo ve vládě, které může být prodáno, směněno, převedeno nebo zpětně odkoupeno.
63. Daně splňují definici nesměnné transakce, protože daňový poplatník převádí výnosy vládě, aniž by výměnou přímo obdržel přibližně stejnou hodnotu. Zatímco daňový poplatník může mít užitek z řady vládou zavedených sociálních politik, tyto politiky nejsou poskytovány přímo jako protihodnota za zaplacené daně.
64. Jak je uvedeno v odstavci 52, některé daně jsou vybírány na určité účely. Je-li po vládě požadováno uznání závazku týkajícího se jakýchkoliv podmínek vztahujících se k aktivům uznaným jako důsledek daně vybírané na určitý účel, neuznává vláda výnos do té doby, než bude splněna podmínka a snížen závazek. Nicméně ve většině případů se neočekává, že daně vybírané na určité

VÝNOSY Z NESMĚNNÝCH TRANSAKČÍ
(DANĚ A TRANSFERY)

účely povedou ke vzniku závazku, protože určité účely lze považovat za omezení a nikoliv za podmínky.

Zdanitelná událost

65. V mnoha jurisdikcích jsou vybírány podobné typy daní. Pro určení, co je zdanitelnou událostí pro různé vybírané daně, vykazující jednotka analyzuje daňový zákon ve své jurisdikci. Jestliže není v zákonech a předpisech uvedeno jinak, je pravděpodobné, že zdanitelnou událostí u:
- (a) daně z příjmu je zdanitelný příjem vydělaný daňovým poplatníkem během zdaňovacího období;
 - (b) daně z přidané hodnoty je realizace zdanitelné činnosti daňovým poplatníkem během zdaňovacího období;
 - (c) další daně ze zboží, výrobků a služeb je nákup či prodej zdanitelného zboží a služeb během zdaňovacího období;
 - (d) celního poplatku je pohyb zboží a služeb podléhajících clu přes celní hranice;
 - (e) dědické daně je smrt osoby vlastníci majetek podléhající dani; a
 - (f) majetkové daně je uplynutí data, ke kterému jsou daně vybírány, nebo období, za které je daň vybírána, je-li daň vybírána periodicky.

Předem přijaté daňové příjmy

66. V souladu s definicemi aktiv, závazků a s požadavky odstavce 59 jsou prostředky z daní přijaté před uskutečněním zdanitelné události uznány jako aktivum a závazek (předem přijaté příjmy), protože událost, na jejímž základě účetní jednotce vzniká nárok na daně, ještě nenastala a kritéria pro uznání daňového výnosu ještě nebyla splněna (viz odstavec 59), přestože účetní jednotka již prostředky obdržela. Předem přijaté příjmy týkající se daní se podstatně neliší od ostatních předem přijatých příjmů, a tak je do té doby, než nastane zdanitelná událost, uznán závazek. Nastane-li zdanitelná událost, je zrušen závazek a uznán výnos.

Ocenění aktiv z titulu daňových transakcí

67. V souladu s požadavky odstavce 42 jsou aktiva z titulu daňových transakcí oceněna na úrovni jejich reálné hodnoty k datu nabytí. Aktiva z titulu daňových transakcí jsou oceněna nejlepším odhadem přítoku prostředků do účetní jednotky. Vykazující jednotky vytvoří účetní pravidla pro oceňování aktiv z titulu daňových transakcí, která budou v souladu s požadavky odstavce 42. Účetní pravidla pro odhad těchto aktiv budou přihlížet jak k pravděpodobnosti, že vláda získá prostředky z titulu daňových transakcí, tak i k reálné hodnotě výsledných aktiv.

68. Tam, kde existuje časový odstup mezi zdanitelnou událostí a výběrem daní, mohou účetní jednotky veřejného sektoru spolehlivě ocenit aktiva vzniklá v souvislosti s daňovými transakcemi například použitím statistických modelů založených na historii výběru určité daně v předchozích obdobích. Tyto modely budou brát v úvahu načasování peněžních příjmů od daňových poplatníků, daňových přiznání zpracovaných daňovými poplatníky a vztah nárokových daní k dalším událostem v ekonomice. Oceňovací modely budou také přihlížet k dalším faktorům, jako například:
- (a) daňový zákon umožňující daňovým poplatníkům delší období k podávání daňových přiznání než je to, za které má vláda povoleno zveřejnit účetní závěrku pro všeobecné použití;
 - (b) daňoví poplatníci nestihnou podat včas daňová přiznání;
 - (c) oceňování nepeněžních aktiv pro účely vyměření daní;
 - (d) složitosti daňového zákona vyžadující prodloužení období pro vyměření daní od určitých daňových poplatníků;
 - (e) možnost, že finanční a politické náklady přísného vynucování daňových zákonů a výběru všech daní, na které má vláda nárok, mohou převážit nad přijatým prospěchem;
 - (f) daňový zákon dovolující daňovým poplatníkům pozdržet placení některých daní; a
 - (g) různé okolnosti, které jsou vlastní jednotlivým druhům daní a jurisdikcím.
69. Použití statistických modelů pro oceňování aktiv a výnosů z titulu daňových transakcí může mít za následek, že nynější částka uznaných aktiv a výnosů se může lišit od částek nárokových od daňových poplatníků v následujících účetních obdobích s ohledem na běžné účetní období. Opravy odhadů jsou prováděny v souladu s IPSAS 3.
70. V některých případech nemohou být aktiva z titulu daňových transakcí a související výnosy spolehlivě vyčísleny do té doby, než od zdanitelné události uplyne nějaký čas. K tomu může dojít, jestliže je daňový základ nestálý a spolehlivý odhad není možný. V mnoha případech mohou být aktiva a výnosy uznány v období následujícím po období výskytu zdanitelné události. Nicméně existují výjimečné okolnosti, kdy uplyne několik účetních období, než následkem zdanitelné události dojde k přítoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, který vyhovuje definici aktiva a splňuje kritéria pro uznání jako aktivum. Například určení a spolehlivé ocenění dlužné částky dědické daně týkající se značně rozsáhlé pozůstalosti obsahující celou řadu drahocenných starožitností a uměleckých děl vyžadujících ohodnocení odborníkem, může trvat několik let. Proto uznávací kritéria nemusí být splněna až do té doby, než je platba obdržena nebo je splatná.

Výdaje financované prostřednictvím daňového systému a daňové úlevy

71. **Daňové výnosy budou zjišťovány v částkách v hrubé výši. Nebudou od nich odečítány výdaje financované prostřednictvím daňového systému.**
72. V některých jurisdikcích používá vláda daňový systém jako pohodlný způsob, jak platit daňovým poplatníkům příspěvky, které by jinak byly vypláceny jiným způsobem, například vypsáním šeku, přímým vkladem částky na bankovní účet daňového poplatníka nebo vyrovnáním jiného účtu daňového poplatníka. Například vláda může obyvatelstvu hradit část pojistného na zdravotní pojištění, aby toto pojištění podpořila, buď snížením daňového závazku jednotlivce, provedením platby šekem nebo zaplacením částky přímo pojišťovací společnosti. V těchto případech je částka splatná bez ohledu na to, zda jednotlivec platí daně. Následkem toho je tato částka náklad vlády a je odděleně vykázána ve Výkazu o finanční výkonnosti. Daňové výnosy jsou zvýšeny o hodnotu jakýchkoliv výdajů financovaných prostřednictvím daňového systému.
73. **Daňové výnosy nebudou vyjádřeny na hrubé bázi navýšené o částku daňových úlev.**
74. Ve většině jurisdikcí používají vlády daňový systém k podpoře určitého finančního chování a k odrazení od jiného chování. Například je v některých jurisdikcích vlastníkům domů dovoleno odečíst hypoteční úroky a majetkové daně od jejich hrubého příjmu při výpočtu zdanitelného příjmu. Tyto typy výhod jsou dostupné pouze pro daňové poplatníky. Jestliže jednotka (včetně fyzické osoby) neplatí daň, nemá k této výhodě přístup. Tyto typy výhod se označují jako daňové úlevy. Daňové úlevy jsou ušlými výnosy, ne náklady, a nedávají vznik přítokům a odtokům prostředků – tj. nedávají vznik aktivům, závazkům, výnosům nebo nákladům vlády provádějící zdanění.
75. Nejdůležitějším rozdílem mezi výdaji financovanými prostřednictvím daňového systému a daňovými úlevami je ten, že u výdajů financovaných prostřednictvím daňového systému je částka příjemcům k dispozici bez ohledu na to, zda platí daně nebo používají zvláštní mechanismus k placení daní. IPSAS 1 zakazuje kompenzaci položek výnosů a nákladů, pakliže ji nepovoluje jiný standard. Kompenzace daňových výnosů a výdajů financovaných prostřednictvím daňového systému není povolena.

Transfery

76. **S výhradou ustanovení v odstavci 98 uzná účetní jednotka aktivum týkající se transferů, jestliže převáděné prostředky vyhovují definici aktiva a splňují kritéria pro uznání jako aktivum.**
77. Transfery zahrnují dotace, odpuštění dluhu, pokuty a penále, dědictví, dary a zboží, výrobky a služby v naturáliích. Všechny tyto položky mají společnou vlastnost, že převádějí prostředky z jedné jednotky do druhé, aniž by směnou poskytovaly přibližně stejné hodnoty, a nejsou daněmi definovanými tímto standardem.
78. Transfery splňují definici aktiva, jestliže účetní jednotka tyto prostředky ovládá jako výsledek minulé události (transfer) a očekává, že z těchto prostředků obdrží budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál. Transfery splňují kritéria pro uznání jako aktivum, jestliže je pravděpodobné, že k přítoku prostředků dojde a může být spolehlivě určena jejich reálná hodnota. Za určitých okolností, například když věřitel odpustí závazek, může dojít k poklesu účetní hodnoty dříve uznaného závazku. V těchto případech účetní jednotka namísto uznání aktiva jako důsledku transferu sníží účetní hodnotu závazku.
79. Účetní jednotka získá kontrolu nad převáděnými prostředky buď tím, že jí byly prostředky převedeny, nebo tím, že má vynutitelný nárok vůči převádějícímu. Mnohá ujednání o převodu prostředků se stanou pro všechny strany závaznými dříve, než dojde k převodu prostředků. Nicméně někdy jedna účetní jednotka slíbí, že prostředky převede, ale neudělá to. Z toho vyplývá, že aktiva, závazky anebo výnosy budou uznány pouze, pokud je nárok vynutitelný a účetní jednotka určí jako pravděpodobné, že dojde k přítoku prostředků. Až do té doby účetní jednotka nemůže vyloučit nebo regulovat přístup třetích stran k užitkům z prostředků navržených k transferu.
80. Transfery prostředků splňující definici vkladů vlastníků nejsou příčinou vzniku výnosů. Ujednání, která specifikují, že účetní jednotka poskytující prostředky má nárok na přiděly budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu během trvání účetní jednotky příjemce nebo na přiděl jakéhokoliv přebytku aktiv nad závazky v případě zrušení účetní jednotky příjemce nebo která specifikují, že účetní jednotka poskytující prostředky získá finanční účast na účetní jednotce, která může být prodána, směněna, převedena nebo zpětně odkoupena, jsou v podstatě souhlasem s provedením vkladu vlastníků.
81. Transfery splňují definici nesměnné transakce, protože převádějící poskytuje prostředky účetní jednotce příjemce, aniž by účetní jednotka příjemce výměnou poskytla přibližně stejnou hodnotu. Jestliže je v ujednání stanoveno, že účetní jednotka příjemce má výměnou poskytnout přibližně stejnou

VÝNOSY Z NESMĚNNÝCH TRANSAKČÍ (DANĚ A TRANSFERY)

hodnotu, ujednání není dohodou o převodu, ale smlouvou o směnné transakci, která by měla být zachycena podle IPSAS 9.

82. Účetní jednotka analyzuje všechna ustanovení obsažena v dohodách o převodech za účelem rozhodnutí, zda při přijetí převáděných prostředků vzniká závazek.

Ocenění převáděných aktiv

83. V souladu s požadavky odstavce 42 jsou převáděná aktiva oceněna na úrovni jejich reálné hodnoty k datu nabytí. Účetní jednotky vytvoří účetní pravidla pro uznávání a oceňování aktiv, která budou v souladu s požadavky IPSAS. Jak bylo uvedeno dříve, zásoby, pozemky, budovy, zařízení nebo investice do nemovitostí získané nesměnnými transakcemi jsou nejprve oceněny na úrovni reálné hodnoty k datu nabytí v souladu s požadavky IPSAS 12, 16 a 17. Finanční nástroje včetně pohledávaných peněžních prostředků a transferů splňující definici finančního nástroje a ostatní aktiva budou také oceněny na úrovni reálné hodnoty k datu nabytí v souladu s odstavcem 42 a příslušným účetním pravidlem.

Odpuštění dluhu a převzetí závazku

84. Věřitelé se někdy zřeknou svých práv vybírat dluh, který jim dluží účetní jednotka veřejného sektoru, de facto tím dluh zruší. Například ústřední vláda může zrušit půjčku místní vlády. Za takových okolností uzná místní vláda přírůstek čistých aktiv, protože dříve uznaný závazek zanikl.
85. Za předpokladu, že odpuštění dluhu nespĺňuje definici vkladu vlastníků, uznají účetní jednotky výnosy týkající se odpuštění dluhu, jestliže bývalý dluh již nevyhovuje definici závazku nebo nespĺňuje kritéria pro uznání jako závazek.
86. Tam, kde ovládající jednotka odpustí dluh, který jí dluží zcela vlastněná ovládaná jednotka, nebo převezme její závazky, může být transakce vkladem vlastníků podle popisu v odstavcích 37–38.
87. Výnos z titulu odpuštění dluhu je oceněn na úrovni reálné hodnoty odpuštěného dluhu. Tou bude obvykle účetní hodnota odpuštěného dluhu.

Pokuty a penále

88. Pokuty a penále jsou ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál získaný nebo nárokovaný účetní jednotkou veřejného sektoru od jednotlivce nebo jiné jednotky na základě rozhodnutí soudu nebo jiného soudního orgánu jako důsledek porušení zákonů nebo předpisů jednotlivcem nebo jinou jednotkou. V některých jurisdikcích mohou úředníci vymáhající právo uložit jednotlivcům, u kterých se má za to, že porušili zákon, pokuty a penále. V těchto případech má obvykle jednotlivec na výběr zaplacení pokuty a penále nebo obhajování se u soudu. Tam, kde žalovaný uzavře se žalobcem dohodu,

kteřá obsahuje zaplacení peněžité pokuty místo projednávání případu před soudem, toto zaplacení je uznáno jako pokuta a penále.

89. Pokuty a penále obyčejně vyžadují, aby účetní jednotka převedla určitou částku peněžních prostředků vládě a neuložila vládě žádné povinnosti, které by mohly být uznány jako závazek. Pokuty a penále jako takové jsou uznány jako výnos, jestliže pohledávka vyhovuje definici aktiva a splňuje kritéria pro uznání jako aktivum stanovené v odstavci 31. Jak je uvedeno v odstavci 12, tam, kde účetní jednotka vybírá pokuty a penále jakožto zástupce, pokuty a penále nebudou výnosem inkasující jednotky. Aktiva z titulu pokut a penále jsou oceněna nejlepším odhadem přítoku prostředků do účetní jednotky.

Dědictví

90. Dědictví je transferem uskutečněným v souladu s ustanoveními závěti zemřelé osoby. Minulá událost vedoucí k ovládnání prostředků představující budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál z dědictví nastane, jestliže účetní jednotka má vynutitelný nárok, například při smrti zůstavitele nebo schválení nabytí dědictví, v závislosti na zákonech příslušné jurisdikce.
91. Dědictví splňující definici aktiva jsou uznána jako aktiva a výnosy, je-li pravděpodobné, že účetní jednotce přinesou budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál a může být spolehlivě zjištěna reálná hodnota aktiv. Určování pravděpodobnosti přítoku budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu může být problematické, jestliže mezi smrtí zůstavitele a získáním aktiv účetní jednotkou uplyne nějaká doba. Účetní jednotka musí rozhodnout, jestli je majetek zemřelé osoby dostatečný k uspokojení všech z něj vyplývajících nároků a k uspokojení všech dědictví. Je-li závěť zpochybněna, bude to mít vliv na pravděpodobnost přítoku aktiv do účetní jednotky.
92. Reálná hodnota děděných aktiv je určena stejným způsobem jako u darů podle popisu v odstavci 97. V jurisdikcích, ve kterých jsou pozůstalosti předmětem zdanění, mohl již daňový úřad zjistit reálnou hodnotu aktiv děděných účetní jednotkou a účetní jednotka může mít tuto hodnotu k dispozici. Dědictví jsou oceněna na úrovni reálné hodnoty přijatých nebo pohledávaných prostředků.

Dary včetně zboží a výrobků v naturáliích

93. Dary jsou dobrovolné transfery aktiv zahrnující peněžní prostředky nebo jiná peněžní aktiva, zboží, výrobky a služby v naturáliích, která jedna jednotka převede jiné jednotce, obvykle bez ustanovení. Převádějícím může být jednotka nebo jednotlivec. Minulou událostí vedoucí k ovládnání prostředků představujících budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál je u darů peněžních prostředků nebo jiných peněžních aktiv a zboží a výrobků v naturáliích obvykle příjem daru. Uznávání darů nebo služeb v naturáliích je upraveno dále v odstavcích 98-103.

VÝNOSY Z NESMĚNNÝCH TRANSAKČÍ
(DANĚ A TRANSFERY)

94. Zboží a výrobky v naturáliích jsou hmotná aktiva bezúplatně převedená účetní jednotce v nesměnné transakci, která však mohou podléhat ustanovením. Externí pomoc poskytnutá organizacemi pro mnohostranný či dvoustranný rozvoj často zahrnuje složku zboží a výrobků v naturáliích.
95. Dary (jiné než služby v naturáliích) jsou uznány jako aktiva a výnosy, je-li pravděpodobné, že účetní jednotka získá budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, a může být spolehlivě stanovena reálná hodnota aktiva. U darů často dochází k tomu, že vlastní darování i převod právního nároku probíhají současně. Za takových okolností není pochyb o tom, že účetní jednotka získá budoucí ekonomický prospěch.
96. Zboží a výrobky v naturáliích jsou uznány jako aktiva, když jsou obdrženy nebo o jejich obdržení existuje závazné ujednání. Není-li obdržení zboží a výrobků v naturáliích spojeno s podmínkami, je výnos uznán okamžitě. Je-li spojeno s podmínkami, je uznán závazek; při splnění podmínek je závazek snížen a je uznán výnos.
97. Dary včetně zboží a výrobků v naturáliích jsou při prvotním uznání oceněny na úrovni jejich reálné hodnoty k datu nabytí, která může být zjištěna s odkazem na aktivní trh nebo odborným odhadem. Ocenění aktiva je obvykle provedeno členem oceňovací profesní organizace, který je držitelem uznávané příslušné profesní kvalifikace. Reálná hodnota mnoha aktiv je ihned zjistitelná odkazem na kótované ceny likvidního aktivního trhu. Například současné tržní ceny mohou být obvykle zjištěny u pozemků, nespécifických budov, motorových vozidel a mnoha typů zařízení a vybavení.

Služby v naturáliích

98. **Účetní jednotka může, ale nemusí, uznat služby v naturáliích jako výnos a aktivum.**
99. Služby v naturáliích jsou služby poskytované jednotlivci účetním jednotkám veřejného sektoru v rámci nesměnných transakcí. Tyto služby vyhovují definici aktiva, protože účetní jednotka ovládá prostředky, ze kterých očekává přítok budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu. Tato aktiva jsou však ihned spotřebována a za účelem vyjádření spotřeby těchto služeb v naturáliích je také uznána transakce ve stejné hodnotě. Například veřejná škola, která obdrží od učitelských pomocníků dobrovolné služby, jejichž hodnota může být spolehlivě oceněna, může uznat zvýšení aktiva a výnosu a snížení aktiva a nákladu. Účetní jednotka v mnoha případech uzná náklad na spotřebu služeb v naturáliích. Nicméně služby v naturáliích také mohou být používány při zhotovení aktiva. V tomto případě je uznaná hodnota týkající se služeb v naturáliích obsažena v pořizovacích nákladech zhotovovaného aktiva.

100. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou být příjemci služeb v naturáliích na základě dobrovolných nebo nedobrovolných projektů fungujících ve veřejném zájmu, například:
- (a) technická podpora od vlád a mezinárodních organizací;
 - (b) po osobách usvědčených ze spáchání přestupků může být požadováno provedení veřejně prospěšných prací pro účetní jednotku veřejného sektoru;
 - (c) veřejné nemocnice mohou obdržet služby od dobrovolníků;
 - (d) veřejné školy mohou obdržet dobrovolné služby od rodičů jako učitelských pomocníků nebo členů správní rady; a
 - (e) místní vlády mohou obdržet služby od dobrovolných hasičů.
101. Některé služby v naturáliích nevyhoví definici aktiva, protože účetní jednotka dostatečně neovládá poskytované služby. Za jiných okolností může účetní jednotka ovládat služby v naturáliích, ale nemůže je spolehlivě ocenit a nespĺňují tedy kritéria pro uznání jako aktivum. Účetní jednotky však mohou být schopny určit reálnou hodnotu určitých služeb v naturáliích, jako jsou odborné a další služby v naturáliích, které jsou jinak snadno dostupné na národním nebo mezinárodním trhu. Účetní jednotka může při určování reálné hodnoty typů služeb v naturáliích popsaných v odstavci 100 usoudit, že hodnota služeb není významná. V mnoha případech jsou služby v naturáliích poskytované málo nebo vůbec zaškolenými osobami a podstatně se liší od služeb, které by účetní jednotka získala v případě nedostupnosti služeb v naturáliích.
102. Díky mnoha neurčitostem souvisejícím se službami v naturáliích včetně uplatnění schopnosti služby ovládat a stanovit jejich reálnou hodnotu, nevyžaduje tento standard uznání služeb v naturáliích. Nicméně odstavec 108 doporučuje zveřejnění povahy a typu služeb v naturáliích získaných během účetního období. Stejně jako u všech zveřejnění se služby v naturáliích zveřejní pouze tehdy, pokud jsou významné. Pro některé účetní jednotky veřejného sektoru nejsou služby poskytované dobrovolníky významné co do částky, ale mohou být významné svoji povahou.
103. Při tvorbě účetních pravidel týkajících se třídy služeb v naturáliích jsou zvažovány různé faktory včetně vlivu těchto služeb v naturáliích na finanční situaci, výkonnost a peněžní toky účetní jednotky. Účetní pravidlo vytvořené účetní jednotkou týkající se uznávání aktiv může být ovlivněno rozsahem, v jakém je účetní jednotka při plnění svých cílů závislá na třídě služeb v naturáliích. Například účetní jednotka, která je při plnění svých cílů závislá na třídě služeb v naturáliích, může pravděpodobněji uznávat ty služby v naturáliích, které vyhovují definici aktiva a splňují uznávací kritéria. Při rozhodování o uznání třídy služeb v naturáliích jsou také brány v úvahu postupy podobných účetních jednotek pohybujících se v podobném prostředí.

Přísliby

104. Přísliby jsou nevynutitelné sliby převést aktiva účetní jednotce příjemce. Přísliby nevyhovují definici aktiva, protože účetní jednotka příjemce není schopna kontrolovat přístup převádějícího k budoucímu ekonomickému prospěchu nebo využitelnému potenciálu přislíbeného předmětu. Účetní jednotky neuznají přislíbené předměty jako aktiva nebo výnosy. Je-li přislíbený předmět následně převeden účetní jednotce příjemce, je uznán jako dar podle výše uvedených odstavců 93 – 97. Přísliby si mohou zasloužit zveřejnění jako podmíněná aktiva v souladu s požadavky IPSAS 19.

Předem přijaté transfery

105. Tam, kde účetní jednotka obdrží prostředky před tím, než se ujednání o převodu stane závazným, jsou prostředky uznány jako aktivum, pokud vyhovují definici aktiva a splňují kritéria pro uznání jako aktivum. Není-li ujednání o převodu dosud závazné, uzná účetní jednotka také předem přijatý závazek. Předem přijaté příjmy týkající se transferů nejsou zásadně odlišné od jiných předem přijatých příjmů, závazek je tedy uznán do té doby, než nastane událost, na jejímž základě se ujednání o transferu stane závazným, a budou splněny všechny ostatní smluvní podmínky. Nastane-li tato událost a jsou-li všechny ostatní smluvní podmínky splněny, je vyrovnán závazek a uznán výnos.

Zveřejnění

106. Účetní jednotka zveřejní v účetních výkazech nebo v poznámkách k účetní závěrce pro všeobecné použití:
- (a) částku uznaných výnosů z nesměnných transakcí za období po hlavních třídách tak, aby samostatně zobrazila:
 - (i) daně podle hlavních tříd; a
 - (ii) transfery podle hlavních tříd;
 - (b) částku uznaných pohledávek týkajících se nesměnných výnosů;
 - (c) částku uznaných závazků týkajících se převáděných aktiv podléhajícím podmínkám;
 - (d) částku uznaných aktiv podléhajícím omezením a povahu těchto omezení;
 - (e) existenci a částky jakýchkoliv předem přijatých příjmů týkajících se nesměnných transakcí; a
 - (f) částku jakýchkoliv prominentých závazků.
107. Účetní jednotka zveřejní v poznámkách k účetní závěrce pro všeobecné použití:

- (a) **přijátá účetní pravidla upravující uznávání výnosů z nesměnných transakcí;**
 - (b) **u hlavních tříd výnosů z nesměnných transakcí východiska pro vyčíslení reálné hodnoty přitékajících prostředků;**
 - (c) **u hlavních tříd daňových výnosů, které nemůže účetní jednotka během období, ve kterém dochází ke zdanitelné události, spolehlivě ocenit, informace o povaze daně; a**
 - (d) **povahu a typ hlavních tříd dědictví a darů s odděleným uvedením hlavních druhů zboží a výrobků v naturáliích.**
108. Účetním jednotkám se doporučuje zveřejnit povahu a typ hlavních tříd služeb v naturáliích, včetně těch, které nebyly uznány. Účetní jednotka zveřejní údaje týkající se třídy služeb v naturáliích podle míry její závislosti na této třídě služeb v naturáliích.
109. Zveřejnění požadovaná v odstavcích 106 a 107 pomáhají vykazující jednotce splnit cíle účetního výkaznictví, jak jsou stanoveny v IPSAS 1, kterými jsou poskytovat informace pro rozhodování a ukázat odpovědnost účetní jednotky za jí svěřené prostředky.
110. Zveřejnění hlavních tříd výnosů pomáhá uživatelům činit uvědomělá rozhodnutí o tom, jak je účetní jednotka vystavena jednotlivým výnosovým tokům.
111. Podmínky a omezení ukládají limity při využívání aktiv, která ovlivňují činnost účetní jednotky. Zveřejnění částky uznaných závazků týkajících se podmínek a částky aktiv podléhajících omezením pomáhá uživatelům činit uvědomělá rozhodnutí o schopnosti účetní jednotky používat svá aktiva podle své vlastní vůle. Účetním jednotkám se doporučuje rozložit informace, jejichž zveřejnění požaduje odstavec 106(c), po jednotlivých třídách.
112. Odstavec 106(e) požaduje, aby účetní jednotky zveřejnily existenci předem přijatých příjmů týkajících se nesměnných transakcí. Tyto závazky s sebou nesou riziko, že účetní jednotka bude muset obětovat budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, jestliže nedojde ke zdanitelné události nebo se ujednání o transferu nestane závazným. Zveřejnění těchto předem přijatých příjmů pomáhá uživatelům činit rozhodnutí o budoucích výnosech a čistých aktivech účetní jednotky.
113. Jak je uvedeno v odstavci 68, v mnoha případech může být účetní jednotka schopna ocenit aktiva a výnosy z titulu daňových transakcí například za pomoci statistických modelů. Nicméně mohou existovat výjimečné okolnosti, za kterých není účetní jednotka schopna spolehlivě ocenit vzniklá aktiva a výnosy, do té doby, než dojde k uplynutí jednoho nebo více účetních období od nastání zdanitelné události. V těchto případech účetní jednotka zveřejní povahu a hlavní třídy daní, které nemohly být spolehlivě oceněny, a tudíž

uznány během účetního období, ve kterém došlo ke zdanitelné události. Tato zveřejnění pomáhají uživatelům činit uvědomělá rozhodnutí o budoucích výnosech a čistých aktivech účetní jednotky.

114. Odstavec 107(d) požaduje, aby účetní jednotky zveřejnily povahu a hlavní třídy přijatých darů a dědictví. Tyto přítoky prostředků jsou přijaté na základě vůle převádějícího, která účetní jednotku vystavuje riziku, že v příštích účetních obdobích se tyto zdroje prostředků mohou významným způsobem změnit. Taková zveřejnění pomáhají uživatelům činit uvědomělá rozhodnutí o budoucích výnosech a čistých aktivech účetní jednotky.
115. Tam, kde služby v naturálních vyhovují definici aktiva a splňují kritéria pro uznání jako aktivum, se mohou účetní jednotky rozhodnout tyto služby v naturálních uznávat a oceňovat je na úrovni jejich reálné hodnoty. Odstavec 108 doporučuje účetní jednotce zveřejnit informace o povaze a typu všech přijatých služeb v naturálních, ať již jsou uznané nebo ne. Taková zveřejnění mohou uživatelům pomoci činit uvědomělá rozhodnutí o tom, jak takové služby přispěly k dosažení cílů účetní jednotky v účetním období a o závislosti účetní jednotky na takových službách při dosahování svých cílů v budoucnu.

Přechodná ustanovení

116. **Od účetních jednotek se nevyžaduje, aby změnila svá účetní pravidla týkající se uznávání a oceňování daňových výnosů pro účetní období počínající nějakým datem v průběhu pěti let následujících od data prvního přijetí tohoto standardu.**
117. **Od účetních jednotek se nevyžaduje, aby změnila svá účetní pravidla týkající se uznávání a oceňování jiných výnosů z nesměnných transakcí, než jsou výnosy z daní, pro účetní období počínající nějakým datem v průběhu tří let následujících od data prvního přijetí tohoto standardu.**
118. **Změny účetních pravidel týkajících se uznávání a oceňování výnosů z nesměnných transakcí, ke kterým dojde před uplynutím pětileté lhůty povolené v odstavci 116 nebo tříleté lhůty povolené v odstavci 117, mají být provedeny pouze proto, aby byly více v souladu s účetními pravidly tohoto standardu. Účetní jednotky mohou měnit svá účetní pravidla týkající se výnosů z nesměnných transakcí dle třídy případ od případu.**
119. **Využije-li účetní jednotka přechodných ustanovení v odstavcích 116 a 117, tuto skutečnost zveřejní. Účetní jednotka také zveřejní, jaké třídy výnosů z nesměnných transakcí jsou uznávány v souladu s tímto standardem, jaké jsou uznávány podle účetních pravidel, která nejsou v souladu s požadavky tohoto standardu, a pokrok účetní jednotky se zavedením účetních pravidel, která jsou v souladu s tímto standardem. Účetní jednotka zveřejní plán pro zavedení účetních pravidel, která jsou v souladu s tímto standardem.**

120. **Využije-li účetní jednotka přechodných ustanovení ve druhém nebo následujícím účetním období, zveřejní podrobnosti o třídách výnosů z nesměnných transakcí, které byly dříve uznané na jiném základě, ale které jsou nyní uznány v souladu s tímto standardem.**
121. Přechodná ustanovení mají za cíl poskytnout účetním jednotkám lhůtu na vytvoření spolehlivých modelů pro vyčíslování výnosů z nesměnných transakcí během přechodného období. Účetní jednotky mohou přijmout účetní pravidla pro uznávání výnosů z nesměnných transakcí, která nevyhovují ustanovením tohoto standardu. Přechodná ustanovení dovolují účetním jednotkám tento standard používat přírůstkově pro různé třídy výnosů z nesměnných transakcí. Například účetní jednotky mohou být schopny uznávat a vyčíslovat majetkové daně a některé třídy transferů v souladu s tímto standardem od data aplikace, ale může být zapotřebí až pěti let k plnému vyvinutí spolehlivého modelu pro oceňování výnosů z daně z příjmů.
122. Tam, kde účetní jednotka využívá přechodných ustanovení tohoto standardu, mohou být účetní pravidla pro každou třídu výnosů z nesměnné transakce změněna pouze tak, aby byla více v souladu s tímto standardem. Účetní jednotka si může ponechat stávající účetní pravidla do té doby, než se rozhodne plně aplikovat ustanovení tohoto standardu nebo než vyprší přechodná ustanovení, podle toho, co nastane dříve, nebo je může postupně měnit za účelem aplikace požadavků tohoto standardu. Účetní jednotka například může změnit pravidla z uznávání na peněžní bázi na modifikovanou peněžní nebo modifikovanou akruální bázi před plným přijetím tohoto standardu.
123. Požadavky na zveřejnění uvedené v odstavci 119 pomáhají uživatelům sledovat pokrok účetní jednotky v přizpůsobování účetních pravidel požadavkům tohoto standardu během účetních období, ve kterých jsou aplikována přechodná ustanovení. Toto zveřejnění napomáhá cíli plné odpovědnosti a průhlednosti.

Datum účinnosti

124. **Tento IPSAS nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 30. červnem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.**
125. 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.

Implementační příručka

Ocenění, uznání a zveřejnění výnosů z nesměnných transakcí – příklady

Tato příručka doplňuje IPSAS 23, ale není jeho součástí.

Příklad 1: Daň z příjmu (odstavec 65)

- IG1. Ústřední vláda (vykazující jednotka) uvalí dvacetipětiprocentní daň na osobní příjem získaný v tuzemsku. Od zaměstnavatelů je požadováno, aby daně sráželi ze mzdy a každý měsíc tyto srážky poukazovali vládě. Od jednotlivců majících jiný významný příjem než mzdu (například investice) je požadováno, aby čtvrtletně prováděli platby ve výši odhadované daně. Jednotlivci navíc musí do 15. dubna následujícího roku po zdaňovacím období (kalendářní rok) vyplňovat pro daňový úřad daňové přiznání a do uvedeného data musí zaplatit zbývající dlužnou daň (nebo požadovat vrácení peněz). Účetní období vlády končí 30. června.
- IG2. Vláda ovládá výnosy – splatnou daň z příjmu – když nastane zdanitelná událost, kterou je výdělek zdanitelného příjmu daňovými poplatníky. Vláda na konci účetního období uzná aktiva a výnosy týkající se daně z osobního příjmu vydělaného během účetního období v rozsahu, v jakém je schopna je spolehlivě ocenit. Budou také uznána aktiva a výnosy týkající se daně z příjmu vydělaného v předchozích obdobích, které až do současného účetního období nevyhovovala definici aktiva nebo nespĺňovala kritéria pro uznání jako aktivum.

Příklad 2: Ocenění daňových výnosů (odstavce 67 - 70)

- IG3. Ústřední vláda (vykazující jednotka) uvalí v rámci své jurisdikce daň z příjmu na veškeré osobní příjmy. Daň byla poprvé uvalena nějakých sedmdesát let před současným účetním obdobím a statistická data o zdanění jsou k dispozici za celé sedmdesátileté období. Zdaňovacím a účetním obdobím je období od 1. ledna do 31. prosince. Daňoví poplatníci musí každým rokem do 30. dubna vyplnit daňové přiznání a do 30. června uhradit nezaplacené daně. Zákony požadují, aby vláda předložila ověřenou konsolidovanou účetní závěrku pro všeobecné použití nejpozději do 31. března.
- IG4. Výnos z daně z příjmu by měl být uznán v účetním období, ve kterém došlo ke zdanitelné události, tj. vydělení zdanitelného příjmu. Protože systém pro správu daní neumožňuje vládě přímo vyčíslit splatnou daň z příjmu do té doby, než je zveřejněna účetní závěrka pro všeobecné použití, vyvine vláda model pro nepřímé ocenění splatné daně z příjmu. Vláda využívá historický průběh výběru daně z příjmu ze svých daňových statistik, který porovnává s dalšími pozorovatelnými jevy, za účelem vytvoření spolehlivého modelu. Další jevy mohou zahrnovat jiné ekonomické statistiky jako například hrubý

domácí produkt, finanční jevy jako například splátky daně z příjmů sražené zaměstnavateli, vybírání daně z obratu (je-li taková daň vybírána) a bankovní statistiky shromažďované centrální bankou. Vláda může při tvorbě modelu využít pomoci ekonometrů a oprávněnost modelu prověří externí auditor v souladu s mezinárodními nebo národními auditorskými standardy.

- IG5. Tento model umožňuje vykazující jednotce spolehlivě ocenit aktiva a výnosy náležící vykazující jednotce během účetního období, které jsou poté uznány a zveřejněny v účetní závěrce pro všeobecné použití. Účetní pravidla včetně základních pravidel pro vyčíslení výnosů z daně z příjmů jsou zveřejněna v poznámkách k účetní závěrce pro všeobecné použití. Za těchto okolností může být odhad daňových výnosů pro jedno účetní období v následujícím období revidován. Změny v odhadech jsou v souladu s IPSAS 3 uznány prospektivně.

Příklad 3: Daň z přidané hodnoty (odstavec 65)¹

- IG6. Ústřední vláda (vykazující jednotka) uvalí na všechny prodeje daň z přidané hodnoty (DPH). Daň činí 15 procent z přidané hodnoty a je od zákazníků (daňových poplatníků) vybírána obchodníky při prodeji. Je požadováno, aby velké a střední podniky podávaly daňovému úřadu přiznání k DPH elektronicky každý týden, avšak malé podniky mohou podávat daňová přiznání k DPH v papírové podobě jednou za čtvrtletí.
- IG7. Vláda ovládá prostředky – splatnou DPH – dojde-li ke zdanitelné události, kterou je uskutečnění zdanitelné činnosti během zdaňovacího období, tj. prodej zboží a služeb s přidanou hodnotou. Vláda uzná aktiva a výnosy v účetní závěrce pro všeobecné použití za období, ve kterém došlo ke zdanitelným činnostem, nebo později, jakmile bude moci splatnou daň spolehlivě vyčíslit. V mnoha případech se zdaňovací období nemusí shodovat s účetním obdobím. Za těchto okolností mohou být odhady daňových výnosů pro jedno účetní období v následujícím období revidovány. Změny v odhadech jsou v souladu s IPSAS 3 uznány prospektivně.

Příklad 4: Daň ze zboží a služeb (odstavec 65)

- IG8. Ústřední vláda (vykazující jednotka) uvalí na prodeje zboží a služeb daň ze zboží a služeb (DZS). Daň činí 10 procent z prodaného zboží a služeb. Je požadováno, aby většina prodejců zboží a služeb podávala daňovému úřadu přiznání k DZS elektronicky každý týden. Avšak malé podniky mohou podávat daňová přiznání k DZS v papírové podobě jednou za čtvrtletí.
- IG9. Vláda ovládá prostředky – splatnou DZS – dojde-li ke zdanitelné události, kterou je prodej zdanitelného zboží a služeb během zdaňovacího období.

¹ V některých jurisdikcích se používají zaměnitelné termíny Daň z přidané hodnoty (DPH) a Daň ze zboží a služeb (DZS).

Vláda uzná aktiva a výnosy v účetní závěrce pro všeobecné použití za období, ve kterém došlo k prodejm a nákupům nebo, nemůže-li být splatná daň ke konci účetního období spolehlivě oceněna, později, jakmile může splatnou daň spolehlivě vyčíslit.

Příklad 5: Celní poplatek (odstavec 65)

- IG10. Ústřední vláda (vykazující jednotka) uvalí na všechny dovozy zboží celní poplatek. Poplatky se liší v závislosti na druhu dováženého zboží a jsou nastaveny tak, aby zajistily, že doma vyráběné zboží bude v maloobchodě levnější. Dovážené zboží je drženo ve skladišti pod celní uzávěrou do doby, než dovozce zaplatí poplatek. Je požadováno, aby dovozci předkládali celnímu úřadu dovozní deklarace a okamžitě platili poplatek. Většina dovozců podává tyto deklarace elektronicky před dodáním zboží a provádí bezhotovostní převody prostředků celnímu úřadu, když je zboží vyloženo z lodí nebo letadel nebo když vlaky nebo nákladní auta přejedou celní hranici.
- IG11. Vláda ovládá prostředky – splatný poplatek – dojde-li ke zdanitelné události, kterou je pohyb zboží přes celní hranici. Vláda uzná aktiva a výnosy v účetní závěrce pro všeobecné použití za období, ve kterém došlo k pohybu zboží přes hranici, nebo později, jakmile může splatný poplatek spolehlivě vyčíslit.

Příklad 6: Dědická daň (odstavec 65)

- IG12. Ústřední vláda (vykazující jednotka) uvalí dědickou daň na všechnen majetek v hodnotě vyšší než 500 000 měnových jednotek (MJ). Je požadováno, aby praktičtí lékaři a ředitelé pohřebních ústavů oznamovali daňovému úřadu všechna úmrtí. Odhadce poté provede prozatímní odhad ceny majetku, aby bylo možné rozhodnout, bude-li poplatek splatný. Je požadováno, aby vykonavatelé závěti podali daňovému úřadu soupis majetku, který obsahuje cenu majetku a stanovuje splatný poplatek z majetku. Schválení nabytí dědictví je možné až po zaplacení poplatku. Vzhledem k složitostem zákonů týkající se poslední vůle a častým odvoláním se proti ohodnocení majetku trvá uspořádání dědictví a výběr dlužného poplatku průměrně čtyři roky.
- IG13. Vláda ovládá prostředky – splatnou dědickou daň – dojde-li ke zdanitelné události, kterou je úmrtí osoby vlastníci zdanitelný majetek. Vláda uzná aktiva a výnosy v účetní závěrce pro všeobecné použití za období, ve kterém osoba zemře, nebo později, jakmile může aktiva spolehlivě ocenit.

Příklad 7: Majetková daň (odstavec 65)

- IG14. Místní vláda (vykazující jednotka) uvalí v rámci své jurisdikce daň ve výši jednoho procenta z hodnoty zdanitelného majetku. Účetním obdobím vlády je období od 1. července do 30. června. Daň je vybírána 31. července, výměr daně je vlastníkům majetku zaslán v průběhu července a platba je splatná do 31. srpna. Nejsou-li daně do uvedeného data uhrazeny, vystavují se vlastníci majetku povinnosti uhradit penále ve výši tří procent měsíčně z nezaplacené

částky. Daňové zákony dovolují vládě zabavit a prodat majetek za účelem vybraní nezaplacených daní.

- IG15. Vláda ovládá prostředky – splatnou majetkovou daň – dojde-li ke zdanitelné události, kterou je uplynutí data, ke kterému jsou daně vybírány – 31. července. Vláda uzná aktiva a výnosy v účetní závěrce pro všeobecné použití za období, ve kterém se uvedené datum nachází.

Příklad 8: Předem přijaté příjmy z daně z příjmu (odstavec 66)

- IG16. Vláda A (vykazující jednotka) uvalí v rámci své jurisdikce daň z příjmu na všechny obyvatele. Zdaňovacím a účetním obdobím je období od 1. ledna do 31. prosince. Od daňových poplatníků – osob samostatně výdělečně činných je požadováno zaplacení odhadu jejich roční daňové povinnosti do 24. prosince roku, který bezprostředně předchází počátku daňového roku. Tento odhad je daňovými zákony stanoven ve výši částky posledního dokončeného výměru plus jedné desetiny, pokud daňový poplatník před 24. prosincem neprokáže vysvětlení nižší částky (jestliže se ukáže, že výměr je významně nižší než konečná dlužná částka, je aplikována pokuta). Po konci zdaňovacího období vyplní daňoví poplatníci – osoby samostatně výdělečně činné daňová přiznání a od vlády obdrží přeplatky nebo jí doplatí zbývající část daně.
- IG17. Prostředky získané do 24. prosince od daňových poplatníků – osob samostatně výdělečně činných jsou předem přijatými příjmy daní splatných v následujícím roce. Zdanitelnou událostí je vydělání příjmů ve zdanitelném období, které ještě nezačalo. Účetní jednotka uzná zvýšení aktiv (peněžní prostředky v bance) a zvýšení závazků (předem přijaté platby).

Příklad 9: Dotace vládě jiné úrovně na všeobecné účely (odstavce 14-16, 76)

- IG18. Ústřední vláda (převádějící) poskytne dotaci ve výši 10 milionů MJ místní vládě v socioekonomicky slabé oblasti. Ústava místní vlády (vykazující jednotka) požaduje, aby místní vláda vykonávala různé sociální programy, avšak bez cizí pomoci nemá na provádění všech těchto programů dostatek prostředků. S dotací nejsou spojena žádná ustanovení. Po všech místních vládách je požadováno zpracování a předložení ověřené účetní závěrky pro všeobecné použití.
- IG19. S těmito dotacemi nejsou spojena žádná ustanovení ani žádné povinnosti jednat, transfery jsou tedy uznány jako aktiva a výnosy v účetní závěrce pro všeobecné použití za období, ve kterém jsou místní vládou přijaté nebo pohledávané.

Příklad 10: Transfer s ustanoveními, která nesplňují definici podmínky (odstavce 20-25)

IG20. Ústřední vláda převede peněžní prostředky ve výši 50 milionů MJ účetní jednotce na úrovni vnitrostátní vlády zajišťující sociální bydlení s uvedením, že tato jednotka:

- (i) zvýší fond sociálních bytů o dalších 1 000 jednotek nad všechna další plánovaná zvýšení; nebo
- (ii) převedené peněžní prostředky použije jinými způsoby k podpoře cílů sociálního bydlení.

Není-li splněno ani jedno z těchto ustanovení, musí účetní jednotka příjemce vrátit peněžní prostředky ústřední vládě.

IG21. Účetní jednotka na úrovni vnitrostátní vlády zajišťující sociální bydlení uzná zvýšení aktiv (peněžní prostředky) a výnosů ve výši 50 milionů MJ. Ustanovení jsou v dohodě o převodu uvedena tak neurčitě, že na příjemce neuválují povinnost jednat – povinnost jednat je uvalena provozním mandátem účetní jednotky, nikoliv smluvními podmínkami převodu.

Příklad 11: Transfer veřejné univerzitě s omezeními (odstavce 19 a 76)

IG22. Ústřední vláda (převádějící) převede universitě (vykazující jednotka) dvousektařový pozemek ve významném městě na zřízení areálu university. Dohoda o převodu výslovně uvádí, že pozemek má být použit pro univerzitní areál, ale neuvádí, že má být vrácen v případě, že pro univerzitní areál použit nebude.

IG23. Univerzita uzná pozemek jako aktivum v účetní závěrce pro všeobecné použití za období, ve kterém začne pozemek ovládat. Pozemek by měl být v souladu s IPSAS 17 uznán ve výši jeho reálné hodnoty. Omezení nevyhovuje definici závazku a nesplňuje kritéria pro uznání jako závazek. Proto tedy univerzita uzná výnos týkající se pozemku ve Výkazu o finanční výkonnosti za období, ve kterém je pozemek uznán jako aktivum.

Příklad 12: Dotace vládě jiné úrovně s podmínkami (viz odstavce 17–18)

IG24. Ústřední vláda (převádějící) poskytne dotaci ve výši 10 milionů MJ krajské vládě (vykazující jednotka) na zlepšení a údržbu systémů hromadné dopravy. Je výslovně požadováno následující použití peněz: 40 procent na modernizaci stávajícího železničního a tramvajového systému, 40 procent na nové železniční a tramvajové systémy a 20 procent na nákupy a vylepšení vozového parku. Podle podmínek dotace smějí být peníze použity pouze tak, jak bylo ujednáno, a po krajské vládě je požadováno, aby do své ověřené účetní závěrky pro všeobecné použití uvedla poznámku popisující, jak byly peníze z dotace použity. Dohoda požaduje, aby dotace byla použita dle specifikace v běžném roce nebo vrácena ústřední vládě.

IG25. Krajská vláda uzná dotaci jako aktivum. Krajská vláda také uzná závazek týkající se podmínky spojené s dotací. Jakkmile kraj splní podmínku, to je, jakmile provede oprávněné výdaje, sníží závazek a uzná výnos ve Výkazu o finanční výkonnosti za období, ve kterém je vyrovnán závazek.

Příklad 13: Dotace na výzkum (podstatou směnná transakce) (odstavec 8)

IG26. Velká společnost vyrábějící čisticí prostředky (převádějící) poskytne peníze veřejné univerzitě (vykazující jednotka) na provedení výzkumu účinnosti jisté chemické sloučeniny při rychlém odstraňování graffiti. Společnost si smluvně ujednala, že bude seznámena s výsledky výzkumu před tím, než budou oznámeny veřejnosti, a že má právo požádat o patent na sloučeninu.

IG27. Toto je směnná transakce. Univerzita výměnou za dotaci poskytuje výzkumné služby a nehmotné aktivum – právo (budoucí ekonomický prospěch) profitovat z výsledků výzkumu. Na tuto transakci se vztahuje IPSAS 9 a příslušné mezinárodní nebo národní účetní předpisy týkající se nehmotných aktiv.

Příklad 14: Odpuštění dluhu (odstavce 84–87)

IG28. Ústřední vláda (převádějící) půjčila místní vládě (vykazující jednotka) 20 milionů MJ na vybudování čističky odpadních vod. Po změně politiky se ústřední vláda rozhodne půjčku odpustit. S odpuštěním půjčky nejsou spojena žádná ustanovení. Ústřední vláda napíše místní vládě a oznámí jí své rozhodnutí; také přiloží dokumentaci půjčky s poznámkami v tom smyslu, že se půjčky zřekla.

IG29. Místní vláda po obdržení dopisu a dokumentace od ústřední vlády, kterým je rozhodnutí sděleno, od uzná závazek za půjčku a uzná výnos ve Výkazu o finanční výkonnosti za období, ve kterém je oduznán závazek.

Příklad 15: Nákup majetku se směnnou a nesměnnou složkou (odstavce 8–11, 39–41)

IG30. Veřejná škola (vykazující jednotka) nakoupí pozemek s reálnou hodnotou ve výši 100 000 MJ od místní vlády za 50 000 MJ. Vykazující jednotka usoudí, že nesměnná transakce se skládá ze dvou částí – směnné a nesměnné složky. Jedna složka se týká nákupu polovičního podílu na pozemku za 50 000 MJ, druhou složkou je nesměnná transakce převádějící zbývající polovinu pozemku na školu.

IG31. Ve své účetní závěrce pro všeobecné použití za období, ve kterém se transakce uskuteční, uzná veřejná škola pozemek ve výši 100 000 MJ (pořizovací náklad ve výši 50 000 MJ a transfer ve výši 50 000 MJ), snížení svých peněžních aktiv o 50 000 MJ a výnos z nesměnné transakce ve výši 50 000 MJ (reálná hodnota přírůstku uznaných čistých aktiv).

Příklad 16: Navrhované dědictví (odstavce 90–92)

- IG32. Dvacetipětiletá nedávná absolventka veřejné univerzity (převádějící) jmenuje univerzitu (vykazující jednotka) ve své závěti hlavním dědicem. Toto je sděleno univerzitě. Absolventka je svobodná a bezdětná a její majetek je v současné době ohodnocen na 500 000 MJ.
- IG33. Veřejná univerzita neuzná žádná aktiva ani výnosy ve své účetní závěrce pro všeobecné použití za období, ve kterém je závěť učiněna. Minulou událostí je u dědictví úmrtí zůstavitele (převádějícího), ke kterému nedošlo.

Příklad 17: Příslib – televizní výzva ke sbírce na veřejnou nemocnici (odstavec 104)

- IG34. Místní televizní stanice uvede večer 30. června 20X5 výzvu ke sbírce finančních prostředků na veřejnou nemocnici (vykazující jednotku). 30. červen je pro veřejnou nemocnici datem vykazání (posledním dnem účetního období). Televizní diváci telefonují nebo posílají e-maily s příslibem zaslání darů v podobě přesně stanovených peněžních částek. Na konci výzvy je příslibena částka ve výši 2 milionů MJ. Příslibené dary nejsou pro jejich poskytovatele závazné. Zkušenosti s předchozími výzvami ukazují, že přibližně 75 procent příslibených darů bude skutečně učiněno.
- IG35. Veřejná nemocnice neuzná ve své účetní závěrce pro všeobecné použití žádnou částku týkající se příslibů. Účetní jednotka příslibené prostředky neovládá, protože nemůže vyloučit nebo regulovat přístup potenciálních převádějících k ekonomickému prospěchu nebo využitelnému potenciálu slíbených prostředků, a proto tedy nemůže uznat aktiva nebo související výnosy do doby, než se poskytnutí daru stane pro dáorce závazným.

Příklad 18: Pokuty a penále (odstavce 88–89)

- IG36. Významná společnost je shledána vinnou ze znečištění řeky. Je potrestána tím, že musí odstranit následky znečištění a zaplatit pokutu ve výši 50 milionů MJ. Společnost je v dobré finanční situaci a je schopna pokutu zaplatit. Společnost ohlásila, že se proti rozhodnutí neodvolá.
- IG37. Vláda (vykazující jednotka) uzná pohledávku a výnos ve výši 50 milionů MJ v účetní závěrce pro všeobecné použití za období, ve kterém je pokuta uvalena.

Příklad 19: Uznaná externí pomoc (odstavce 76–82)

- IG38. Ústřední vláda A (vykazující jednotka) uzavře s ústřední vládou B dohodu o externí pomoci, která poskytuje ústřední vládě A dotace na rozvojovou pomoc na podporu cílů ústřední vlády A ve zdravotnictví na období 2 let. Dohoda o externí pomoci je pro obě strany závazná. Dohoda upřesňuje podrobnosti rozvojové pomoci, kterou ústřední vláda A obdrží. Ústřední vláda A vyčíslí reálnou hodnotu rozvojové pomoci na 5 milionů MJ.

IG39. Ústřední vláda A uzná aktiva (pohledávku) a výnosy ve výši 5 milionů MJ, jakmile se dohoda o externí pomoci stane závaznou. Prostředky vyhovují definici aktiva a splňují kritéria pro uznání, stane-li se dohoda závaznou. S dohodou nejsou spojeny žádné podmínky, které by požadovaly, aby účetní jednotka uznala závazek.

Příklad 20: Výnosy agentury poskytující pomoc (odstavce 76, 93–97)

IG40. Ekologická agentura se spoléhá na financování od skupiny vlád. Vlády uzavřely oficiální dohodu, která stanovuje procentní podíly schváleného rozpočtu Ekologické agentury financované jednotlivými vládami. Ekologická agentura může tyto prostředky použít pouze na úhradu nákladů toho rozpočtového roku, na který byly poskytnuty. Účetní období Ekologické agentury začíná 1. ledna. Rozpočet Ekologické agentury je schvalován předchozí říjen a faktury jsou zasílány poštou jednotlivým vládám deset dní po schválení rozpočtu. Některé vlády provádějí platby ještě před začátkem nového účetního období, jiné až v jeho průběhu. Avšak u některých vlád je podle zkušeností z minulosti velmi nepravděpodobné, že dlužnou částku uhradí, ať již během účetního období nebo kdykoliv v budoucnu.

IG41. V roce 20X8 byl průběh částek a plateb následující:

	(miliony MJ)
Schválený rozpočet 24. října 20X7	55
Fakturovaná částka 4. listopadu 20X7	55
Transfery přijaté k 31. prosinci 20X7	15
Transfery přijaté během 20X8	38
Částka neobdržená k 31. prosinci 20X8, jejíž obdržení není pravděpodobné	2

IG42. V roce 20X7 uzná Ekologická agentura aktivum ve výši 15 milionů MJ za částky obdržené před začátkem roku 20X8, protože poté, co je částka přijata a uložena na jejím bankovním účtu, toto aktivum ovládá. Je také uznán odpovídající závazek (předem přijatý příjem) ve výši 15 milionů MJ.

IG43. V roce 20X8 uzná Ekologická agentura výnos z transferů ve výši 53 milionů MJ. V poznámkách k účetní závěrce pro všeobecné použití zveřejní, že bylo fakturováno 55 milionů MJ a že byla vytvořena opravná položka na pochybné pohledávky ve výši 2 miliony MJ.

Příklad 21: Zboží a výrobky v naturálních uznané jako výnos (odstavce 42, 93–97)

IG44. Převádějící vláda A uzavřela dohodu s vykazující jednotkou veřejného sektoru, Agenturou poskytující pomoc, a.s., podle které vláda A poskytne Agentuře poskytující pomoc, a.s. v rámci plnění slíbených závazků rýži. Vzhledem k tomu, že vláda A v minulosti plnila své závazky proměnlivě, přijala Agentura poskytující pomoc, a.s. účetní pravidlo neuznávat aktiva a výnosy do té doby, dokud nebude slíbená rýže přijata. Vláda A slíbí poskytnout Agentuře poskytující pomoc, a.s. 300 000 MJ během roku 20X5. Vláda A následně 12. ledna 20X5 převede Agentuře poskytující pomoc, a.s. 1 000 tun rýže. K převodu rýže dojde v jednom z přístavů v zemi převádějícího. V souladu s podrobnostmi dohody o financování mezi Agenturou poskytující pomoc, a.s. a vládou A je rýže oceněna v předem dohodnuté částce 300 MJ za tunu, což znamená, že transfer 1 000 tun rýže plně vyrovnává závazek vlády A ve výši 300 000 MJ. Během února a března 20X5 dodá Agentura poskytující pomoc, a.s. rýži síti místních agentur distribuujícím pomoc ve státech B a C za účelem uspokojení potřeb hladovějících lidí.

IG45. Tržní cena 1 000 tun rýže činila dne 12. ledna 20X5 ve státě A 280 000 MJ, na světovém komoditním trhu činila 250 000 MJ, ve státě příjemce B činila 340 000 MJ a ve státě příjemce C činila 400 000 MJ.

IG46. Aby mohla Agentura poskytující pomoc, a.s. stanovit hodnotu výnosů, které hodlá uznat, musí určit reálnou hodnotu rýže v čase jejího darování. Dohoda o financování mezi dárcovskou a pomoc poskytující agenturou, podle které může být rýže oceněna v částce 300 MJ za tunu, závisí na dohodě mezi dvěma stranami a neodráží nutně reálnou hodnotu rýže. Jak Agentura poskytující pomoc, a.s. tak darující vláda A má možnost nakoupit rýži na světovém trhu za nižší cenu ve výši 250 000 MJ. Tržní ceny v jednotlivých zemích se zdají být náchylné ke kolísání – buď v důsledku obchodních překážek nebo, v případě zemí příjemců, v důsledku dočasných distorzí způsobeným vážným nedostatkem potravin – a nemusí odrážet transfer mezi znalým, ochotným kupujícím a znalým, ochotným prodávajícím na řádném trhu. Proto je tedy cena rýže na světovém trhu ve výši 250 000 MJ nejspolehlivějším a nejrelevantnějším odrazem reálné hodnoty darované rýže. Agentura poskytující pomoc, a.s. uzná zvýšení aktiv (zásoba rýže) a výnos ve výši 250 000 MJ v účetní závěrce pro všeobecné použití za období, ve kterém je transfer přijat.

Příklad 22: Zveřejnění neuznaných služeb v naturálních (odstavce 98–102, 108)

IG47. Podle účetních pravidel veřejné nemocnice (vykazující jednotka) mají být služby dobrovolníků uznány jako aktiva a výnosy, jestliže vyhovují definici aktiva a splňují kritéria pro uznání jako aktivum. Nemocnice využívá služeb dobrovolníků jako součást organizovaného programu. Hlavním cílem

programu je ukázat dobrovolníkům nemocniční prostředí a podpořit zaměstnání ošetřovatele. Dobrovolníkům musí být alespoň šestnáct let a je požadováno, aby zpočátku přijali závazek odpracovat jednu čtyřhodinovou ranní nebo odpolední směnu týdně po dobu šesti měsíců. První směna každého dobrovolníka obsahuje výukovou lekci orientace v nemocnici. Mnohé místní střední školy dovolují svým studentům, aby vykonávali tuto práci jako součást jejich vzdělávacích programů. Dobrovolníci pracují na pokyn diplomované zdravotní sestry a vykonávají neošetřovací úkony, jako například návštěvy pacientů nebo čtení pacientům. Nemocnice dobrovolníkům neplatí, ani by neangažovala zaměstnance, aby vykonávali práci dobrovolníků v případě, že by tito nebyli k dispozici.

- IG48. Nemocnice vyhodnotí dohody s dobrovolníky a dojde k závěru, že přinejmenším u nových dobrovolníků v rámci prvních šesti měsíců má dostatečnou kontrolu nad jimi poskytovanými službami tak, aby splňovala definici kontroly nad aktivem. Nemocnice také dojde k závěru, že od dobrovolníků obdrží využitelný potenciál splňující definici aktiva. Avšak nemocnice dojde k závěru, že nemůže spolehlivě stanovit reálnou hodnotu služeb poskytovaných dobrovolníky, protože v nemocnici ani v dalších zdravotnických či obecních zařízeních poskytujících podobnou péči v regionu neexistují obdobná placená místa. Nemocnice služby v naturálních poskytnuté dobrovolníky neuzná. Nemocnice zveřejní počet hodin, po který byly služby dobrovolníky během účetního období poskytovány a popis těchto služeb.

Příklad 23: Vklady vlastníků (odstavce 37–38)

- IG49. Sousední města Altonae, Berolini a Cadomi založila v roce 20X0 Tříměstskou společnost vyrábějící elektřinu (TSVE). TSVE je vykazující jednotkou. Zřizovací listina TSVE je pro městské vlády závazná a stanovuje jim stejná vlastnická práva, která mohou být změněna pouze na základě dohody. Všechna města přispěla na založení TSVE částkou 25 milionů MJ. Tyto příspěvky splňují definici vkladu vlastníků, které účetní jednotka jako takové uzná. Zřizovací listina také stanovuje, že města odkoupí produkci TSVE úměrně svým vlastnickým podílům. Město Berolini v roce 20X9 schválí na svém území výstavbu hliníkárně, která bude mít za následek zdvojnásobení poptávky města po elektrické energii. Tři města se dohodnou na změně zřizovací listiny TSVE, aby bylo městu Berolini povoleno provést vklad vlastníků za účelem vybudování dodatečné výrobní kapacity. Po nezávislém ocenění TSVE se města dohodnou, že město Berolini může učinit vklad vlastníků ve výši 50 milionů MJ a zvýšit svůj vlastnický podíl na 49,9 %, města Altonae a Cadomi s ponechají po 25,05 %.
- IG50. Až se úprava zřizovací listiny stane závaznou, TSVE uzná zvýšení aktiv o 50 milionů MJ (peněžní prostředky nebo splatné vklady vlastníků) a vklady vlastníků ve výši 50 milionů MJ.

Příklad 24: Smluvní podmínky u dotace nevyžadující uznání závazku (odstavce 20–25)

- IG51. Ministerstvo národních parků (vykazující jednotka) ze země A přijme dotaci ve výši 500 000 MJ od agentury poskytující bilaterální pomoc ze země B. V ujednání o dotaci je požadováno, aby dotace byla použita k znovuoobnovení odlesněných ploch ve stávajících přírodních rezervacích v zemi A, avšak nebudou-li prostředky použity k uvedenému účelu, musí být vráceny zemi B. Smluvní požadavky v ujednání o dotaci jsou v zemi A soudně vynutitelné, jsou rovněž vynutitelné mezinárodními soudy. Ministerstvo národních parků obdrželo dotaci tohoto typu od stejného převádějího i v předcházejících dvanácti letech. V předchozích letech nebyla dotace použita, jak bylo požadováno, ale byla použita na získání pozemků v okolí národních parků za účelem jejich začlenění do parků. Ministerstvo národních parků v uplynulých třinácti letech neprovedlo žádné znovuoobnovení odlesněných ploch. Bilaterální agentura poskytující pomoc ze země B si je vědoma porušení požadavků ujednání.
- IG52. Ministerstvo národních parků vyhodnotí transakci a dojde k závěru, že přestože jsou požadavky v ujednání o dotaci vynutitelné, jelikož bilaterální agentura poskytující pomoc podmínku v minulosti nevynucovala a neexistují náznaky, že někdy bude, požadavky mají formu, nikoliv však obsah ujednání a podmínky. Ministerstvo národních parků uzná zvýšení aktiv (peněžní prostředky v bance) a výnos z dotace, závazek uznán nebude.

VÝNOSY Z NESMĚNNÝCH TRANSAKČÍ
(DANĚ A TRANSFERY)

Příklad 25: Zveřejnění v účetní závěrce vlády A (odstavce 106–108)

IG53. Vláda A sestaví a předloží účetní závěrku sestavenou v souladu s IPSAS poprvé za rok končící 31. prosincem 20X2. V účetní závěrce zveřejní následující údaje:

	20X2	20X1
	(tisíce MJ)	(tisíce MJ)
<u>Výkaz o finanční výkonnosti</u>		
Výnosy z nesměnných transakcí		
Daňové výnosy		
Výnosy z daně z příjmů (poznámky 4 a 8)	XXX	XXX
Daň ze zboží a služeb (poznámka 5)	XXX	XXX
Dědická daň (poznámky 6 a 9)	XX	XX
Výnosy z transferů		
Transfery od ostatních vlád (poznámka 7)	XXX	XXX
Dary, zboží a výrobky v naturáliích (poznámka 13)	X	X
Služby v naturáliích (poznámky 15 a 16)	X	X
<u>Výkaz o finanční situaci</u>		
Krátkodobá aktiva		
Peněžní prostředky v bance	XX	XX
Daňové pohledávky		
Pohledávky z daně ze zboží a služeb (poznámka 5)	XX	XX
Pohledávky z transferů		
Pohledávky z transferů od ostatních vlád (poznámka 7)	X	X
Dlouhodobá aktiva		
Pozemky (poznámka 11)	XXX	XXX
Zařízení a vybavení (poznámky 12 a 14)	XX	XX
Krátkodobé závazky		
Závazky uznané dle dohod o transferech (poznámka 10)	XX	XX
Předem přijaté platby		
Daně	X	X
Transfery	X	X

Poznámky k účetní závěrce:

Účetní pravidla

Uznání výnosů z nesměnných transakcí

1. Aktiva a výnosy z titulu daňových transakcí jsou uznány v souladu s požadavky IPSAS 23, „Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)“. Nicméně vláda využívá přechodných ustanovení v uvedeném standardu týkajících se daní z příjmů a dědických daní.

Kromě daní z příjmů a dědických daní jsou aktiva a výnosy z titulu daňových transakcí uznány v období, ve kterém dojde ke zdanitelné události, za předpokladu, že aktiva splňují definici aktiva a vyhovují kritériím pro uznání jako aktivum. Daně z příjmů a dědické daně jsou uznány v období, ve kterém je obdržena platba daně (viz poznámky 4 a 6).

2. Aktiva a výnosy z titulu transferových transakcí jsou uznány v období, ve kterém se ujednání o převodu stane závazným, s výjimkou některých služeb v naturáliích. Vláda uzná pouze takové služby v naturáliích, které jsou obdrženy jako součást organizovaného programu a pro které je schopna odvoláním se na tržní ceny zjistit reálnou hodnotu. Ostatní služby v naturáliích nejsou uznány.
3. Podléhá-li transfer podmínkám, které v případě nesplnění požadují navrácení převedených prostředků, uzná vláda závazek do té doby, než dojde ke splnění podmínky.

Východiska ocenění hlavních tříd výnosů z nesměnných transakcí

Daně

4. Výnosy z daně z příjmů jsou oceněny na úrovni nominální hodnoty peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů obdržených během účetního období. V současné době vláda vyvíjí statistický model pro oceňování výnosů z daně z příjmů na aktuální bázi. Tento model využívá daňové statistiky nashromážděné od roku 19X2 jakož i další statistické informace včetně průměrné týdenní mzdy, hrubého domácího produktu a spotřebitelských a výrobních cenových indexů. Vláda očekává, že model bude schopen spolehlivě ocenit výnosy z daně z příjmů na aktuální bázi v účetním období končícím 31. prosincem 20X4. Vláda neuznává žádnou částku týkající se pohledávek z daní z příjmu.
5. Aktiva a výnosy vyplývající z daní ze zboží a služeb jsou zpočátku oceněny na úrovni reálné hodnoty aktiv připadajících vládě během účetního období, zejména peněžních prostředků, peněžních ekvivalentů a pohledávek z daně ze zboží a služeb. Informace jsou shromažďovány z daňových přiznání poplatníků daně ze služeb a zboží a z ostatních očekávaných částek splatných vládě. Z důvodu používání systému elektronických daňových přiznání

založeného v roce 20X0 jsou informace daňových poplatníků velmi přesné a málo chybové. Velká přesnost a malá chybovost umožnila vládě vytvoření spolehlivého statistického modelu pro oceňování výnosů vyplývajících z daně.

Pohledávky z daně ze zboží a služeb jsou odhadem dlužných částek daně patřící do účetního období, které nebyly zaplacený do 31. prosince 20X2, po odečtení rezervy na nedobytné pohledávky.

6. Dědická daň ve výši 40 % je vybírána z veškerého majetku zůstavitele, avšak prvních 400 000 MJ z každého majetku je od daně osvobozeno. Aktiva a výnosy z dědické daně jsou oceněny na úrovni nominální hodnoty peněžních prostředků přijatých během účetního období nebo na úrovni reálné hodnoty k datu nabytí jiných aktiv obdržených během účetního období, zjištěné odkazem na tržní ocenění nebo nezávislým odhadem provedeným členem oceňovací profesní organizace.

Výnosy z transferů

7. Aktiva a výnosy uznané jako důsledek transferů jsou oceněny na úrovni reálné hodnoty uznaných aktiv k datu jejich uznání. Peněžní aktiva jsou oceněna na úrovni jejich nominální hodnoty, pokud časová hodnota peněz není významná – v takovém případě je použita současná hodnota vypočtená za použití úrokové míry, která odráží rizika spojená s držením aktiva. Nepeněžní aktiva jsou oceněna na úrovni jejich reálné hodnoty, která je zjištěna odkazem na zjistitelné tržní hodnoty nebo nezávislým odhadem provedeným členem oceňovací profesní organizace. Pohledávky jsou uznány, když existuje účinné závazné ujednání o převodu, avšak zatím nebyly obdrženy peněžní prostředky nebo jiná aktiva.

Daně, které nelze spolehlivě vyčíslit v období, ve kterém dojde ke zdanitelné události

8. Vláda není schopna přímo ocenit aktiva z titulu daně z příjmů během období, ve kterém všichni daňoví poplatníci dosahují svých příjmů, a využívá tedy přechodných ustanovení IPSAS 23 „Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)“ k vytvoření modelu pro nepřímé ocenění daňových výnosů v období, ve kterém daňoví poplatníci dosahují svých příjmů. Vláda odhaduje, že bude za použití modelu schopna spolehlivě ocenit daň z příjmů na akruální bázi v účetním období končící 31. prosincem 20X4.
9. Pokud jde o dědickou daň, v důsledku současné vyšší úrovně nesouladu se zákony není vláda schopna ocenit částku aktiv a výnosů připadajících do účetního období, ve kterém osoba vlastníci zdanitelný majetek zemře. Vláda proto uzná dědickou daň v okamžiku obdržení platby daně. Daňový úřad pracuje na vytvoření spolehlivé metody oceňování nezaplacených aktiv a výnosů v roce, ve kterém dojde ke zdanitelné události.

Uznané závazky týkající se transferů

10. Vláda uznala 31. prosince 20X2 závazek ve výši XX 000 MJ vztahující se k přijatému transferu spojeného s podmínkou vybudování veřejné nemocnice. Vláda k 31. prosinci obdržela peněžní prostředky, avšak výstavba nemocnice nebyla dosud zahájena, ačkoli výzvy ke stavebním nabídkám byly učiněny 30. listopadu 20X2.

Aktiva podléhající omezením

11. V roce 20X2 byl obdržen darovaný pozemek oceněný reálnou hodnotou ve výši XX 000 MJ, který podléhá omezení, že musí být použit pro účely veřejného zdravotnictví a nesmí být prodán po dobu 50 let. Pozemek byl získán převádějícím ve veřejné dražbě za částku ve výši reálné hodnoty a ihned poté byl převeden.
12. Zařízení a vybavení obsahuje obraz v účetní hodnotě XX 000 MJ, který byl v roce 19X2 darován umělecké galerii ovládané vládou a který podléhá omezení, že nesmí být prodán po dobu 40 let. Obraz je oceněn na úrovni jeho reálné hodnoty stanovené nezávislým odhadem.

Hlavní třídy obdržených dědictví, darů a zboží a výrobků v naturáliích

13. Transfery jsou přijímány ve formě darů a zboží a výrobků v naturáliích – nejčastěji se jedná o zdravotnické a školní dodávky (zásoby), zdravotnické a školní vybavení a umělecká díla (zařazená jako vybavení). Dary jsou přijímány zejména od soukromých dárců. Nemocnice, školy a umělecké galerie ovládané vládou uznají tato aktiva, když na ně přechází ovládnutí těchto aktiv, obvykle při přijetí prostředků, ať již peněžních nebo ve formě zařízení a vybavení. Jsou-li transfery spojeny s podmínkami nebo omezeními, vláda tyto transfery nepřijímá, ledaže by jejich hodnota převyšovala XX 000 MJ.
14. Na základě dohody o externí pomoci s vládou C bylo vládě v roce 20X2 poskytnuto počítačové vybavení v reálné hodnotě ve výši XX 000 MJ s podmínkou, že bude použito ministerstvem školství nebo vráceno vládě C.

Služby v naturáliích

15. Nemocnice ovládané vládou obdržely služby v podobě poskytnutí zdravotnických služeb od praktických lékařů jako součást zdravotnického programu organizovaného zdravotnickou profesí. Tyto služby v naturáliích jsou ve Výkazu o finanční výkonnosti uznány jako výnosy a náklady na úrovni jejich reálných hodnot zjištěných odkazem na soupis poplatků zveřejněný zdravotnickou profesí.
16. Nemocnice, školy a umělecké galerie ovládané vládou rovněž získaly pomoc od dobrovolníků jako součást organizovaných programů – uvaděčů a průvodců uměleckých galerií, pomocníků učitelů a průvodců návštěv v nemocnicích. Tito dobrovolníci poskytují těmto jednotkám cennou pomoc při dosahování jejich cílů, avšak poskytované služby nemohou být spolehlivé

VÝNOSY Z NESMĚNNÝCH TRANSAKČÍ
(DANĚ A TRANSFERY)

oceněny, protože na místních trzích neexistují podobná placená místa a služby by při absenci dobrovolníků nebyly poskytovány. Vláda tyto služby ve Výkazu o finanční situaci či Výkazu o finanční výkonnosti neuznává.

Zdůvodnění závěrů

Tato zdůvodnění závěrů doplňují IPSAS 23, ale nejsou jeho součástí.

- BC1. Tato zdůvodnění závěrů shrnují uvažování IPSASB při dosahování závěrů uvedených v IPSAS 23. Jednotliví členové IPSASB považovali určité faktory za důležitější než jiné. Členové IPSASB při formování svých stanovisek hluboce zvažovali názory na nesměnné výnosy vyjádřené Řídícím výborem ve Výzvě k podání připomínek (ITC) „Výnosy z nesměnných transakcí (včetně daní a transferů)“ vydané v lednu 2004, dále názory vyjádřené těmi, kdo podali připomínky k uvedené ITC, a názory respondentů na Zveřejněný návrh (ED) 29 „Výnosy z nesměnných transakcí (včetně daní a transferů)“.
- BC2. IPSASB při tvorbě tohoto IPSAS zvažovala ustanovení příslušných Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) vydaných Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB), zejména Mezinárodního účetního standardu (IAS) 20 „Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory“ a IAS 41 „Zemědělství“.
- BC3. IPSASB je obeznámena s probíhajícím projektem IASB týkajícím se uznávání výnosů a rovněž s ED IASB „Navrhované změny v IAS 37 „Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky““. IPSASB bude tyto projekty dále sledovat a ve vhodném čase zváží důsledky jakýchkoliv změn v standardech IFRS na IPSAS a projekty IPSASB. Avšak IPSASB nepovažuje za vhodné předvídat výsledky pracovních postupů IASB a předjímat změny ve standardech IFRS. Navíc vzhledem k významu nesměnných výnosů pro mnohé účetní jednotky veřejného sektoru si IPSASB nemyslí, že by bylo vhodné odložit vydání tohoto IPSAS až do té doby, než budou známy výsledky projektů IASB.

Východiska

- BC4. Většina výnosů vlád a mnohých dalších jednotek veřejného sektoru pochází z nesměnných transakcí. Tyto transakce zahrnují hlavně daně, ale také transfery. Tento IPSAS se věnuje těmto typům transakcí z pohledu účetní jednotky veřejného sektoru.
- BC5. V roce 2002 zahájila IPSASB (tehdy PSC) projekt na vypracování standardu IPSAS na uznávání a oceňování výnosů z nesměnných transakcí (včetně daní a transferů). IPSASB ustanovila Řídící výbor, aby za účelem zvážení záležitostí týkající se tohoto tématu a vypracování prvotních doporučení zpracoval ITC. Řídící výbor se skládal z expertů na účetní výkaznictví veřejného sektoru z různých zemí a předsedal mu člen IPSASB. ITC byla zveřejněna v lednu 2004 s termínem pro připomínky do 30. června 2004. Celkem bylo obdrženo 51 připomínek, které jsou přístupné na internetových stránkách IFAC (www.ifac.org/Guidance/EXD-outstanding). IPSASB tyto připomínky v listopadu 2004 vyhodnotila a započala zpracování návrhu ED 29, který byl zveřejněn v lednu 2006 s termínem pro připomínky do 30. června 2006.

BC6. V listopadu 2006 provedla IPSASB důkladný rozbor reakcí na ED 29, zpracovala tento IPSAS a schválila jeho vydání.

Přístup

BC7. Tento standard zavádí obsáhlé zásady pro uznávání výnosů z nesměnných transakcí a poskytuje vodítka pro aplikaci těchto zásad na hlavní zdroje výnosů vlád a ostatních jednotek veřejného sektoru. Při vytváření tohoto standardu IPSASB zvažovala, zda přijmout přístup, který by se zaměřil na vytvoření požadavků na vykazování výnosů z titulu celé řady specifických typů nesměnných transakcí. Nicméně IPSASB zaznamenala a vyslovila souhlas s názory Řídícího výboru, že s takovým přístupem souvisejí rizika, že výsledný standard neposkytne vyčerpávající návod pro všechny výnosy z nesměnných transakcí. IPSASB je toho názoru, že přístup zvolený pro tento standard zajišťuje, že jsou ustanoveny vhodné obsáhlé zásady pro uznávání výnosů z nesměnných transakcí a že mohou být použity pro všechny výnosy z nesměnných transakcí.

Kombinace účetních jednotek

BC8. Tento standard neuvádí, zda na základě kombinací účetních jednotek vyplývajících z nesměnných transakcí vzniká výnos. Je tomu tak proto, že IPSASB nezvažovala účetní výkaznictví kombinací účetních jednotek ve veřejném sektoru, včetně použitelnosti mezinárodního standardu účetního výkaznictví (IFRS) 3, „Podnikové kombinace“ pro účetní jednotky veřejného sektoru.

Peněžní a nepeněžní aktiva

BC9. Tento standard nestanovuje rozdílné požadavky týkající se přijatých výnosů nebo pohledávek jako peněžních aktiv a přijatých výnosů nebo pohledávek jako nepeněžních aktiv. IPSASB je toho názoru, že přestože nepeněžní aktiva vyvolávají další problémy související s jejich oceněním, nejsou sama o sobě důvodem pro odlišné účetní výkaznictví.

Vynutitelnost ustanovení

BC10. Tento standard definuje ustanovení, podmínky a omezení jako požadavky v ujednání o převodu, legislativě nebo v jiných závazných ujednáních uložené na použití převáděných aktiv. Tento standard vyjadřuje názor, že aby ustanovení, podmínky a omezení mohly být účinné, musí být vynutitelné. ITC a ED 29 rovněž vyjadřují zásadu, že zákony, předpisy a ostatní závazná ujednání obsahují ustanovení ukládaná na použití převáděných aktiv, která jsou z povahy věci vynutitelná. IPSASB pokládá tuto zásadu za nezbytnou proto, aby bylo zabráněno nevhodnému odkladu uznání výnosů nebo zveřejnění omezení, které nemají žádný obsah.

Ustanovení—podmínky

- BC11. V případech, kdy převod aktiva ukládá příjemci nějakou podmínku, požaduje tento standard při prvotním uznání aktiva u příjemce uznání závazku týkajícího se převodu. Je tomu tak proto, že příjemce není schopen zabránit odtoku prostředků a je po něm požadováno spotřebovat budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál převáděného aktiva doručením určitého zboží nebo služeb třetím stranám podle specifikace nebo v opačném případě vrátit převádějícímu budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál. V závislosti na povaze podmínky může být tato plněna postupně, což účetní jednotce dovoluje postupně snižovat hodnotu závazku a uznávat výnos, nebo může být splněna pouze uskutečněním určité budoucí události, v tomto případě při uskutečnění události účetní jednotka odstraní závazek a uzná výnos.
- BC12. Někteří se domnívají, že závazek by měl být uznán pouze, když je pravděpodobné, že podmínky spojené s přítokem prostředků nebudou splněny a že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál bude muset být vrácen převádějícímu. IPSASB tento návrh odmítla, protože by mohl mít za následek předčasné uznávání výnosů účetními jednotkami, jelikož by účetní jednotka při prvotním získání kontroly nad aktivem uznala výnos v plné výši reálné hodnoty aktiva, nehledě na odtok prostředků, který je nezbytný ke splnění podmínky. Účetní závěrka by tedy neuznávala existující povinnost splnit podmínku uloženou převodem nebo vrátit budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál převádějícímu.

Ustanovení—omezení

- BC13. Tento standard nedovoluje účetním jednotkám při prvotním uznání převáděného aktiva uznat závazek týkající se omezení. Je tomu tak proto, že jak je uvedeno v tomto standardu, omezení sama o sobě neukládají účetní jednotce příjemce existující povinnost vzdát se budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu za účelem splnění omezení. Porušení omezení může nakonec vést k trestu, jako je například pokuta a penále, který je uložen účetní jednotce příjemce, avšak tento trest je výsledkem vynucovacích postupů vyplývajících z porušení, nikoli z prvotního uznání aktiva.

Transakce se směnnými a nesměnnými složkami

- BC14. Tento standard poukazuje na to, že jednotlivá transakce může mít dvě složky – přímou a nepřímou. IPSASB je v těchto případech toho názoru, že jednotlivé složky transakce by měly být odlišeny a uznány odděleně. Odlišení složek zvyšuje transparentnost účetní závěrky a uspokojuje kvalitativní charakteristiky vykazování obsahu transakcí.

Vklady vlastníků

BC15. Tento standard rozpoznává příklady některých druhů dokumentace, které mohou svědčit o vkladech vlastníků ve veřejném sektoru (odstavec 38). Mnohé účetní jednotky veřejného sektoru přijímají prostředky od jednotek, které je ovládají, vlastní je nebo jsou jejich členy. Za určitých okolností bude přítok prostředků označen za vklad vlastníků. Nehledě na dokumentaci dokládající formu přítoku prostředků nebo jejich označení ovládající jednotkou vyjadřuje tento standard názor, že aby mohl být přítok prostředků označen jako vklad vlastníků, musí být obsah transakce v souladu s tímto označením.

Ocenění aktiv

BC16. Tento standard požaduje, aby aktiva získaná jako výsledek nesměnných transakcí byla nejprve oceněna na úrovni jejich reálné hodnoty k datu nabytí. IPSASB je toho názoru, že je vhodné zobrazovat obsah transakce a její důsledky pro příjemce. U směnných transakcí jsou mírou reálné hodnoty získaného aktiva pořizovací náklady při jeho nabytí. Avšak z povahy věci není v případě nesměnných transakcí protihodnota poskytnutá za nabytí aktiva přibližně rovna reálné hodnotě nabytého aktiva. Reálná hodnota nejméně zčásti znázorňuje skutečnou hodnotu, která účetní jednotce veřejného sektoru případně jako výsledek transakce. Prvotní ocenění aktiv získaných při nesměnných transakcích na úrovni jejich reálné hodnoty je pro aktiva získaná s nulovými náklady pořízení nebo za nominální pořizovací náklady v souladu s přístupem přijatým v IPSAS 16, „Investice do nemovitostí“ a IPSAS 17, „Pozemky, budovy a zařízení“. IPSASB provedla odpovídající změny v IPSAS 12, „Zásoby“ a IPSAS 16 a 17 za účelem úplného souladu uvedených IPSAS s požadavky tohoto standardu.

Bankovní účty účetní jednotky

BC17. Tento standard vychází z předpokladu, že veškeré peněžní prostředky uložené na bankovním účtu účetní jednotky splňují definici aktiva a vyhovují kritériím pro uznání jako aktivum účetní jednotky. IPSASB zavedla tuto zásadu v odstavcích 1.2.6 a 1.2.7 standardu IPSAS na peněžní bázi, „Finanční výkaznictví na peněžní bázi účetnictví“. Standard rovněž požaduje uznání závazku týkajícího se jakékoliv částky, kterou účetní jednotka vybrala a uložila na svůj bankovní účet, když jednala jako prostředník jiné účetní jednotky.

Ocenění závazků

BC18. Tento standard požaduje, aby v případě, že účetní jednotka uzná závazek týkající se přítoku prostředků, byl závazek prvotně oceněn na úrovni nejlepšího odhadu částky potřebné ke splnění povinnosti k datu vykázání. Tato metoda oceňování je v souladu s IPSAS 19. IPSASB je rovněž obeznámena

s návrhy na změnu IAS 37 (který má být přejmenován na „Nefinanční závazky“), na kterých je založen IPSAS 19, a bude vývoj sledovat a v příhodné době rozhodne o reakci na vývoj IAS 37.

Zdanitelná událost

BC19. Tento standard definuje zdanitelnou událost jako minulou událost, kterou vláda, legislativní nebo jiný orgán určil, že bude předmětem zdanění. Tento standard poukazuje na to, že toto je nejdříve možný okamžik pro uznání aktiv a výnosů z titulu daňové transakce a je to okamžik, ve kterém dochází k minulé události, na jejímž základě nastává ovládnutí aktiva. IPSASB zvažovala alternativní názor, že účetní jednotka získá kontrolu nad prostředky z titulu daní, pouze když tyto prostředky obdrží. Přestože docházela k poznání, že může být obtížné spolehlivě ocenit určité daňové příjmy, odmítla IPSASB takový přístup jako nevhodný pro akruální bázi účetního výkaznictví.

Předem přijaté příjmy

BC20. Tento standard požaduje, aby účetní jednotka, která obdrží prostředky před zdanitelnou událostí nebo před tím, než se ujednání o převodu stane vynutitelným, uznala aktivum a závazek ve stejné výši. Toto je v souladu se zásadami akruálního účetnictví uznávat výnosy v období, ve kterém dojde k podkladové události, na základě které vzniká výnos. V případě, že ke zdanitelné události nedošlo nebo se ujednání o převodu nestalo vynutitelným, může účetní jednotka potřebovat vrátit část nebo všechny prostředky. Někteří jsou toho názoru, že jsou-li prostředky obdrženy před zdanitelnou událostí, účetní jednotka by měla uznat závazek, pouze pokud považuje za pravděpodobné, že dojde k pozdějšímu odtoku prostředků. IPSASB podporuje názor, že by výnos neměl být uznán do doby, než dojde ke zdanitelné události, a rozšiřuje tuto zásadu i na transfery, takže jsou-li prostředky obdrženy před tím, než se ujednání o převodu stane závazným, účetní jednotka uzná aktivum a závazek za předem přijatý příjem.

Výdaje financované prostřednictvím daňového systému a daňové úlevy

BC21. Tento standard požaduje, aby výdaje financované prostřednictvím daňového systému byly odlišeny od daňových úlev a že ty prvně uvedené mají být uznány odděleně od výnosů v účetní závěrce pro všeobecné použití. Je tomu tak proto, že jak je uvedeno v tomto standardu, výdaje financované prostřednictvím daňového systému splňují definici nákladů a v souladu se zásadami zavedenými v IPSAS 1 není povolena kompenzace nákladů a výnosů. Jak je uvedeno v tomto standardu, daňové úlevy jsou jedním z mnoha faktorů používaných ke zjištění výše přijatých nebo pohledávaných daňových výnosů a nejsou uznány odděleně od výnosů. IPSASB je toho názoru, že tato úprava je v souladu se zásadami zavedenými v tomto standardu.

BC22. Úprava stanovená pro výdaje financované prostřednictvím daňového systému v tomto standardu je odlišná od současné úpravy stanovené Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) pro statistické výkazy členských zemí. OECD v současné době požaduje, aby daňové výnosy byly vykazovány v čisté výši po odpočtu výdajů financovaných prostřednictvím daňového systému (nebo nepropadajících daňových bonusů) do té míry, že daňový závazek jednotlivého daňového poplatníka je snížen na nulu, platby daňovým poplatníkům jsou vykázány jako náklady.¹ IPSASB je toho názoru, že současná úprava OECD neodpovídá koncepčním zásadám, na kterých stojí IPSAS, a požadavku IPSAS 1 nekompensovat položky výnosů a nákladů. V současné době je pozměňován rámec statistického finančního výkaznictví; zejména nové vydání *Systému národních účtů (System of National Accounts)* Organizace spojených národů je v současnosti ve stadiu vývoje a očekává se jeho vydání v roce 2008. Revidovaný rámec může pozměnit současnou požadavku na výkaznictví týkající se daňových bonusů. Revize *Systému národních účtů* často předchází revizím ostatních statistických rámců.

Daňová mezera

BC23. U některých daní si účetní jednotky budou vědomy, že částka daní, kterou má vláda podle daňového zákona nárok vybrat, je vyšší než částka, která bude vybrána, ale nebudou schopny spolehlivě určit částku rozdílu. Vybraná částka je nižší z důvodu stínové ekonomiky (nebo černého trhu), podvodu, úniku, nesouladu s daňovým zákonem a chyby. Rozdíl mezi tím, na co má vláda podle zákona nárok a tím, co bude vláda schopna vybrat, je označován jako daňová mezera. Dříve uznané daňové výnosy, o kterých je rozhodnuto, že jsou nedobytné, nepředstavují část daňové mezery.

BC24. IPSASB je toho názoru, že daňová mezera nevyhovuje definici aktiva a že není očekáváno, že vláda obdrží prostředky týkající se těchto částek. V důsledku toho aktiva, závazky, výnosy nebo náklady týkající se daňové mezery nebudou uznány.

Služby v naturáliích

BC25. Tento standard povoluje, ale nevyžaduje uznání služeb v naturáliích. Tento standard zastává názor, že mnohé služby v naturáliích vyhovují definici aktiva a v zásadě by měly být uznány. V těchto případech však mohou nastat problémy se získáním spolehlivého ocenění. V jiných případech služby v naturáliích nevyhovují definici aktiva, protože vykazující jednotka nemá dostatečnou kontrolu nad poskytovanými službami. IPSASB učinila závěr, že vzhledem k obtížím spojeným s oceněním a kontrolou by uznávání služeb v naturáliích mělo být povoleno, avšak nemělo by být vyžadováno.

¹ OECD, *Revenue Statistics* (Paris: OECD, 2000): p. 267, §20-21.

Povinné příspěvky na programy sociálního zabezpečení

BC26. Tento standard nevylučuje ze svého rozsahu povinné příspěvky na programy sociálního zabezpečení. V různých jurisdikcích existují rozdílné druhy uspořádání financování programů sociálního zabezpečení. To, zda na základě povinných příspěvků na programy sociálního zabezpečení vznikají směnné nebo nesměnné transakce, záleží na příslušné úpravě daného programu. K rozhodnutí o tom, zda příspěvky na programy sociálního zabezpečení jsou uznány v souladu se zásadami zavedenými tímto standardem nebo v souladu se zásadami zavedenými mezinárodními nebo národními standardy týkajícími se takových programů, je třeba profesního úsudku.

prosinec 2006

IPSAS 24— ZVEŘEJŇOVÁNÍ ROZPOČTOVÝCH INFORMACÍ V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

OBSAH

	Odstavec
Úvod	IN1–IN9
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–6
Definice	7–13
Schválené rozpočty	8–10
Původní rozpočet a konečný rozpočet	11–12
Skutečnost	13
Zveřejňování porovnání rozpočtu se skutečností	14–38
Předkládání a zveřejňování	21–24
Úroveň agregace	25–28
Změny z původního rozpočtu na konečný rozpočet	29–30
Srovnatelná báze	31–36
Víceleté rozpočty	37–38
Poznámky k rozpočtové bázi, období a rozsahu	39–46
Odsouhlasení skutečnosti na srovnatelné bázi se skutečnými částkami vykázanými v účetní závěrce	47–53
Datum účinnosti	54–55
Implementační příručka – ilustrativní příklady	
Zdůvodnění závěrů	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS 24) „Zveřejňování rozpočtových informací v účetní závěrce“ je obsažen v odstavcích 1 – 55. Všechny odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 24 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

Důvody pro vydání IPSAS

- IN1. Většina vlád připravuje a vydává své finanční rozpočty jako veřejné dokumenty nebo je zveřejňuje jiným způsobem. Dokumenty o rozpočtu jsou široce distribuovány a propagovány. Rozpočet odráží finanční charakteristiky vládních plánů pro nadcházející období, je klíčovým nástrojem pro finanční řízení a kontrolu a je ústřední částí procesu, zajišťujícího vládní a parlamentní (nebo podobný) dohled nad finančními objemy jednotlivých činností.
- IN2. Mimo to se od některých konkrétních účetních jednotek vyžaduje, aby své schválené rozpočty zveřejňovaly, nebo se tak mohou samy rozhodnout. V takových případech je daná účetní jednotka veřejně zodpovědná za hospodaření v souladu se schváleným rozpočtem.
- IN3. Před vydáním tohoto Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor, IPSAS 1 „Předkládání účetních výkazů“ doporučoval, ale nepožadoval, aby do účetních výkazů bylo zahrnuto porovnání s rozpočtem v případech, kdy se účetní výkazy a rozpočet sestavovaly na stejné bázi. Avšak rozpočet, za nějž je účetní jednotka veřejně zodpovědná, nemusí být připraven nebo zveřejňován na stejné bázi jako účetní výkazy. IPSAS 1 v těchto případech nepožadoval, ani nedoporučoval zveřejnit porovnání s rozpočtem, ani neposkytoval návod na to, jak podrobné informace mají být zveřejněny či jakým způsobem mají být vykázány, jestliže se účetní jednotka rozhodla, že takové porovnání provede.
- IN4. Tento standard určuje, co zveřejňují účetní jednotky, které jsou veřejně zodpovědné za hospodaření v souladu se schváleným rozpočtem, bez ohledu na to, zda jsou jejich rozpočet a účetní závěrka vyhotoveny a předkládány na stejné bázi či nikoli.

Hlavní rysy IPSAS

Aplikovatelnost

- IN5. Standard se aplikuje na účetní jednotky veřejného sektoru, které svůj schválený rozpočet zveřejňují buď v souladu s legislativními nebo jinými oprávněnými požadavky uloženými účetní jednotce nebo dobrovolně ke zvýšení průhlednosti svého účetního výkaznictví. Požaduje, aby takové jednotky provedly určitá zveřejnění o rozpočtu a skutečnosti ve svých účetních závěrkách nebo jiných výkazech. Nepožaduje, aby jednotky veřejného sektoru zveřejňovaly své schválené rozpočty, ani nespecifikuje požadavky na formulaci nebo předkládání schválených rozpočtů, které se zveřejňují.

Zveřejnění

- IN6. Tento standard požaduje, aby účetní závěrka jednotek veřejného sektoru, které svůj schválený rozpočet zveřejňují, obsahovala:
- (a) porovnání skutečnosti s částkami v původním rozpočtu a konečném rozpočtu. Toto porovnání má být provedeno na stejné bázi účetnictví jako je báze pro rozpočet, dokonce i když je odlišná od báze přijaté pro účetní závěrku. Tento standard používá termín skutečný nebo skutečnost k popisu částek, které vyplývají z plnění rozpočtu. V některých jurisdikcích mohou být výrazy jako rozpočtové čerpání, plnění rozpočtu nebo podobné termíny užívány ve stejném významu jako skutečnost;
 - (b) vysvětlení významných rozdílů mezi rozpočtovými a skutečnými částkami pokud není takové vysvětlení obsaženo v jiných veřejných dokumentech vydaných ve spojení s účetní závěrkou; a
 - (c) odsouhlasení skutečnosti na rozpočtové bázi se skutečnými částkami zveřejněnými v účetní závěre, jestliže se účetní a rozpočtová báze liší.
- IN7. IPSAS povoluje porovnání rozpočtu se skutečností, které má být provedeno v účetní závěre, formou dodatečných sloupců o rozpočtu v účetní závěre jen tam, kde účetní závěrka a rozpočet jsou vyhotoveny na srovnatelné bázi.
- IN8. Tento IPSAS také požaduje, aby bylo zveřejněno vysvětlení příčin rozdílů mezi původním rozpočtem a konečným rozpočtem, včetně toho, zda tyto rozdíly vznikají z přerozdělení rozpočtu nebo v důsledku jiných faktorů jako jsou politické změny, přírodní katastrofy nebo jiné nepředvídatelné události. Tato zveřejnění mohou být uvedena v poznámkách k účetní závěre nebo ve zprávě vydané dříve nebo ve stejnou dobu jako účetní závěrka nebo společně s ní.
- IN9. Zveřejnění srovnatelných informací za předchozí období není pro zveřejnění popisovaná tímto standardem požadováno.

Cíl

1. Tento standard vyžaduje, aby porovnání rozpočtu a skutečnosti, která vzniká při plnění rozpočtu, bylo součástí účetní závěrky jednotek, od kterých se vyžaduje či které si zvolily zveřejňovat své schválené rozpočty, a tudíž jsou za ně veřejně zodpovědné. Standard také požaduje zveřejnění vysvětlení důvodů významných rozdílů mezi rozpočtem a skutečností. Soulad s požadavky standardu zajistí, že jednotky veřejného sektoru dostojí své odpovědnosti a zvýší průhlednost svých účetních závěrek tím, že budou deklarovat soulad se schváleným rozpočtem, za který jsou veřejně zodpovědné, a u jednotek, u nichž rozpočet a účetní výkazy jsou vyhotovovány na stejné bázi, že budou zveřejňovat svou finanční výkonnost při plnění rozpočtu.

Rozsah působnosti

2. **Účetní jednotka, která připravuje a předkládá účetní výkazy na akruální bázi účetnictví, bude aplikovat tento standard.**
3. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podniky veřejné správy a po kterých se vyžaduje, či které si zvolily, zveřejňovat svůj schválený rozpočet.**
4. Tento standard nepožaduje, aby byly zveřejněny schválené rozpočty, ani nevyžaduje, aby účetní závěrka zveřejňovala informace nebo činila porovnání se schválenými rozpočty, které nebyly zveřejněny.
5. V některých případech budou schválené rozpočty sestaveny tak, aby zahrnuly všechny činnosti ovládané jednotkou veřejného sektoru. V jiných případech může být vyžadováno, aby jednotlivé schválené rozpočty byly zveřejněny za určité činnosti, skupiny činností nebo za jednotky zahrnuté do účetní závěrky vlády nebo jiných jednotek veřejného sektoru. To se může stát tehdy, když například vládní účetní závěrka zahrnuje vládní organizace nebo programy, které mají provozní samostatnost a připravují své vlastní rozpočty, nebo kde je rozpočet připravován jen za vládní sektor celé vlády. Tento standard se aplikuje na všechny jednotky, které předkládají účetní závěrku, jestliže schválený rozpočet nebo jeho součástí jsou zveřejňovány.
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“¹.

¹ IPSASB nedávno novelizovala a zveřejnila několik IPSAS. Odkaz na IPSAS v tomto standardu se vztahuje k novelizovaným IPSAS vydaným v prosinci 2006.

Definice

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

Účetní báze znamená akruální nebo peněžní bázi účetnictví, jež jsou definovány v akruálně založených Mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor a v Mezinárodním účetním standardu pro veřejný sektor založeném na peněžní bázi.

Roční rozpočet znamená schválený rozpočet na jeden rok. Neobsahuje dopředu zveřejňované odhady nebo projekce na období následující po tomto rozpočtovém období.

Rozpočtové určení je pravomoc k rozdělení prostředků na účely stanovené legislativním nebo podobným orgánem.

Schválený rozpočet znamená pravomoc, odvozenou od zákonů, rozpočtového určení, vládních nařízení a ostatních rozhodnutí, uskutečňovat výdaje vztahující se k očekávaným výnosům nebo příjmům rozpočtového období.

Rozpočtová báze znamená akruální, peněžní nebo jinou účetní bázi přijatou pro sestavování rozpočtu, která byla schválena legislativním orgánem.

Srovnatelná báze znamená skutečné částky plnění rozpočtu předkládané na stejné účetní bázi, při stejné klasifikaci, pro stejné jednotky a stejné období jako schválený rozpočet.

Konečný rozpočet je původní rozpočet upravený o všechny rezervy, převody, transfery, dotace, dodatečné úpravy a jakékoliv další úpravy rozpočtu, schválené legislativním nebo podobným orgánem a provedené v rozpočtovém období.

Víceletý rozpočet je schválený rozpočet na více než jeden rok. Neobsahuje předem zveřejněné odhady nebo výhledy na období po rozpočtovém období.

Původní rozpočet je původně schválený rozpočet pro rozpočtové období.

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

Schválené rozpočty

8. Schválený rozpočet, jak je definováno tímto standardem, obsahuje předpokládané výnosy nebo příjmy, které vzniknou v ročním nebo víceletém rozpočtovém období na základě současných plánů a očekávaných ekonomických podmínek během rozpočtového období a obsahuje náklady nebo výdaje schválené legislativním orgánem nebo jiným relevantním

orgánem. Schválený rozpočet není odhadem nebo předpovědí založenou na předpokladech o budoucích událostech a možných manažerských činnostech, u kterých se neočekává, že se nezbytně uskuteční. Obdobně se schválený rozpočet liší od prospektivní finanční informace, která může být předpovědí, projekcí nebo kombinací obou; například jednoroční předpověď plus pětiletá projekce.

9. V některých jurisdikcích mohou být rozpočty v rámci schvalovacího procesu potvrzeny zákonem. V jiných jurisdikcích může být schválení provedeno bez toho, že by se rozpočet stal zákonem. Ať je schvalovací proces jakýkoliv, rozhodujícím rysem schválených rozpočtů je, že oprávnění, na základě kterého se mají vybírat prostředky na schválené a stanovené účely z pokladny vlády nebo podobného orgánu, jsou udělena vyšším legislativním orgánem nebo jiným k tomu příslušným orgánem. Schválený rozpočet stanoví oprávnění pro výdaje ke všem jednotlivým položkám. Oprávnění k výdajům se všeobecně považuje za právní limit, v rámci kterého účetní jednotka musí provádět svou činnost. V některých jurisdikcích může být schváleným rozpočtem, za který účetní jednotka bude veřejně zodpovědná, původní rozpočet a v jiných jím může být konečný rozpočet.
10. Jestliže rozpočet není schválen ještě před začátkem období, na které je sestaven, pak je původním rozpočtem ten rozpočet, který je schválen v rozpočtovém období jako první.

Původní rozpočet a konečný rozpočet

11. Původní rozpočet může obsahovat rozpočtově určené zbytkové částky automaticky převedené z předchozích let. Například v některých jurisdikcích obsahuje rozpočtový proces vlády ustanovení, která vyžadují automatické převedení rozpočtových určení k pokrytí závazků z minulého roku. Tyto závazky představují budoucí výdaje vyplývající ze současných smluvních ujednání. V některých jurisdikcích mohou být nazývány povinnostmi nebo břemeny a vznikají z nevyřízených nákupních objednávek a smluv, kdy zboží nebo služby ještě nebyly dodány.
12. Dodatečná rozpočtová určení mohou být nezbytná tehdy, když původní rozpočet nepřiměřeně čelil požadavkům na vznikající výdaj například z důvodu války nebo přírodní katastrofy. Navíc se během období může ukázat, že rozpočtované výnosy jsou nedostatečné a může být nezbytné, aby vnitřní transfery mezi rozpočtovými skupinami nebo položkami umožnily změny ve financování priorit během rozpočtového období. V důsledku toho mohou být prostředky přidělené účetní jednotce nebo na určitou činnost sníženy z částky původně rozpočtově určené na dané období, aby byla zachována rozpočtová kázeň. Konečný rozpočet obsahuje všechny takové schválené změny nebo dodatky.

Skutečnost

13. Tento IPSAS užívá pojmy skutečnost nebo skutečná částka k vyjádření částek, které vznikly plněním rozpočtu. V některých jurisdikcích mohou být se stejným významem jako skutečnost užívány i pojmy rozpočtové čerpání, plnění rozpočtu nebo podobné pojmy.

Zveřejňování porovnání rozpočtu se skutečností

14. **Podle požadavků odstavce 21 účetní jednotka zveřejní porovnání rozpočtu, za nějž se veřejně zodpovídá, se skutečností, a to buď v samostatném účetním výkazu nebo formou dodatečných sloupců doplněných do účetní závěrky předkládané v souladu s IPSAS. Porovnání rozpočtu se skutečností zveřejní odděleně pro každý stupeň legislativního dozoru:**
- (a) **částky původního a konečného rozpočtu;**
 - (b) **skutečné částky na srovnatelné bázi; a**
 - (c) **poznámku vysvětlující významné rozdíly mezi rozpočtem, za který je účetní jednotka veřejně zodpovědná a skutečností, pokud není takové vysvětlení obsaženo v jiných veřejných dokumentech vydaných společně s účetní závěrkou a uvede křížový odkaz k těmto dokumentům, pokud není uveden v poznámkách.**
15. Vykazování původního a konečného rozpočtu a skutečnosti v účetní závěrce na srovnatelné bázi s rozpočtem, který je zveřejňován, dokončí cyklus odpovědnosti tím, že umožní uživatelům účetní závěrky určit, zda prostředky byly získány a použity v souladu se schváleným rozpočtem. V účetní závěrce mohou být pro úplnost uváděny také rozdíly (často nazývané účetními odchylkami) mezi skutečností a rozpočtem, ať již původním či konečným.
16. Vysvětlení významných rozdílů mezi skutečností a rozpočtem pomůže uživatelům porozumět důvodům významných odchylek od schváleného rozpočtu, za který je účetní jednotka veřejně zodpovědná.
17. Po účetní jednotce může být požadováno, nebo si může vybrat, aby zveřejnila svůj původní rozpočet, svůj konečný rozpočet nebo oba. V případě, že se požaduje zveřejnění jak původního, tak konečného rozpočtu, poskytne často legislativní, regulační nebo jiný orgán vodítko v případech, kdy se vysvětlení významných rozdílů mezi skutečností a původním rozpočtem nebo skutečností a konečným rozpočtem vyžaduje v souladu s odstavcem 14c. Při absenci takového vodítka mohou být významné rozdíly určeny odkazem například na rozdíly mezi skutečností a původním rozpočtem se zaměřením na výkonnost původního rozpočtu nebo na rozdíly mezi skutečností a konečným rozpočtem se zaměřením na soulad s konečným rozpočtem.
18. V mnoha případech budou konečný rozpočet a skutečnost shodné. A to proto, že plnění rozpočtu je v průběhu rozpočtového období kontrolováno a původní rozpočet je postupně upravován, aby odrazil měnící se podmínky, okolnosti a

zkušenosti během období. Odstavec 29 tohoto standardu požaduje zveřejnit vysvětlení důvodů změn mezi původním a konečným rozpočtem. Tato zveřejnění spolu se zveřejněními požadovanými podle odstavce 14 zajistí, že účetní jednotky, které zveřejňují své schválené rozpočty, jsou veřejně zodpovědné za výkonnost a soulad se schváleným rozpočtem.

19. Zprávy a analýzy vedení, zprávy o kontrole činnosti nebo jiné veřejné zprávy, které komentují výkonnost a výsledky dosažené účetní jednotkou během období, včetně vysvětlení významných rozdílů od rozpočtovaných částek, jsou často vydávány společně s účetní závěrkou. V souladu s odstavcem 14c tohoto standardu se vysvětlení významných rozdílů mezi skutečností a rozpočtem uvede v poznámkách k účetní závěrce, pokud nebude uvedeno v jiných veřejných zprávách nebo dokumentech vydaných společně s účetní závěrkou; poznámky k účetní závěrce odkazují na zprávy nebo dokumenty, ve kterých lze takové vysvětlení najít.
20. V případech, kdy schválené rozpočty jsou zveřejňovány jen u některých účetních jednotek nebo činností uváděných v účetní závěrce, lze požadavky odstavce 14 aplikovat jen na účetní jednotky nebo činnosti vyplývající ze schváleného rozpočtu. To znamená, že tehdy, když je například rozpočet připravován jen pro vládní sektor jako část celovládní vykazující účetní jednotky, budou zveřejnění požadovaná odstavcem 14 prováděna jen ve vztahu k vládnímu sektoru.

Předkládání a zveřejňování

21. **Účetní jednotka vykazuje porovnání rozpočtu se skutečností formou dodatečných sloupců o rozpočtu v účetní závěrce pouze tehdy, když účetní závěrka a rozpočet jsou vyhotoveny na srovnatelné bázi.**
22. Porovnání skutečnosti s rozpočtem může být předloženo v samostatném výkazu (Výkaz porovnání rozpočtu se skutečností nebo podobně nazvaný výkaz) začleněném do úplné účetní závěrky, jak je specifikována v IPSAS 1. Nebo tam, kde účetní závěrka a rozpočet jsou vyhotovovány na srovnatelné bázi - to znamená na stejné bázi účetnictví, pro stejnou účetní jednotku, stejné účetní období a při přijetí shodné struktury třídění – lze přidat dodatečné sloupce k účetní závěrce zveřejněné v souladu s IPSAS. Tyto dodatečné sloupce identifikují původní a konečné rozpočtované částky a v případě, že si to účetní jednotka zvolí, rozdíly mezi rozpočtem a skutečností.
23. Jestliže rozpočet a účetní závěrka nejsou vyhotovovány na srovnatelné bázi, předkládá se samostatný Výkaz porovnání rozpočtu se skutečností. Aby uživatelé chybně neinterpretovali finanční informace vykázané na rozdílných bázích, mělo by být z účetní závěrky zřejmé, že rozpočtová a účetní báze se liší a že Výkaz porovnání rozpočtu se skutečností je předkládán na rozpočtové bázi.
24. V těch jurisdikcích, kde jsou rozpočty sestavovány na akruální bázi v rozsahu celé účetní závěrky, se rozpočtové sloupce přidávají do účetní závěrky ve všech výkazech požadovaných IPSAS. V některých jurisdikcích, ve kterých jsou

rozpočty rovněž sestavovány na akruální bázi, však mohou být údaje o rozpočtu přidány jen do některých z účetních výkazů představujících plnou účetní závěrku vymezenou IPSAS - například rozpočet může být doplněn pouze do Výkazu o finanční výkonnosti nebo do Výkazu peněžních toků s dodatečnými informacemi poskytnutými v doprovodných tabulkách. V těchto případech jsou dodatečné sloupce rozpočtu obsaženy jen v těch hlavních účetních výkazech, které jsou využívány i pro zveřejňování rozpočtu.

Úroveň agregace

25. Rozpočtová dokumentace může poskytovat řadu podrobných informací o určitých činnostech, programech nebo účetních jednotkách. Tyto podrobné informace jsou často agregovány do obecnějších skupin představujících společnou rozpočtovou třídu nebo druh za účelem jejich předložení a schválení legislativním nebo jiným oprávněným orgánem. Zveřejnění skutečných a rozpočtových informací, které jsou v souladu s těmito obecnějšími rozpočtovými skupinami, třídami či druhy, zajistí, že porovnání jsou provedena na úrovni legislativního nebo jiného orgánu oprávněného k dohledu, jenž je uveden v rozpočtové dokumentaci.
26. IPSAS 3 vyžaduje, aby účetní závěrka poskytovala informace, které splňují množství kvalitativních charakteristik, včetně takových, které mají zajistit, aby informace byly:
 - (a) relevantní pro potřeby rozhodování uživatelů; a
 - (b) spolehlivé v tom smyslu, že účetní závěrka:
 - (i) zobrazuje věrně finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky;
 - (ii) odráží ekonomickou podstatu transakcí, jiných událostí a podmínek a ne pouze právní formu;
 - (iii) je neutrální, to znamená nezaujatá;
 - (iv) je opatrná; a
 - (v) je ve všech významných ohledech úplná.
27. V některých případech bude nutno detailní finanční informace obsažené ve schválených rozpočtech agregovat pro potřeby zveřejnění v účetní závěrce v souladu s požadavky tohoto standardu. Taková agregace může být nezbytná proto, aby nedošlo k zahlcení informacemi a aby odrážela příslušné úrovně legislativního nebo jiného orgánu oprávněného k dohledu. K určení úrovně agregace je třeba profesionálního úsudku. Tento úsudek bude proveden v kontextu cíle tohoto standardu a kvalitativních charakteristik účetního výkaznictví popsaných výše v odstavci 26 a v Dodatku B k IPSAS 1, který shrnuje kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví.

28. Dodatečné informace o rozpočtu, včetně informací o splnění úkolů, mohou být zveřejněny i v jiných dokumentech než jen v účetní závěrce. Doporučuje se, aby v účetní závěrce byl k takovým dokumentům proveden křížový odkaz; obzvláště se doporučuje propojit údaje o rozpočtu a skutečnosti s nefinančními informacemi o splnění úkolů.

Změny z původního na konečný rozpočet

29. **Účetní jednotka zveřejní vysvětlení, zda změny mezi původním a konečným rozpočtem jsou důsledkem přerozdělení v rámci rozpočtu nebo jiných faktorů:**
- (a) **formou zveřejnění poznámky v účetní závěrce; nebo**
 - (b) **ve zprávě vydané dříve, ve stejnou dobu nebo společně s účetní závěrkou, přičemž v poznámkách k účetní závěrce uvede křížový odkaz na tuto zprávu.**
30. Konečný rozpočet obsahuje všechny změny původního rozpočtu, jež byly schváleny legislativními postupy nebo v rámci jiné pravomoci provést úpravu rozpočtu. V souladu s požadavky tohoto standardu bude účetní jednotka veřejného sektoru podávat vysvětlení změn mezi původním a konečným rozpočtem v poznámkách k účetní závěrce nebo v samostatné zprávě vydané dříve nebo ve stejnou dobu jako účetní závěrka. Vysvětlení bude obsahovat, zda například dochází ke změnám v důsledku přerozdělování v rámci parametrů původního rozpočtu nebo v důsledku jiných faktorů, jako jsou například změny celkových parametrů rozpočtu včetně změn ve vládě politice. Taková zveřejnění jsou často uváděna ve zprávách a analýzách vedení nebo podobných zprávách o prováděných činnostech, tj. zprávách vydávaných společně s účetní závěrkou, nikoliv ale jako její součást. Taková zveřejnění mohou být součástí zpráv o čerpání rozpočtu vydaných vládami za účelem podání informace o plnění rozpočtu. Tam, kde je zveřejnění prováděno spíše v samostatných zprávách než v účetní závěrce, budou poznámky k účetní závěrce obsahovat křížový odkaz na tyto zprávy.

Srovnatelná báze

31. **Všechna porovnání rozpočtu se skutečností budou sestavena na srovnatelné bázi k rozpočtu.**
32. Porovnání rozpočtu se skutečností se předkládá na stejné účetní bázi (akruální, peněžní nebo jiné), stejné bázi třídění a pro stejné účetní jednotky a období jako schválený rozpočet. Tím je zajištěno, že zveřejnění informací v účetní závěrce o souladu s rozpočtem je na stejné bázi jako samotný rozpočet. V některých případech to může znamenat, že zveřejnění porovnání rozpočtu se skutečností bude provedeno na odlišné bázi účetnictví, pro odlišnou skupinu činností a v odlišném formátu předkládání nebo třídění než je ten, který byl přijat pro účetní závěrku.

33. V účetních závěrkách se konsolidují účetní jednotky a činnosti ovládané konkrétní účetní jednotkou. Jak je uvedeno v odstavci 5, samostatné rozpočty mohou být schváleny a zveřejněny za jednotlivé účetní jednotky nebo vybrané činnosti, které tvoří konsolidovanou účetní závěrku. V případech, kdy k tomu dojde, mohou být tyto samostatné rozpočty pro účely jejich vykazání v účetní závěrece přepracovány, a to v souladu s požadavky tohoto standardu. Pokud k tomuto dojde, přepracování nebude obsahovat změny nebo úpravy ke schváleným rozpočtům. Je to proto, že tento standard požaduje porovnání skutečnosti se schváleným rozpočtem.
34. Pro sestavení svých účetních závěrek a pro své schválené rozpočty mohou účetní jednotky přijmout odlišné báze účetnictví. Vláda může například přijmout akruální bázi pro svou účetní závěrku a peněžní bázi pro svůj rozpočet. Navíc, rozpočty mohou obsahovat informace o povinnostech navýšit v budoucnosti prostředky a informace o změnách v těchto povinnostech, nebo na takové informace mohou být zaměřeny, zatímco účetní závěrka bude vykazovat aktiva, závazky, čistá aktiva/vlastní kapitál, výnosy, náklady, jiné změny v čistých aktivech/vlastním kapitálu a peněžní toky. Rozpočtová jednotka a vykazující jednotka však budou často totožné. Obdobně bude v účetní závěrece nezřídka uvedeno období, na které je rozpočet sestaven, a třídící báze použita pro rozpočet. Tím se zajistí, že účetní systém zaznamená a vykáže finanční informace způsobem, který pro potřeby vedení a pro odpovědnostní účely zjednoduší porovnání rozpočtu se skutečností; například relevantně a včas pro monitorování postupu při plnění rozpočtu během rozpočtového období a pro vykazování vládě, veřejnosti a ostatním uživatelům.
35. V některých jurisdikcích mohou být rozpočty sestaveny na peněžní nebo akruální bázi v souladu se statistickým systémem vykazování, v němž se účetní jednotky a činnosti liší od těch, za které jsou sestaveny účetní závěrky. Například rozpočty sestavené v souladu se statistickým systémem vykazování se mohou zaměřit na vládní sektor a mohou zahrnovat jen jednotky plnící základní nebo netržní úlohy vlády představující její hlavní činnosti, zatímco účetní závěrka obsahuje všechny činnosti kontrolované vládou včetně podnikatelských aktivit vlády. IPSAS 22 „Zveřejnění finančních informací o vládním sektoru“ specifikuje požadavky na zveřejnění finančních informací o vládním sektoru formou poznámek k účetní závěrece celovládní jednotky, která přijala akruální bázi účetnictví a rozhodla se provést takové zveřejnění. V mnoha případech se zveřejnění provedená v souladu s IPSAS 22 týkají stejných jednotek, činností a třídícíchází, jako je tomu v případě rozpočtů sestavených v souladu s modely statistického vykazování vládního sektoru. V těchto případech zveřejnění provedená v souladu s IPSAS 22 usnadní také zveřejnění požadovaná tímto standardem.
36. V modelech statistického vykazování může vládní sektor zahrnovat národní, oblastní a místní úrovně vlády. V některých jurisdikcích může národní vláda ovládat oblastní a místní úrovně vlády, konsolidovat je ve své účetní závěrece a sestavit rozpočet, který zahrnuje všechny tři úrovně a požadovat jeho

zveřejnění. V těchto případech se požadavky tohoto standardu použijí na účetní závěrky těchto jednotek národních vlád. Avšak tam, kde národní vláda neovládá oblastní nebo místní úroveň vlády, nebude ve své účetní závěrce konsolidovat oblastní nebo místní úroveň vlády. Spíše se sestaví individuální účetní závěrka pro každou úroveň vlády samostatně. Požadavky tohoto standardu se použijí jen na účetní závěrky vládních jednotek, u kterých jsou zveřejňovány schválené rozpočty a u činností nebo jejich dílčích částí, které účetní jednotky ovládají.

Víceleté rozpočty

37. Některé vlády a některé další účetní jednotky schvalují a zveřejňují spíše víceleté rozpočty než jednotlivé roční rozpočty. Víceleté rozpočty obvykle obsahují několik ročních rozpočtů nebo ročních rozpočtových cílů. Schválený rozpočet pro každé dílčí období vyjadřuje aplikaci rozpočtových politik pro víceletý rozpočet na každé z dílčích období. V některých případech umožňuje víceletý rozpočet převádět nevyužité rozpočtové prostředky kteréhokoliv dílčího období do období dalšího.
38. Vlády a jiné jednotky s víceletými rozpočty mohou ke stanovení svého původního a konečného rozpočtu použít odlišné přístupy v závislosti na tom, jak se jejich rozpočet schvaluje. Například vládě může být schválen dvouletý rozpočet, který obsahuje dva schválené roční rozpočty, přičemž lze pro každý rok identifikovat původní a konečný rozpočet. Jestliže nevyužité rozpočtové prostředky z prvního roku dvouletého rozpočtu lze podle práva vynaložit v druhém roce, pak původní rozpočet pro období druhého roku se o tyto převedené částky zvýší. V ojedinělých případech, kdy je vládě schválen dvouletý nebo jiný víceletý rozpočet, který neurčuje rozpočtované částky pro každý rok, může být při stanovení ročních rozpočtů podle tohoto standardu nezbytné provést odhad částek pro každý rok. Například původní a konečný schválený rozpočet pro první rok dvouletého období bude obsahovat ty schválené kapitálové akvizice pro dvouleté období, které se udály během prvního roku, společně s částkou opakovaně se vyskytujícími výnosových a nákladových položek přiřaditelných tomuto roku. Nevyužité částky z prvního roku jsou potom zahrnuty do původního rozpočtu na druhé roční období a tento rozpočet společně se všemi úpravami tvoří konečný rozpočet pro druhý rok. Tam, kde jsou přijímány víceleté rozpočty, se účetním jednotkám doporučuje, aby zveřejňovaly doplňující informace o vztahu mezi rozpočtem a skutečností v průběhu tohoto víceletého rozpočtového období.

Poznámky o rozpočtové bázi, období a rozsahu působnosti

39. **Účetní jednotka vysvětlí v poznámkách k účetní závěrce rozpočtovou bázi a třídící bázi použitou ve schváleném rozpočtu.**
40. Rozdíly mohou být mezi účetní bázi (peněžní, aktuální nebo jejich modifikacemi) použitou pro sestavení a zveřejnění rozpočtu a účetní bázi použitou pro účetní závěrku. Tyto rozdíly se mohou vyskytnout v případech, kdy účetní systém a rozpočtový systém obsahují informace z rozdílného

pohledu – rozpočet se může zaměřit na peněžní toky nebo na peněžní toky plus vybrané závazky, zatímco účetní závěrka vykazuje jak peněžní toky, tak i akruální informace.

41. Formáty a klasifikační báze používané pro sestavení schváleného rozpočtu se mohou od formátů používaných v účetní závěrce také lišit. Schválený rozpočet může třídít položky na stejné bázi, jaká se používá pro účetní závěrku, například podle ekonomické podstaty (náhrady zaměstnancům, spotřeba zboží a služeb apod.), nebo podle účelu (zdravotnictví, vzdělávání apod.). Nebo může rozpočet třídít položky podle speciálních programů (například zmírnění chudoby či potlačení nakažlivých nemocí) nebo podle složek programu pro dosažení cílů (například studenti promující v terciárních studijních programech nebo chirurgické operace provedené nemocniční pohotovostní službou), což se liší od třídění uvedeného v účetní závěrce. Dále, stálý rozpočet pro opakující se činnosti (například vzdělávání nebo zdravotnictví apod.) může být schválen odděleně od investičního rozpočtu pro kapitálové výdaje (například infrastruktura nebo budovy apod.).
42. IPSAS 1 požaduje, aby účetní jednotky zveřejňovaly v poznámkách k účetní závěrce informace o bázi pro předkládání účetní závěrky a používaných významných účetních pravidlech. Zveřejnění rozpočtové báze a třídící báze používaných pro přípravu a zveřejnění schválených rozpočtů pomůže uživatelům lépe porozumět vztahům mezi rozpočtem a účetní informací zveřejněnou v účetní závěrce.
43. **Účetní jednotka zveřejní v poznámkách k účetní závěrce období, za něž byl rozpočet schválen.**
44. Účetní závěrka se předkládá minimálně jednou ročně. Účetní jednotky mohou schválit rozpočty na roční období nebo na víceletá období. Tam, kde se toto období liší od období používaného pro vykazování účetní závěrky, napomůže zveřejnění doby, kterou schválený rozpočet pokrývá, uživatelům těchto účetních závěrek lépe porozumět vztahu mezi údaji v rozpočtu a porovnání rozpočtu s účetní závěrkou. Zveřejnění období schváleného rozpočtu v případech, kdy je toto období shodné s obdobím použitým pro účetní závěrku, bude rovněž plnit potvrzující roli, obzvláště v jurisdikcích, kde jsou rovněž sestavovány mezitímní rozpočty, mezitímní účetní závěrky a mezitímní zprávy.
45. **Účetní jednotka uvede v poznámkách k účetní závěrce jednotky zahrnuté do schváleného rozpočtu.**
46. IPSAS vyžadují, aby účetní jednotky vyhotovovaly a předkládaly účetní závěrku, která konsoliduje všechny prostředky kontrolované jednotkou. Účetní závěrka vyhotovená v souladu s IPSAS bude na celovládní úrovni zahrnovat jednotky závislé na rozpočtu a PVS kontrolované vládou. Avšak, jak je uvedeno v odstavci 35, schválené rozpočty vyhotovené v souladu se statistickými modely vykazování nemusí zahrnovat činnosti vlády na komerční nebo tržní bázi. V souladu s požadavky odstavce 31 budou

rozpočtové a skutečné částky předkládány na srovnatelné bázi. Zveřejnění jednotek zahrnutých do rozpočtu umožní uživatelům určit rozsah, do kterého jsou činnosti jednotky předmětem schváleného rozpočtu a jak se rozpočtová jednotka liší od účetní jednotky zobrazené v účetní závěrce.

Odsouhlasení skutečnosti na srovnatelné bázi se skutečnými částkami v účetní závěrce

47. **Skutečné částky předkládané na srovnatelné bázi k rozpočtu v souladu s odstavcem 31 budou v případě, kdy účetní závěrka a rozpočet nejsou vyhotovovány na srovnatelné bázi, odsouhlaseny s následujícími skutečnými částkami zveřejněnými v účetní závěrce:**

- (a) s celkovými výnosy, celkovými náklady a čistými peněžními toky z provozní a investiční činnosti a z financování, jestliže je pro rozpočet použita akruální báze; nebo
- (b) s čistými peněžními toky z provozní a investiční činnosti a z financování, jestliže je použita pro rozpočet jiná báze než akruální,

přičemž se u každé částky určí jakékoli rozdíly v bázi, načasování a ve vymezení účetní jednotky.

Odsouhlasení se zveřejňuje přímo ve Výkazu porovnání rozpočtu se skutečností nebo v poznámkách k účetní závěrce.

48. Rozdíly mezi skutečnými částkami zjištěnými na srovnatelné bázi a skutečnými částkami uznanými v účetní závěrce mohou být tříděny následovně:

- (a) rozdíly bází, které vzniknou, když je schválený rozpočet sestaven na jiné bázi než účetní závěrka. Například tam, kde je rozpočet vyhotoven na peněžní bázi nebo modifikované peněžní bázi a účetní závěrka je vyhotovena na akruální bázi;
- (b) rozdíly v načasování, které vznikají, když se liší období rozpočtu od účetního období uvedeného v účetní závěrce; a
- (c) rozdíly ve vymezení účetní jednotky, které vzniknou, když rozpočet neobsahuje programy nebo jednotky, které jsou součástí účetní jednotky vyhotovující účetní závěrku.

Také mohou být rozdíly ve formátu nebo schématech třídění přijatých pro zveřejnění účetní závěrky a rozpočtu.

49. Odsouhlasení požadované odstavcem 47 tohoto standardu umožní účetní jednotce lépe dostát své odpovědnosti tím, že určí hlavní zdroje rozdílu mezi skutečnými částkami na rozpočtové bázi a částkami uznanými v účetní závěrce. Tento standard nebrání odsouhlasení všech důležitých součtů a mezosoučtů nebo odsouhlasení všech skupin položek předkládaných pro porovnání rozpočtu a skutečnosti s ekvivalentními částkami v účetní závěrce.

50. U účetních jednotek používajících stejnou bázi účetnictví pro předkládání jak rozpočtových dokumentů tak i účetní závěrky se vyžaduje jen určení rozdílů mezi skutečnými částkami v rozpočtu a ekvivalentními částkami v účetní závěrce. To vznikne tehdy, když je rozpočet sestaven pro stejné období, zahrnuje stejné jednotky a používá stejný formát předkládání účetní závěrky. V těchto případech se odsouhlasení nevyžaduje. U jiných jednotek používajících stejnou bázi účetnictví pro rozpočet a účetní závěrku může být rozdíl ve formátu předkládání, ve vykazující jednotce nebo v období; například schválený rozpočet může obsahovat odlišné třídění nebo odlišný formát předkládání účetní závěrky, může zahrnovat jen neobchodní činnosti účetní jednotky nebo může obsahovat víceletý rozpočet. Odsouhlasení bude nezbytné tehdy, když mezi rozpočtem a účetní závěrkou vyhotovenou na stejné účetní bázi jsou rozdíly v předkládání, načasování nebo ve vymezení účetní jednotky.
51. Pro jednotky využívající peněžní bázi (nebo modifikovanou peněžní nebo modifikovanou akruální bázi) účetnictví pro předkládání schváleného rozpočtu a akruální bázi pro účetní závěrku, se odsouhlasí hlavní součty předkládané ve výkazu o rozpočtu a skutečnost se porovná s čistými peněžními toky z provozních, investičních a finančních činností tak, jak je předkládáno ve výkazu peněžních toků vyhotoveném v souladu s IPSAS 2, „Výkazy peněžních toků“.
52. **Zveřejnění srovnatelných informací za předchozí období se v souladu s požadavky tohoto standardu nevyžaduje.**
53. Tento standard vyžaduje, aby porovnání rozpočtu se skutečností bylo obsaženo v účetních závěrkách jednotek, které zveřejňují svůj schválený rozpočet (rozpočty). Nevyžaduje zveřejnění porovnání skutečnosti předchozího období s rozpočtem předchozího období ani nevyžaduje, aby příslušné vysvětlení rozdílů mezi skutečností a rozpočtem tohoto předchozího období bylo zveřejněno v účetní závěrce běžného období.

Datum účinnosti

54. **Tento IPSAS nabývá účinnosti pro roční účetní závěrku týkající se období začínající 1. lednem 2009 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.**
55. Pokud účetní jednotka přijme akruální bázi účetnictví definovanou IPSAS po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem implementace akruální báze nebo později.

Implementační příručka – ilustrativní příklady

Příručka doprovází IPSAS 24, ale není jeho součástí.

- A. Výkaz porovnání rozpočtu se skutečností – rozpočet na peněžní bázi**
- B. Metoda dodatečných sloupců – roční rozpočet i účetní závěrka na akruální bázi**
- C. Výňatek ze zveřejnění poznámek**
- D. Doporučované zveřejnění formou poznámek: Dvouletý rozpočet na peněžní bázi**

A. Výkaz porovnání rozpočtu se skutečností**Za vládu xx, za rok končící 31. prosince 20xx****Rozpočet na peněžní bázi (klasifikace výdajů podle účelu)**

Poznámka: rozpočtová a účetní báze jsou odlišné. Tento výkaz porovnání rozpočtu se skutečností je vyhotoven na rozpočtové bázi.

(v měnových jednotkách)	Rozpočtované částky		Skutečné částky na porovnatelné bázi	Rozdíl: ² Konečný rozpočet a skutečnost
	Původní	Konečné		
PŘÍJMY				
Daně	X	X	X	X
Smlouvy o pomoci				
Mezinárodní agentury	X	X	X	X
Jiné granty a podpory	X	X	X	X
Výpůjčky	X	X	X	X
Pozbytí budov a zařízení	X	X	X	X
Obchodní činnosti	X	X	X	X
Ostatní příjmy	X	X	X	X
Příjmy celkem	X	X	X	X
VÝDAJE				
Zdravotnictví	(X)	(X)	(X)	(X)
Vzdělání	(X)	(X)	(X)	(X)
Veřejný pořádek/bezpečnost	(X)	(X)	(X)	(X)
Sociální ochrana	(X)	(X)	(X)	(X)
Obrana	(X)	(X)	(X)	(X)
Ubytování a společenská zařízení	(X)	(X)	(X)	(X)
Rekreace, kultura, náboženství	(X)	(X)	(X)	(X)
Ekonomické záležitosti	(X)	(X)	(X)	(X)
Ostatní	(X)	(X)	(X)	(X)
Výdaje celkem	(X)	(X)	(X)	(X)
ČISTÉ PŘÍJMY/(VÝDAJE)	X	X	X	X

² Sloupec „Rozdíl...“ se nevyžaduje. Nicméně vhodně označené porovnání mezi skutečností a původním nebo konečným rozpočtem může být do výkazu zahrnuto.

B. Metoda dodatečných sloupců

Za vládu YY, za rok končící 31. prosince, 20XX

Roční rozpočet i účetní závěrka používají aktuální bázi

(Ilustrace je provedena pouze pro Výkaz o finanční výkonnosti. Podobný způsob zveřejnění by byl přijat i pro jiné účetní výkazy.)

Skutečnost 20XX-1	(v měnových jednotkách)	Skutečnost 20XX	Konečný rozpočet 20XX	Původní rozpočet 20XX	Rozdíl: ³ Původní rozpočet a skutečnost
	Výnosy				
X	Daně	X	X	X	X
X	Poplatky, pokuty, penále a licence	X	X	X	X
X	Výnosy ze směnných transakcí	X	X	X	X
X	Transfery od jiných vlád	X	X	X	X
X	Ostatní výnosy	X	X	X	X
X	Výnosy celkem	X	X	X	X
	Náklady				
(X)	Mzdy, platy, zaměstnanecké požitky	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Dotace a jiné transferové platby	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Spotřeba materiálu, zboží a služeb	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Odpisy a amortizace	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Ostatní náklady	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Finanční náklady	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Náklady celkem	(X)	(X)	(X)	(X)
X	Podíl přebytku v přidružených jednotkách	X	X	X	X
X	Přebytek/schodek za období	X	X	X	X
	Přiřaditelný:				
X	Vlastníkům ovládající jednotky	X	X	X	X
X	Menšinovým podílům	X	X	X	X
X		X	X	X	X

³ Sloupec „Rozdíl...“ se nevyžaduje. Nicméně vhodně označené porovnání mezi skutečností a původním nebo konečným rozpočtem může být do výkazu zahrnuto.

C. Výňatek ze zveřejnění formou poznámek - za vládu X

(Vláda X předkládá svůj schválený rozpočet na peněžní bázi a účetní závěrku na akruální bázi)

1. Rozpočet je schválen na peněžní bázi a v účelovém členění. Schválený rozpočet je na rozpočtové období od 1. ledna 20XX do 31. prosince 20XX a zahrnuje všechny účetní jednotky vládního sektoru. Vládní sektor zahrnuje všechny účetní jednotky představující vládní ministerstva identifikovaná v poznámce xx (vyhotovené v souladu s IPSAS 6, „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“).
2. Původní rozpočet byl schválen legislativním aktem dne (datum) a dodatečné rozpočtové určení XXX na podporu odstranění následků přírodní katastrofy bylo schváleno legislativním aktem dne (datum) v důsledku zemětřesení, ke kterému došlo v Severní oblasti dne (datum). Cíle a pravidla původního rozpočtu a jeho následné úpravy jsou podrobněji vysvětleny ve Zprávě o činnosti a Zprávě o plnění rozpočtu vydanými spolu s účetní závěrkou.
3. Rozdíl mezi skutečnými výdaji na zdravotnictví a jejich konečným rozpočtem ve výši 15 % (25 % nad původní rozpočet) vznikl překročením výdajů oproti jejich legislativně schválené výši z důvodu zemětřesení. Žádné další významné rozdíly mezi konečným schváleným rozpočtem a skutečností nevznikly.
4. Rozpočtová a účetní báze se liší. Účetní závěrka celé vlády se vyhotovuje na akruální bázi a ve Výkazu o finanční výkonnosti se používá členění nákladů podle druhů. Účetní závěrka pro rozpočtové období od 1. ledna 20XX do 31. prosince 20XX je konsolidovaná a zahrnuje všechny ovládané jednotky včetně podniků veřejné správy. Účetní závěrka se liší od rozpočtu, který je schválen na peněžní bázi a který se vztahuje jen k vládnímu sektoru, který nezahrnuje podniky veřejné správy a některé další netržní vládní organizace a činnosti.
5. Částky v účetní závěrce byly přepočítány z akruální báze na peněžní bázi a přetříděny podle účelu, aby byly na stejné bázi jako konečný schválený rozpočet. Navíc byly v účetní závěrce provedeny úpravy částek z důvodu časových rozdílů spojených s převáděnými rozpočtovými určeními a z důvodu rozdílů v účetních jednotkách (podniky veřejné správy), tak, aby skutečné částky byly vyjádřeny na srovnatelné bázi s konečným schváleným rozpočtem. Částky těchto úprav jsou uvedeny v následující tabulce.
6. Odsouhlasení skutečných částek na srovnatelné bázi, vykázaných ve Výkazu porovnání rozpočtu se skutečností, se skutečnými částkami ve Výkazu peněžních toků za rok končící 31. prosince 20XX je uvedeno níže. Účetní závěrka a výkazy rozpočtu jsou vyhotovovány pro stejné období. Existuje nesoulad ve vymezení účetní jednotky: rozpočet je vyhotoven jen za vládní sektor a účetní závěrka je konsolidovaná za všechny účetní jednotky

ZVEŘEJŇOVÁNÍ ROZPOČTOVÝCH INFORMACÍ V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

kontrolované vládou. Také existuje rozdíl v bázi: rozpočet je vyhotoven na peněžní bázi a účetní závěrka na akruální bázi.

	Provozní	Investiční	Financování	Celkem
Skutečná částka na srovnatelné bázi vykázaná ve Výkazu porovnání rozpočtu se skutečností	X	X	X	X
Rozdíly v bázi	X	X	X	X
Časové rozdíly	-	-	-	-
Rozdíly ve vymezení účetní jednotky	X	X	X	X
Skutečné částky ve Výkazu peněžních toků	X	X	X	X

(Odsouhlasení může být uvedeno přímo ve Výkazu porovnání rozpočtu se skutečností nebo jako zveřejnění formou poznámek.)

ZVEŘEJŇOVÁNÍ ROZPOČTOVÝCH INFORMACÍ V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

D. Doporučené zveřejnění poznámky: Dvoulletý rozpočet na peněžní bázi – za vládu B, za rok končící 31. prosince 20XX

(v měnových jednotkách)	Původní dvoulletý rozpočet	Cílový rozpočet pro 1. rok	Upravený rozpočet v 1. roce	Skutečnost 1.roku na srovnatelné bázi	Saldo pro 2. rok	Cílový rozpočet pro 2. rok	Upravený rozpočet v 2. roce	Skutečnost 2. roku na srovnatelné bázi	Rozdíl: Rozpočet a skutečnost během rozpočtového období
PŘÍJMY									
Daně	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Smlouvy o pomoci	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Výpůjčky	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Pozbytí budov a zařízení	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Obchodní činnosti									
Ostatní příjmy	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Celkové příjmy	X	X	X	X	X	X	X	X	X
VÝDAJE									
Zdravotnictví	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Vzdělání	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Vet. pořídek a bezpečnost	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Sociální ochrana	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Obrana	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ubytování, obecní zařízení	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Rekr., kulturní, náboženské	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ekonomické záležitosti	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ostatní	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Celkové výdaje	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
ČISTÉ PŘÍJMY/VÝDAJE	X	X	X	X	X	X	X	X	X

⁴ Tento sloupec se nevyžaduje. Avšak může být zahrnuto vhodné označené porovnání mezi skutečným a původním či konečným rozpočtem.

Zdůvodnění závěrů

Toto zdůvodnění závěrů doprovází předkládaný Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor, ale není jeho součástí.

Cíl standardu

- BC1. V mnoha jurisdikcích legislativní nebo jiné orgány vyžadují od účetních jednotek veřejného sektoru, ať již jde o vládu nebo o její zvláštní účetní jednotky, zveřejňovat schválený rozpočet (rozpočty), za který jsou veřejně zodpovědné. Takové zveřejnění se vyžaduje v zájmu průhlednosti činnosti vlády. V některých případech vláda nebo vládní účetní jednotka nepodléhá této legislativě nebo jiné autoritě a pro zveřejňování svého schváleného rozpočtu se může dobrovolně rozhodnout. Tento standard se aplikuje na vlády nebo vládní jednotky, které zveřejňují svůj schválený rozpočet, za který jsou veřejně zodpovědné.
- BC2. Schválený rozpočet vyjadřuje finanční parametry vládních plánů nebo plánů jiných účetních jednotek pro nadcházející období a - vzhledem k činnostem financovaným z vládního rozpočtu - znamená pravomoc vydávat tyto prostředky. Vykazování výsledků plnění rozpočtu podle finančních plánů zvýší průhlednost účetní závěrky a je důležitým prvkem při naplňování odpovědnosti účetních jednotek, u kterých se požaduje, aby svůj rozpočet zveřejňovaly nebo které si to samy zvolily. Zahrnutí porovnání rozpočtu se skutečností do účetní závěrky poskytne uživatelům finanční informace, které jim pomohou vyhodnotit, zda prostředky byly získány v souladu s očekáváním a zda byly použity v souladu s rozpočtem schváleným legislativou nebo jiným oprávněným orgánem. Tento standard používá pojem skutečnost nebo skutečná částka k popisu částek, které představují plnění rozpočtu. V jiných jurisdikcích se ve stejném významu jako skutečnost nebo skutečná částka používají pojmy rozpočtové čerpání, plnění rozpočtu nebo podobné pojmy.
- BC3. Mnoho vlád a vládních účetních jednotek, které zveřejňují svůj schválený rozpočet, již vykazují skutečné a rozpočtové částky v účetní závěrce. V poznámkách k účetní závěrce, ve zprávách a analýzách vedení či podobných zprávách nebo ve zprávách o čerpání rozpočtu či podobných zprávách vydaných společně s účetní závěrkou uvádějí také vysvětlení významných rozdílů mezi skutečností a rozpočtem. U těchto vlád a vládních účetních jednotek se provádí srovnání rozpočtu se skutečností na úrovni dohledu schváleného legislativním nebo podobným orgánem a tam, kde je rozpočet překročen, se provádí vysvětlení významných rozdílů. IPSASB je toho názoru, že tato praxe je přiměřená a vydala tento standard, aby posílila tento postup a požadovala jeho přijetí všemi účetními jednotkami, které zveřejňují své schválené rozpočty.
- BC4. Tento standard nevyžaduje, aby účetní jednotky zveřejňovaly své schválené rozpočty, ani nespécifikuje požadavky na předkládání schválených

rozpočtů, které se zveřejňují. To není cílem tohoto standardu. Avšak IPSASB uvedla, že v budoucnosti zváží, zda by IPSAS neměly být rozšířeny o tyto záležitosti.

Potřeba Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor

- BC5. IPSAS 1 vysvětluje, že cílem účetní závěrky je, aby zahrnovala zveřejnění informací, že účetní jednotka dostala své zodpovědnosti v takových záležitostech jako je její finanční situace, finanční výkonnost a peněžní toky a aby poskytovala informace užitečné k vyhodnocení její výkonnosti, pokud jde o její náklady, efektivnost a výsledky. IPSAS 1 také poznamenává, že účetní výkaznictví může uživatelům poskytnout informace o shodě účetní jednotky například s právně schváleným rozpočtem.
- BC6. Před vydáním tohoto standardu IPSAS 1 doporučoval, ale nepožadoval, aby účetní závěrka zahrnovala porovnání rozpočtu se skutečností tam, kde účetní závěrka a rozpočet jsou na stejné bázi. Avšak v některých případech účetní jednotka může zveřejnit schválený rozpočet sestavený a předložený na odlišné bázi od účetní závěrky a může se rozhodnout, že její účetní závěrka zahrne porovnání skutečnosti s rozpočtem. Jelikož IPSAS 1 neposkytuje pro tyto případy detailní návod, co má být zveřejněno nebo jaký má být způsob zveřejňování, je IPSASB toho názoru, že IPSAS by měly takové okolnosti řešit.
- BC7. Tento standard se aplikuje tehdy, když se od účetní jednotky vyžaduje, aby svůj schválený rozpočet zveřejňovala, nebo když se pro to sama rozhodne. IPSASB je toho názoru, že v takových případech záměr a vliv zákonodárného či jiného orgánu, nebo dobrovolné rozhodnutí účetní jednotky samotné, jsou jasné – účetní jednotka je veřejně zodpovědná za svoje hospodaření v souladu s rozpočtem. IPSASB je také toho názoru, že zveřejnění informací o rozpočtových a skutečných částkách je nezbytným prvkem naplňování odpovědnosti takových účetních jednotek a že požadavky, jež by zajistily vhodné zveřejnění v účetní závěrce, by měly být v některém IPSAS obsaženy.
- BC8. Aplikace požadavků tohoto standardu na zveřejnění porovnání skutečnosti s rozpočtem tam, kde účetní závěrka a rozpočet jsou vyhotoveny na stejné bázi, zvýší odpovědnost účetní jednotky za hospodaření. Aplikace požadavků tohoto standardu tam, kde rozpočet a účetní závěrka jsou vyhotoveny na odlišných bázích, posílí úlohu účetní závěrky při plnění povinnosti účetní jednotky nést odpovědnost za soulad se schválenými rozpočty.
- BC9. IPSASB zvažovala, zda by měla požadovat od všech účetních jednotek veřejného sektoru vyjma PVS, nebo zda by jim měla doporučovat, aby zveřejňovaly své schválené rozpočty a aby byly v souladu s požadavky tohoto standardu. IPSASB poukázala na to, že účelem tohoto standardu nebylo specifikovat, zda by schválené rozpočty měly být zveřejňovány a souhlasila s tím, že nebude takovéto požadavky prosazovat, ani je přidávat

k existujícím doporučením až do doby zvážení své role vzhledem ke stále se rozšiřujícím požadavkům rozpočtového vykazování. IPSASB také zmínila, že účetním jednotkám veřejného sektoru, které nezveřejňují své schválené rozpočty, není zakázána aplikace požadavků tohoto standardu, jestliže si to sami zvolí.

Srovnání se schváleným rozpočtem

- BC10. Tento standard vyžaduje zveřejnění částek původního a konečného rozpočtu a skutečnosti na srovnatelné bázi s rozpočtem. To posílí naplňování odpovědnosti stanovené v IPSAS 1. Uživatelé účetní závěrky budou schopni určit a rozpoznat rozdíly mezi částkami v původním a/nebo konečném schváleném rozpočtu a jejich ekvivalentními skutečnými částkami (často označovanými jako odchylka v účetnictví) zveřejňovanými za každou úroveň zákonného dohledu.
- BC11. Tento standard požaduje vysvětlení významných (pozitivních i negativních) rozdílů mezi rozpočtovými a skutečnými částkami formou zveřejnění v poznámkách k účetní závěrce, pokud není takové vysvětlení obsaženo v jiných zveřejněných dokumentech vydávaných v souvislosti s účetní závěrkou. IPSASB je toho názoru, že zveřejnění takových informací zvýší průhlednost účetní závěrky a posílí odpovědnost těch účetních jednotek, které své rozpočty zveřejňují. Vysvětlení takových rozdílů může být obsaženo ve zprávách a analýzách vedení, ve zprávách o činnosti, o čerpání rozpočtu, nebo v podobných zprávách vydávaných v souvislosti s účetní závěrkou. IPSASB je toho názoru, že tam, kde je vysvětlení obsaženo v takových zprávách a kde poznámky k účetní závěrce nasměrují čtenáře k oněm zprávám, není nezbytné opakovat vysvětlení v účetní závěrce.

Zveřejnění původního a konečného rozpočtu

- BC12. Rozpočty jsou sestavovány před účetním obdobím a výskyt přírodních katastrof, změny politických nebo ekonomických podmínek mohou během rozpočtového období vyvolat potřebu úprav původního schváleného rozpočtu. V některých jurisdikcích má oprávnění k takovým úpravám (v rámci určitých omezení) ministerstvo financí nebo podobný orgán. V ostatních jurisdikcích musí být úpravy schváleny zákonodárným orgánem. Tam, kde je k takovým úpravám oprávněn příslušný orgán, obsahují úpravy konečný rozpočet za účetní období. IPSASB je toho názoru, že zveřejnění původního a konečného rozpočtu je nezbytné pro zajištění toho, aby si uživatelé účetní závěrky byli vědomi povahy a rozsahu změn k původnímu rozpočtu, které byly schváleny v průběhu účetního období.
- BC13. Úpravy původního rozpočtu mohou vznikat jako důsledek změn v politice, včetně změn vládních priorit během účetního období nebo jako důsledek neočekávaných ekonomických podmínek. IPSASB je toho názoru, že zveřejnění vysvětlení důvodů změn mezi původním a konečným rozpočtem

během účetního období je nezbytné pro plnění odpovědnosti a že poskytuje užitečný vklad pro analýzu finančních dopadů měnících se ekonomických podmínek a politických změn, včetně toho, zda změny mezi původním a konečným rozpočtem jsou důsledkem přerozdělení v rámci rozpočtu nebo jiných faktorů. Vysvětlení může být obsaženo v poznámkách k účetní závěrce nebo ve výkazu vydaném předtím, současně nebo v souvislosti s účetní závěrkou. Jak je zmíněno výše, pokud jde o vysvětlení rozpočtových odchylek, je IPSASB toho názoru, že tam, kde je vysvětlení obsaženo ve zprávách, a poznámky k účetním výkazům nasměrují čtenáře k těmto zprávám, není nezbytné opakovat toto vysvětlení v účetní závěrce.

Přijetí rozpočtové báze a odsouhlasení rozpočtové a účetní báze

- BC14. Účetní jednotky mohou přijmout odlišné účetní báze pro vyhotovení svých účetních závěrek a svých schválených rozpočtů. Obzvláště některé účetní jednotky, které pro vyhotovení svých účetních závěrek volí akruální bázi účetnictví, připravují své rozpočty na peněžní bázi. Rozdíly mezi rozpočtovou bázi a účetní závěrkou mohou také vzniknout jako důsledek rozdílů v načasování, ve vymezení účetní jednotky nebo v klasifikaci.
- BC15. Tento standard vyžaduje, aby porovnání rozpočtu se skutečností bylo zveřejněno na stejné bázi (co do formátu, terminologie, rozpočtové báze a klasifikace) a pro stejné účetní jednotky a období jako tomu je u schváleného rozpočtu. To je nezbytné k tomu, aby účetní závěrka umožnila poznat míru, do jaké byly skutečné částky použity v souladu se zákonem schválenými rozpočty. Tím bude zajištěno, že zveřejnění jsou na srovnatelné bázi a že účetní závěrka demonstruje shodu se schváleným rozpočtem. Částky zobrazené v účetní závěrce budou muset být následně nově uspořádány v těch případech, kdy existují rozdíly v bázi, načasování nebo ve vymezení účetní jednotky, aby byly srovnatelné se schváleným rozpočtem.
- BC16. Aby uživatelé mohli lépe identifikovat vztah mezi rozpočtem a účetní závěrkou, požaduje tento standard pro případ, kdy účetní závěrka a rozpočet nejsou vyhotoveny na srovnatelné bázi, aby skutečné částky na rozpočtové bázi byly uvedeny v soulad s příslušnými částkami zveřejněnými v účetní závěrce a aby u nich byly identifikovány jednotlivé rozdíly v bázi, načasování a ve vymezení účetní jednotky. Jestliže rozpočet a účetní závěrka jsou vyhotoveny na stejné bázi, odsouhlasení rozdílů by nebylo nutné.

Zveřejňování informací o rozpočtu a skutečnosti

- BC17. Tento standard dovoluje, aby informace o rozpočtu a skutečnosti byly zveřejněny v samostatném výkazu nebo v případě, že rozpočet a účetní závěrka jsou vyhotoveny na srovnatelné bázi, jako dodatečné sloupce rozpočtu v existující účetní závěrce. Flexibilita v metodě předkládání dovoluje účetním jednotkám zveřejňovat porovnání způsobem, který nejlépe slouží potřebám uživatelů při současném zachování důležitosti, pocházející

ze zahrnutí do účetní závěrky. Jsou-li účetní závěrka a rozpočet vyhotoveny na odlišné bázi účetnictví, kdy je zakázáno použít metodu přidání dodatečných sloupců v účetní závěrce, je nezbytné zajistit, aby porovnání rozpočtu se skutečností bylo předkládáno na srovnatelné bázi.

Počáteční aplikace

- BC18. Tento standard byl vydán IPSASB v prosinci 2006. Jeho aplikace se požaduje až od období začínající 1. lednem 2009 nebo později. Účinnost je odložena, aby účetní jednotky měly dostatek času své postupy, časová období i rozsah poskytovaných informací rozpracovat a vhodně adaptovat do svého rozpočtu a účetního výkaznictví. Dřívější přijetí tohoto standardu se doporučuje.
- BC19. IPSASB také zvažovala, zda umožnit odložení aplikace tohoto standardu o dva roky od původního přijetí IPSAS, ale došla k názoru, že taková úleva není nutná. Důvodem je skutečnost, že při načasování prvotního přijetí všech IPSAS by účetní jednotky měly posoudit a vzít v úvahu požadavky tohoto IPSAS.

Prominutí požadavku na zveřejnění srovnatelných částek

- BC20. Tento standard nepožaduje, aby účetní závěrka běžného období zahrnovala porovnání skutečností za předchozí období s rozpočtem téhož předchozího období, ani nepožaduje, aby byly v účetní závěrce běžného období zveřejněny vysvětlivky rozdílů mezi skutečností a rozpočtem předchozího období.
- BC21. Cílem tohoto standardu je podpořit zodpovědnost účetních jednotek za dodržování schváleného rozpočtu na běžné účetní období. Mnoho vysvětlujících informací požadovaných IPSAS může být uvedeno v jiných dokumentech, které jsou vydávány společně s účetní závěrkou, ale které nejsou její součástí. IPSASB se obává, že požadavek zveřejňovat srovnatelné informace by vedl k informačnímu zahlcení a složitému řetězení požadavků na zveřejňování, což by nebylo v zájmu uživatelů účetní závěrky.

IPSAS 25—ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY**Poděkování**

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 19 „Zaměstnanecké požitky“ 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 19.

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, IASCF, International Accounting Standards a International Financial Reporting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

IPSAS 25—ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

OBSAH

	Odstavec
Úvod	IN1–IN11
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–9
Definice	10
Krátkodobé zaměstnanecké požitky	11–26
Uznání a ocenění	13–25
Veškeré krátkodobé zaměstnanecké požitky	13
Krátkodobá placená volna	14–19
Podíly na zisku a plány odměn	20–25
Zveřejnění	26
Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru: rozdíl mezi plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků	27–53
Sdružené plány zaměstnaneckých požitků	32–38
Plány definovaných požitků, ve kterých jsou zúčastněné účetní jednotky pod společnou kontrolou	39–42
Státní plány	43–46
Smíšené programy sociálního zabezpečení	47–49
Pojištěné požitky	50–53
Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru: plány definovaných příspěvků	54–58
Uznání a ocenění	55–56
Zveřejnění	57–58
Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru: plány definovaných požitků	59–146
Uznání a ocenění	60–75
Vykazování mimosmluvních závazků	63–64

Výkaz o finanční situaci	65–73
Výkaz o finanční výkonnosti	74–75
Uznání a ocenění – současná hodnota závazků z definovaných požitků a náklady na běžné služby	76–117
Pojistně-matematická metoda oceňování	77–79
Přiřazování požitků k obdobím služby	80–84
Pojistně-matematické předpoklady	85–90
Pojistně-matematický předpoklad: diskontní míra	91–95
Pojistně-matematický předpoklad: mzdy, požitky a náklady na zdravotní péči	96–104
Pojistně-matematické zisky a ztráty	105–111
Náklady na minulé služby	112–117
Uznání a vyčíslení: aktiva plánu	118–127
Reálná hodnota aktiv plánu	118–120
Náhrady	121–124
Výnosy z aktiv plánu	125–127
Kombinace účetních jednotek	128
Krácení a vypořádání	129–135
Vykazování	136–139
Kompenzace	136–137
Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami	138
Finanční složky nákladů na požitky po skončení pracovního poměru..	139
Zveřejnění	140–146
Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky	147–153
Uznání a ocenění	150–152
Zveřejnění	153
Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru	155–165
Uznání	155–160
Ocenění	161–162
Zveřejnění	163–165
První použití standardu	166–176

Datum účinnosti 177

Aplikační příručka

Implementační příručka

A: Ilustrativní příklad: fondově financované plány definovaných požitků

B: Ilustrativní příklad zveřejnění

C: Ilustrace použití odstavce 70

Zdůvodnění závěrů

Srovnání s IAS 19

IPSAS 25 „Zaměstnanecké požitky“ je obsažen v odstavcích 1–177. Všechny uvedené odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 25 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. Tento standard se zabývá vykazováním a zveřejňováním zaměstnaneckých požitků u účetních jednotek veřejného sektoru. Vychází z IAS 19, „Zaměstnanecké požitky“. Standard se nezabývá vykazováním a vykazováním penzijních plánů (viz příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard, který se zabývá vykazováním a zveřejňováním penzijních plánů). Požitky, které nejsou plněním za služby poskytnuté zaměstnanci nebo bývalými zaměstnanci, nejsou předmětem tohoto standardu.
- IN2. Standard rozlišuje čtyři skupiny zaměstnaneckých požitků:
- (a) krátkodobé zaměstnanecké požitky, jako jsou mzdy, platy, příspěvky na sociální zabezpečení, placená roční dovolená a placená nemocenská dovolená, podíly na zisku a odměny (pokud jsou vypláceny do dvanácti měsíců po skončení období) a nepeněžní požitky (jako zdravotní péče, ubytování, služební vozy a zboží či služby poskytované zdarma nebo se slevou) pro stávající zaměstnance;
 - (b) požitky po skončení pracovního poměru, jako je penze, jiné důchodové požitky, životní pojištění a zdravotní péče po skončení pracovního poměru;
 - (c) ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky, zahrnující věcnostní dovolenou nebo studijní dovolenou, jubilea a jiné věcnostní požitky, požitky při dlouhodobé pracovní neschopnosti a v případě, že jsou splatné v době delší než dvanáct měsíců po skončení daného období, též odměny odvozené od hospodaření, podíly na zisku a časově rozlišené náhrady; a
 - (d) požitky při předčasném ukončení pracovního poměru.
- IN3. Požitky všech uvedených kategorií se běžně vyskytují v účetních jednotkách veřejného sektoru.
- IN4. Standard vyžaduje, aby účetní jednotka vykázala krátkodobé zaměstnanecké požitky, pokud výměnou za ně zaměstnanci poskytli své služby.
- IN5. Požitky po skončení pracovního poměru jsou klasifikovány buď jako plány definovaných příspěvků, nebo jako plány definovaných požitků. Standard poskytuje zvláštní návod pro klasifikaci sdružených plánů zaměstnaneckých požitků, státních plánů, smíšených programů sociálního zabezpečení a plánů s pojištěnými požitky. Standard také obsahuje ustanovení, která se vztahují na účetní jednotky pod společnou kontrolou, které se účastní plánů definovaných požitků.
- IN6. Dle plánu definovaných příspěvků platí účetní jednotka fixní příspěvek do oddělené účetní jednotky (fondu) a nemá žádnou zákonnou či jinou povinnost platit další příspěvky v případě, kdy fond nemá dostatek aktiv na výplatu zaměstnaneckých požitků vztahujících se k práci zaměstnanců konané v běžném období a obdobích předchozích. Standard vyžaduje, aby účetní jednotka vykázala

příspěvek do plánu definovaných příspěvků, když výměnou za tyto příspěvky zaměstnanec poskytne své služby.

- IN7. Všechny ostatní plány požitků po skončení pracovního poměru jsou plány definovaných požitků. Výplaty dle plánů definovaných požitků nemusí být zajišťovány fondovým financováním, mohou však tuto formu plně či částečně využívat. Tento standard vyžaduje, aby účetní jednotka:
- (a) vykazovala nejen své zákonné závazky, ale i všechny ostatní závazky vyplývající z podnikové činnosti;
 - (b) stanovovala současnou hodnotu závazků z definovaných požitků a reálnou hodnotu aktiv plánu s dostatečnou pravidelností tak, aby se hodnoty uznané v účetní závěrce nelišily významně od hodnot, které by byly stanoveny v rozvahový den;
 - (c) používala přírůstkovou metodu k vyčíslení závazků a nákladů;
 - (d) přiřazovala požitky dle vzorce plánu požitků k obdobím, kdy zaměstnanec poskytoval své služby, kromě případů, kdy by služby poskytované zaměstnancem v pozdějších letech vedly k významně vyšší úrovni požitků než služby v letech dřívějších;
 - (e) používala vyvážené a vzájemně kompatibilní předpoklady pojistné matematiky týkající se demografických proměnných (jako je fluktuace a úmrtnost zaměstnanců) a finančních proměnných (jako je budoucí růst mezd, změny v nákladech na zdravotní péči a relevantní změny státních požitků). Finanční předpoklady by měly být založeny na tržních podmínkách, které jsou k rozvahovému dni očekávány v obdobích splatnosti závazků;
 - (f) stanovovala takovou diskontní míru k diskontování závazků z požitků po skončení pracovního poměru (fondově financovaných i nefinancovaných), která bude odrážet časovou hodnotu peněz. Měna a podmínky finančních nástrojů, které byly za tímto účelem vybrány, musí být konzistentní s měnou a podmínkami závazků z požitků po skončení pracovního poměru;
 - (g) snižovala účetní hodnotu závazku o reálnou hodnotu aktiv plánu. Ta práva na náhradu, která nejsou kvalifikována jako aktiva plánu, se vykazují stejným způsobem jako aktiva plánu s výjimkou, že jsou vykázána jako samostatné aktivum, nikoliv jako snížení závazku;
 - (h) omezovala účetní hodnotu aktiva tak, aby nepřevyšovala čistý součet:
 - (i) neuznaných nákladů na minulé služby zaměstnance a pojistně-matematických ztrát; a
 - (ii) současnou hodnotu ekonomických požitků existujících ve formě refundací poskytovaných z plánu nebo snížení budoucích příspěvků plánu;

- (i) uznávala náklady na minulé služby zaměstnance rovnoměrně za průměrné období až do okamžiku, kdy se dodatečné požitky stanou nepodmíněnými trváním pracovního poměru;
- (j) uznávala zisky nebo ztráty z krácení nebo vypořádání plánu definovaných požitků v okamžiku, kdy k tomuto krácení nebo vypořádání dojde. Tento zisk nebo ztráta zahrnuje případné vyplývající změny v současné hodnotě závazků z definovaných požitků a v reálné hodnotě aktiv plánu a neuznanou část souvisejících zisků a ztrát vyplývajících z pojistně-matematických odhadů a úprav nákladů na služby zaměstnance v minulosti; a
- (k) uznala specifikovanou část čistých kumulovaných pojistně-matematických zisků a ztrát, která převyšuje vyšší z:
 - (i) 10 % současné hodnoty závazků z definovaných požitků (před odečtením aktiv plánu); a
 - (ii) 10 % z reálné hodnoty aktiv plánu.

Části zisků a ztrát vyplývajících z pojistně-matematických odhadů, která se vykazuje pro každý plán definovaných požitků, je přebytek přesahující 10 % rozpětí hodnot platných k datu předchozího uznání, děleno průměrnou zbývajícím dobou zaměstnání zaměstnanců účastnících se na tomto plánu.

Standard též připouští systematické metody rychlejšího vykazování za předpokladu, že je použito stejné základny pro zisky a ztráty a tato základna je použita konzistentně mezi jednotlivými obdobími. Mezi tyto dovolené metody také patří okamžité uznání všech zisků a ztrát vyplývajících z pojistně-matematických odhadů ve Výkazu o finanční výkonnosti. Kromě toho standard povoluje, aby účetní jednotka uznala a vykázala v souladu s odstavcem 118(b) IPSAS 1 mimo Výkaz o finanční výkonnosti ve Výkazu změn vlastního kapitálu/čistých aktiv veškeré pojistně-matematické zisky a ztráty v období, kdy vznikly.

- IN8. Pro ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky (jiné než požitky po skončení pracovního poměru) vyžaduje standard jednodušší metodu vykazování: zisky a ztráty vyplývající z pojistně-matematických odhadů a úpravy nákladů na minulé služby zaměstnance se vykázají okamžitě. Standard obsahuje vyvratitelný předpoklad, že nejistota ohledně výplat pro sníženou pracovní schopnost s dlouhodobou splatností není stejná jako nejistota ohledně vyčíslení požitků po skončení pracovního poměru. V případech, kdy je tento předpoklad vyvrácen, účetní jednotka zváží, zda bude některé nebo všechny výplaty pro sníženou pracovní schopnost s dlouhodobou splatností vykazovat podle požadavků na požitky po skončení pracovního poměru.
- IN9. Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru jsou zaměstnanecké požitky vyplácené buď v případě rozhodnutí účetní jednotky ukončit se zaměstnancem pracovní poměr před datem jeho normálního odchodu do důchodu, nebo v případě, kdy pracovník na základě návrhu zaměstnavatele rozváže pracovní poměr

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

dobrovolně výměnou za tento požitek. Důvodem ke vzniku závazku je tedy především ukončení pracovního poměru, a nikoliv samy služby zaměstnance pro zaměstnavatele. Proto účetní jednotka vykazuje požitky při předčasném ukončení pracovního poměru tehdy a pouze tehdy, je-li prokazatelně zavázána buď:

- (a) ukončit pracovní poměr zaměstnance nebo skupiny zaměstnanců před datem řádného odchodu do důchodu; nebo
- (b) poskytnout požitky při předčasném ukončení pracovního poměru jako nabídku pro dosažení dobrovolného ukončení pracovního poměru zaměstnancem.

IN10. Účetní jednotka je prokazatelně zavázána k ukončení pracovního poměru tehdy a pouze tehdy, má-li vypracován podrobný plán (s definovanými minimálními náležitostmi) pro ukončení pracovního poměru se zaměstnancem a nemá-li reálnou možnost tento plán změnit.

IN11. Částka požitku při předčasném ukončení pracovního poměru musí být diskontována, pokud je splatná později než 12 měsíců po rozvahovém dni. V případě nabídky provedené pro dosažení dobrovolného ukončení pracovního poměru je výše požitku založena na počtu zaměstnanců, u kterých se přijetí nabídky předpokládá.

C1

1. Cílem standardu je popsat vykazování a zveřejňování zaměstnaneckých požitků. Standard vyžaduje, aby účetní jednotka uznala:
 - (a) závazek v okamžiku, kdy zaměstnanec poskytoval své služby výměnou za zaměstnanecké požitky vyplácené v budoucnosti; a
 - (b) náklad v okamžiku, kdy spotřebovala ekonomický užitek plynoucí ze služeb poskytnutých zaměstnancem výměnou za zaměstnanecké požitky.

Rozsah působnosti

2. **Tento standard bude použit zaměstnavatelem při vykazování všech zaměstnaneckých požitků, s výjimkou úhrad vázaných na akcie (viz příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard, který se zabývá úhradami vázanými na akcie).**
3. Tento standard se nezabývá vykazováním plánů penzijních požitků zaměstnanců (viz příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard, který se zabývá penzijními plány). Tento standard se nezabývá požitky poskytovanými smíšenými programy sociálního zabezpečení, které nejsou plněním za služby poskytnuté výměnou za tyto požitky zaměstnanci nebo bývalými zaměstnanci účetních jednotek veřejného sektoru.
4. Tento standard se použije pro zaměstnanecké požitky, včetně požitků vyplývajících z:
 - (a) formálních plánů nebo jiných formálních dohod mezi účetní jednotkou a jednotlivými zaměstnanci, skupinami zaměstnanců nebo jejich zástupci;
 - (b) zákonných požadavků nebo oborových programů, dle kterých účetní jednotka přispívá do národních, státních, oborových nebo jiných sdružených plánů zaměstnaneckých požitků nebo v případech, kdy jsou účetní jednotky povinny přispívat do smíšených programů sociálního zabezpečení; nebo
 - (c) mimosmluvních závazků vyplývajících z praxe účetní jednotky. Mimosmluvní závazky vyplývající z nezávazných postupů účetní jednotky vznikají v případě, kdy účetní jednotka nemá jinou reálnou alternativu než vyplácet zaměstnanecké požitky. Příkladem vzniku mimosmluvního závazku je situace, při které by změna v praxi účetní jednotky vyvolala nepřijatelné poškození vztahů s jejími zaměstnanci.
5. Zaměstnanecké požitky zahrnují:
 - (a) krátkodobé zaměstnanecké požitky, jako jsou mzdy, platy a příspěvky na sociální zabezpečení, placená roční dovolená a placená nemocenská dovolená, podíly na zisku a odměny (pokud jsou vypláceny do dvanácti měsíců po skončení období) a nepeněžní požitky (jako zdravotní péče,

ubytování, služební vozy a zboží či služby poskytované zdarma nebo se slevou) pro stávající zaměstnance;

- (b) požítky po skončení pracovního poměru, jako je penze, jiné důchodové požítky, životní pojištění a zdravotní péče po skončení pracovního poměru;
- (c) ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požítky, zahrnující věrnostní dovolenou nebo studijní dovolenou, jubilea a jiné věrnostní požítky, požítky při invaliditě a v případě, že jsou vypláceny dvanáct měsíců po skončení daného období nebo déle, podíly na zisku, odměny a odložené odměny; a
- (d) požítky při předčasném ukončení pracovního poměru.

Každá z kategorií uvedených pod písmenem (a) až (d) má jiné charakteristiky, proto tento standard stanovuje pro každou z nich zvláštní požadavky.

6. Zaměstnanecké požítky zahrnují požítky poskytované buď zaměstnancům, nebo jejich rodinným příslušníkům a mohou být vypořádány platbou (nebo poskytnutím zboží nebo služeb) buď přímo zaměstnancům, nebo jejich partnerům, dětem nebo jiným rodinným příslušníkům, popř. jiným osobám, jako například pojišťovnám.
7. Zaměstnanec může poskytovat účetní jednotce své služby na plný úvazek, částečný úvazek, trvale, příležitostně nebo dočasně. Pro potřeby tohoto standardu se mezi zaměstnance zahrnuje klíčový management definovaný v IPSAS 20, „Zveřejnění spřízněných stran“.
8. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
9. V „Předmluvě k mezinárodním standardům účetního výkaznictví“ vydané IASB se uvádí, že IFRS byly vytvořeny tak, aby je bylo možné použít na obecné účetní závěrky všech účetních jednotek založených za účelem dosažení zisku. Podniky veřejné správy (PVS) jsou účetními jednotkami založenými za účelem dosažení zisku. Z toho důvodu se řídí ustanoveními IFRS.

Definice

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

Zisky nebo ztráty z titulu pojistně-matematických odhadů zahrnují:

- (a) korekce na základě skutečnosti (vyplývající z rozdílu mezi předchozími odhady a skutečností); a
- (b) dopady změn pojistně-matematických odhadů.

Aktiva držaná dlouhodobým fondem zaměstnaneckých požítků jsou aktiva (jiná než nepřevoditelné finanční nástroje vydané vykazující účetní jednotkou):

- (a) která jsou držena účetní jednotkou (fondem), která je právně oddělená od vykazující účetní jednotky a existuje pouze za účelem vyplácení nebo financování zaměstnaneckých požitků; a
- (b) kterých lze jich použít pouze pro výplatu nebo financování zaměstnaneckých požitků, nejsou k dispozici vykazující účetní jednotce pro úhradu vlastních závazků (a to ani v případě konkurzu) a nemohou být vrácena vykazující účetní jednotce s výjimkou, kdy:
 - (i) zbývající aktiva fondu jsou dostačující pro pokrytí všech závazků ze zaměstnaneckých požitků a to jak plánu tak vykazující účetní jednotky; nebo
 - (ii) tato aktiva se vracejí vykazující účetní jednotce jako náhrada za již vyplacené zaměstnanecké požitky.

Sdružené programy sociálního zabezpečení jsou zřízené zákonem a:

- (a) fungující jako sdružené zaměstnavatelské plány zaměstnaneckých požitků, které poskytují požitky po skončení pracovního poměru, jakož i
- (b) poskytují požitky, které nejsou protihodnotou za služby přijaté od zaměstnanců.

Náklady na běžné služby vyjadřují nárůst současné hodnoty závazků z definovaných požitků vyplývající ze služeb zaměstnanců poskytnutých v běžném období.

Plány definovaných požitků jsou plány požitků po skončení pracovního poměru, jiné než plány definovaných příspěvků.

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

Zaměstnanecké požitky jsou všechny formy plnění poskytované účetní jednotkou zaměstnancům výměnou za jejich služby.

Úrokový náklad vyjadřuje nárůst současné hodnoty závazků z definovaných požitků během období vyplývající ze skutečnosti, že se o jedno období přiblížil termín vypořádání požitků.

Sdružené plány zaměstnaneckých požitků jsou plány definovaných příspěvků (jiné než státní plány a smíšené programy sociálního zabezpečení) nebo plány definovaných požitků (jiné než státní plány), které:

- (a) sdružují aktiva přispívaná různými účetními jednotkami, které nejsou pod společnou kontrolou; a
- (b) používají tato aktiva k poskytování požitků zaměstnancům z více než jedné účetní jednotky na principu, že výše příspěvků a požitků jsou stanoveny bez ohledu na to, která účetní jednotka zaměstnává dotyčné zaměstnance.

Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky jsou zaměstnanecké požitky (jiné než požitky po skončení pracovního poměru a požitky při předčasném ukončení pracovního poměru), které nejsou zcela splatné do dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanci poskytli příslušné služby.

Náklady na minulé služby vyjadřují navýšení současné hodnoty závazků z definovaných požitků souvisejících se službami poskytnutými v předchozích obdobích, které vyplývají v běžném období ze zavedení nebo změny požitků po skončení pracovního poměru nebo jiných dlouhodobých zaměstnaneckých požitků. Náklady na minulé služby mohou být buď kladné (pokud jsou požitky nově zavedeny nebo zvýšeny), nebo záporné (pokud jsou stávající požitky sníženy).

Aktiva plánu zahrnují:

- (a) aktiva držaná dlouhodobým fondem zaměstnaneckých požitků; a
- (b) oprávněné pojistné smlouvy.

Požitky po skončení pracovního poměru jsou zaměstnanecké požitky (jiné než požitky při předčasném ukončení pracovního poměru), které jsou splatné po skončení pracovního poměru.

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

Současná hodnota závazků z definovaných požitků je současná hodnota předpokládaných budoucích výplat nezbytných k uspokojení závazků vyplývajících ze služeb poskytnutých zaměstnanci v běžném a v předchozích obdobích, aniž by byla odečtena aktiva plánu.

Oprávněná pojistná smlouva je pojistná smlouva* vystavená pojišťovatelem, který není spřízněnou stranou vykazující účetní jednotky (jak je definováno v IPSAS 20 – Zveřejnění spřízněných stran), pokud plnění z pojistné smlouvy:

- (a) může být použito pouze pro výplatu nebo financování zaměstnaneckých požitků podle plánu definovaných požitků; a

* Oprávněná pojistná smlouva nemá nutně formu pojistné smlouvy (viz příslušný mezinárodní nebo národní standard zabývající se pojistnými smlouvami).

- (b) nejsou k dispozici vykazující účetní jednotce pro úhradu vlastních závazků (a to ani v případě konkurzu) a nemůže být vyplaceno vykazující účetní jednotce s výjimkou kdy:
- (i) plnění představuje přebytek aktiv, který není nutný pro pokrytí všech souvisejících závazků ze zaměstnaneckých požitků; nebo
 - (ii) plnění se vrací účetní jednotce jako náhrada za již vyplacené zaměstnanecké požitky.

Výnosy z aktiv plánu jsou úroky, dividendy a jiné výnosy plynoucí z aktiv plánu společně s realizovanými a nerealizovanými zisky a ztrátami plynoucími z aktiv plánu, snížené o správní náklady plánu a daně dopadající na plán.

Krátkodobé zaměstnanecké požitky jsou zaměstnanecké požitky (jiné než požitky při předčasném ukončení pracovního poměru), které jsou zcela splatné do dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanci poskytli účetní jednotce související služby.

Státní plány jsou plány mimo smíšené programy sociálního zabezpečení zřízené zákonem, které jsou provozovány jako sdružené plány pro všechny účetní jednotky v legislativou stanovených ekonomických oblastech.

Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru jsou zaměstnaneckými požitky vyplácenými na základě:

- (a) rozhodnutí účetní jednotky ukončit se zaměstnancem pracovní poměr před dnem řádného odchodu do penze; nebo
- (b) rozhodnutí zaměstnance dobrovolně ukončit pracovní poměr výměnou za tyto požitky.

Nepodmíněné zaměstnanecké požitky jsou zaměstnanecké požitky, které nejsou podmíněny trváním pracovního poměru v budoucnosti.

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“.

Krátkodobé zaměstnanecké požitky

11. Krátkodobé zaměstnanecké požitky zahrnují položky jako:
- (a) mzdy, platy a příspěvky na sociální zabezpečení;
 - (b) krátkodobé placené volno (jako placená roční dovolená a placená nemocenská dovolená), kdy se čerpání volna předpokládá v období do

- dvanácti měsíců po skončení období, ve kterém byly poskytnuty ze strany zaměstnanců příslušné služby;
- (c) podíly na zisku a odměny vyplácené v období do dvanácti měsíců po skončení období, ve kterém byla poskytnuta ze strany zaměstnanců příslušná služba; a
 - (d) nepeněžní požitky (jako zdravotní péče, ubytování, služební vozy a zboží či služby poskytované zdarma nebo se slevou) pro stávající zaměstnance.
12. Vykazování krátkodobých požitků se řídí obecnými principy, neboť se zde nevyžadují k ocenění závazků či nákladů žádné pojistně-matematické odhady a nevyskytují se zde žádné zisky nebo ztráty z úprav pojistně-matematických odhadů. Navíc se při oceňování závazků z krátkodobých zaměstnaneckých požitků neprovádí diskontování.

Uznání a ocenění

Veškeré krátkodobé zaměstnanecké požitky

13. **Pokud poskytuje zaměstnanec účetní jednotce v průběhu účetního období svoje služby, účetní jednotka nediskontovanou hodnotu krátkodobého zaměstnaneckého požitku, jehož výplatu lze výměnou za poskytnuté služby očekávat, vykáže:**
- (a) **jako závazek (výdaj příštího období) po odečtení všech již vyplacených částek. Pokud již vyplacená částka přesahuje nediskontovanou hodnotu požitku, vykáže účetní jednotka tento přebytek jako aktivum (náklady příštích období) v tom rozsahu, v jakém má tento přeplatek za následek například snížení budoucích plateb nebo nárok na vrácení již vyplacených částek; a**
 - (b) **jako náklad, pokud jiný standard nevyžaduje nebo nepovoluje zahrnutí požitků do pořizovací ceny aktiva (viz například IPSAS 12, „Zásoby“ a IPSAS 16, „Pozemky, budovy a zařízení“).**

Odstavce 14, 17 a 20 uvádějí, jakým způsobem účetní jednotka použije uvedené požadavky na krátkodobé zaměstnanecké požitky ve formě placeného volna a plánů odměn a podílů na zisku.

Krátkodobá placená volna

14. **Účetní jednotka vykáže očekávaný náklad na krátkodobý zaměstnanecký požitek ve formě placeného volna podle odstavce 13 následovně:**
- (a) **v případě kumulativního placeného volna tehdy, kdy pracovníci poskytli služby, které zvyšují jejich nárok na budoucí placené volno; a**
 - (b) **v případě nekumulativního placeného volna tehdy, kdy se absence pracovníka uskutečnila.**

15. Účetní jednotka může poskytovat pracovníkům placené volno z různých důvodů, jako je například dovolená, nemoc, dočasná invalidita, mateřská či rodičovská dovolená, činnost porotce nebo vojenská služba. Nárok na placené volno se rozlišuje do dvou kategorií:
 - (a) kumulativní volno; a
 - (b) nekumulativní volno.
16. Kumulativní placené volno je takové volno, které se přenáší do příštích období a může být v příštích obdobích čerpáno, nebyl-li nárok plně čerpán v období běžném. Nárok na kumulativní placené volno může být buď nepodmíněný dalším trváním zaměstnaneckého poměru (jinými slovy zaměstnanci mají nárok na peněžitou náhradu za nevyčerpané kumulativní placené volno při ukončení pracovního poměru), nebo podmíněný dalším trváním pracovního poměru (pracovníci nemají nárok na peněžitou náhradu za nečerpané kumulativní placené volno při ukončení pracovního poměru). Závazek účetní jednotce vzniká tehdy, když zaměstnanci poskytli služby, které zvyšují jejich nárok na budoucí placené volno. Závazek existuje a je vykázán i v případě, je-li nárok na placené volno podmíněný trváním pracovního poměru, ačkoliv možnost, že pracovník ukončí zaměstnanecký poměr před vyčerpáním kumulativního podmíněného nároku, může ovlivnit ocenění závazku.
17. **Účetní jednotka ocení očekávaný náklad na kumulativní placená volna ve výši dodatečné částky, kterou předpokládá vyplatit v důsledku nevyčerpaného nároku pracovníků na toto volno nahromaděného k rozvahovému dni.**
18. Způsob stanovení výše závazku uvedený v odstavci 17 vycházející z částky dodatečných plateb očekávaných v budoucnosti je založen na prostém faktu kumulování zaměstnaneckého požitku. V řadě případů však nemusí účetní jednotka provádět podrobný výpočet, aby došla k závěru, že neexistuje významný závazek z titulu nečerpaného placeného volna. Například závazek z titulu placené nemocenské dovolené bude významný pouze tehdy, pokud existuje formální či neformální postup, který stanoví, že nevyčerpaná nemocenská dovolená může být vybrána jako placená dovolená.
19. Nekumulativní placená volna se do dalších období nepřenesou. Propadají, není-li nárok běžného období plně využit, a při ukončení pracovního poměru nevzniká zaměstnanci nárok na finanční kompenzaci nečerpaného zůstatku takového volna. Toto běžně platí pro placenou nemocenskou dovolenou (v rozsahu, o který nečerpaný nárok běžného období nezvyšuje nárok v období následujícím), mateřskou nebo rodičovskou dovolenou či placené volno pro činnost porotce nebo pro vojenskou službu. V tomto případě účetní jednotka vykazuje závazek a náklad teprve v okamžiku čerpání volna zaměstnancem, neboť činnost zaměstnance výši požitku nezvyšuje.

Podíly na zisku a plány odměn

20. **Účetní jednotka vykazuje očekávanou částku výplat podílů na zisku či výplat odměn dle odstavce 13 tehdy a pouze tehdy, když:**
- (a) **účetní jednotka má právní nebo mimosmluvní povinnost takové výplaty na základě minulých událostí provést; a**
 - (b) **je možno provést spolehlivý odhad závazku.**
- Současný závazek existuje tehdy a pouze tehdy, když účetní jednotka nemá žádnou jinou reálnou alternativu než provést výplatu.**
21. Některé účetní jednotky ve veřejném sektoru mají plány odměn s kritérii založenými na odvedených službách nebo na aspektech finančního hospodaření. Na základě těchto plánů zaměstnanci obdrží definované částky v závislosti na posouzení jejich přínosu k dosažení cílů účetní jednotky nebo části účetní jednotky. V některých případech se tyto plány týkají skupin zaměstnanců, jako například v případě, kdy při plnění úkolů jsou hodnoceni všichni zaměstnanci nebo jejich část, aniž by byli hodnoceni na individuální bázi. Vzhledem k cílům účetních jednotek veřejného sektoru jsou plány podílů na zisku ve veřejném sektoru mnohem méně časté než v účetních jednotkách orientovaných na dosahování zisku. Tyto plány nicméně mohou být součástí odměn zaměstnanců v části účetních jednotek veřejného sektoru, jež jsou provozovány na komerční bázi. Některé účetní jednotky veřejného sektoru nemusejí mít zavedené plány podílů na zisku, ale mohou hodnotit plnění úkolů za použití finančních ukazatelů jako například tvorby tržeb nebo plnění rozpočtových cílů. Některé plány odměn přiznávají výplaty všem zaměstnancům, kteří poskytli své služby ve vykazovaném období, i když ukončí zaměstnanecký poměr před koncem účetního období. Podle jiných plánů však vzniká zaměstnanci nárok na výplatu pouze po odpracování stanovené doby, jakým je například celé účetní období. Z takových plánů vznikají mimosmluvní závazky, jak zaměstnanci poskytují služby, které zvyšují částku, jež musí být vyplacena v případě jejich setrvání v zaměstnaneckém poměru po celou stanovenou dobu. Ocenění takových mimosmluvních závazků bere v úvahu možnost, že někteří zaměstnanci ukončí pracovní poměr, aniž by jim byl podíl na zisku vyplacen. Odstavec 23 uvádí další podmínky, které musí být splněny dříve, než účetní jednotka uzná očekávanou částku výplat založených na hospodaření, odměn a podílů na zisku.
22. Účetní jednotka nemusí mít žádnou zákonnou povinnost vyplácet odměny. Nicméně v některých případech je zvykem, že účetní jednotka odměny vyplácí. V takových případech vzniká účetní jednotce mimosmluvní závazek, neboť nemá žádnou jinou reálnou alternativu než odměny vyplatit. Při ocenění takového závazku bere účetní jednotka v úvahu možnost, že část pracovníků ukončí pracovní poměr, aniž by jim byla odměna vyplacena.
23. Účetní jednotka může provést spolehlivý odhad svého právního či mimosmluvního závazku plynoucího z plánu výplat založených na hospodaření, plánu odměn nebo plánu podílů na zisku tehdy a pouze tehdy, jestliže:

- (a) formální ustanovení plánu obsahují vzorec pro výpočet částky požitku;
 - (b) účetní jednotka stanoví částky k výplatě před schválením účetní závěrky ke zveřejnění; nebo
 - (c) z minulé praxe lze jasně odvodit částku mimosmluvního závazku.
24. Závazek vyplývající z plánu podílů na zisku a plánu odměn je odvozen od služeb poskytovaných zaměstnanci účetní jednotce a je vykázán jako náklad ve Výkazu o finanční výkonnosti.
25. Jestliže výplata podílů na zisku a výplata odměny nejsou plně splatné během dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanec poskytoval účetní jednotce odpovídající služby, považují se tyto výplaty za ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky (viz odstavce 147 až 153).

Zveřejnění

26. Ačkoliv tento standard nevyžaduje specifický způsob zveřejňování krátkodobých zaměstnaneckých požitků, jiné standardy mohou takové požadavky klást. Viz například IPSAS 20, „Zveřejnění spřízněných stran“, který vyžaduje zveřejňovat agregované zaměstnanecké požitky určené pro klíčový management, a IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“, který vyžaduje zveřejnění informací o zaměstnaneckých požitcích.

Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru: rozdíl mezi plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků

27. Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru zahrnují například:
- (a) důchodové požitky, jako je penze; a
 - (b) ostatní požitky po skončení pracovního poměru, jako je úhrada životního pojištění či úhrada lékařské péče.

Dohody, v jejichž rámci účetní jednotka poskytuje zaměstnancům požitky po skončení pracovního poměru, se nazývají plány požitků po skončení pracovního poměru. Účetní jednotky použijí tento standard na veškeré takové dohody bez ohledu na to, zda za účelem vybírání příspěvků a výplaty požitků dojde k založení oddělené účetní jednotky jakou je například penzijní fond, fond penzijního připojištění nebo fond požitků při ukončení pracovního poměru.

28. Plány zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru se klasifikují buď jako plány definovaných příspěvků, nebo jako plány definovaných požitků v závislosti na ekonomické podstatě plánu odvozené od jeho základních podmínek. Aby mohl být plán zaměstnaneckých požitků klasifikován jako plán definovaných příspěvků, musí účetní jednotka platit fixní příspěvky do oddělené účetní jednotky. V případě plánů definovaných příspěvků:

- (a) právní či mimosmluvní závazek účetní jednotky je omezen částkou, kterou se účetní jednotka zavázala přispívat do fondu. Výše požitku po skončení pracovního poměru je tedy determinována výší příspěvku placeného účetní jednotkou (a případně zaměstnancem) do plánu požitků po skončení pracovního poměru nebo pojišťovně a výší výnosů dosahovaných ze správy příspěvků; a
 - (b) v důsledku toho rizika z pojistně-matematických odhadů (tj. že požitky budou nižší než očekávané) a z investičního rizika (tj. investovaná aktiva nepokryjí očekávané požitky) nese zaměstnanec.
29. Případem, kdy závazek účetní jednotky není omezen částkou, kterou se zavázal přispívat do fondu, je situace, kdy má účetní jednotka právní nebo mimosmluvní povinnost vyplývající ze:
- (a) vzorce výpočtu požitku dle plánu, který není vázán pouze na výši příspěvku;
 - (b) záruky, a to buď nepřímo prostřednictvím plánu, stanovených výnosů z příspěvků; nebo
 - (c) takových neformálních postupů, které dávají vzniknout mimosmluvnímu závazku. Takový závazek může vzniknout například tehdy, když účetní jednotka historicky zvyšuje požitky bývalých zaměstnanců o inflaci, aniž by k tomu byla právně zavázána.
30. Podle plánů definovaných požitků:
- (a) je účetní jednotka zavázána poskytovat dohodnuté požitky současným a bývalým zaměstnancům; a
 - (b) rizika z pojistně-matematických odhadů (tj. že na požitky se bude muset vynaložit více, než se očekávalo) a investiční riziko dopadají v zásadě na účetní jednotku. Jestliže pojistně-matematická a investiční skutečnost je horší než očekávaná, závazek účetní jednotky se může zvýšit.
31. Na rozdíl od plánů definovaných příspěvků plán definovaných požitků nevyžaduje, aby příspěvky byly placeny do oddělené účetní jednotky. Odstavce 32 až 53 uvádějí rozdíly mezi plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků v kontextu sdružených plánů zaměstnaneckých požitků, státních plánů, smíšených programů sociálního zabezpečení a pojištěných požitků.

Sdružené plány zaměstnaneckých požitků

32. **Účetní jednotka klasifikuje sdružený plán zaměstnaneckých požitků buď jako plán definovaných příspěvků, nebo jako plán definovaných požitků, a to v závislosti na podmínkách plánu (včetně jakýchkoliv mimosmluvních závazků, které překračují rámec formálních podmínek). Je-li sdružený plán zaměstnaneckých požitků stanoven jako plán definovaných požitků, musí účetní jednotka:**

- (a) vykazovat svůj proporcionální podíl na závazku z definovaných požitků, svůj podíl na aktivech plánu a svůj podíl na nákladech spojených s plánem stejným způsobem jako u každého jiného plánu definovaných požitků; a
 - (b) zveřejnit informace dle odstavce 141.
33. Nejsou-li v případě sdruženého plánu zaměstnaneckých požitků, který je plánem definovaných požitků, k dispozici informace dostatečné pro vykazování definovaných požitků, pak účetní jednotka:
- (a) vyazuje plánu podle odstavců 55-57 jako kdyby se jednalo o plán definovaných příspěvků;
 - (b) zveřejní:
 - (i) skutečnost, že plán je plánem definovaných požitků; a
 - (ii) důvod, proč nejsou k dispozici informace umožňující účetní jednotce vykazovat plán jako plánu definovaných požitků; a
 - (c) v případě, že přebytek nebo deficit plánu může ovlivnit výši budoucích příspěvků, zveřejní dále:
 - (i) veškeré dostupné informace o přebytku či deficitu;
 - (ii) základnu použitou pro stanovení přebytku či deficitu; a
 - (iii) důsledky pro účetní jednotku, pokud existují.
34. Jedním z příkladů sdruženého plánu definovaných požitků je plán:
- (a) financovaný průběžně, tzn. příspěvky jsou stanoveny na úrovni, o které se předpokládá, že je dostačující pro úhradu požitků splatných ve stejném období; zatímco budoucí požitky, na něž vzniká nárok v běžném období, budou hrazeny z budoucích příspěvků; a
 - (b) požitky zaměstnanců se stanoví na základě délky zaměstnání a zúčastněné účetní jednotky nemají žádnou možnost odstoupit od plánu, aniž by nesplatily příspěvek na požitky vydělané zaměstnanci do data odstoupení od plánu.

Takový plán vytváří pro účetní jednotku pojistně-matematické riziko: Pokud výsledné náklady na již vydělané požitky jsou větší než očekávané, musí účetní jednotka buď zvýšit svůj příspěvek, nebo přesvědčit zaměstnance, aby akceptovali nižší požitky. Proto je takový plán plánem definovaných požitků.

35. Jsou-li k dispozici dostatečné informace o sdruženém plánu, který je plánem definovaných požitků, účtuje účetní jednotka o svém proporcionálním podílu na závazku z titulu definovaných požitků, podílu na aktivech plánu a nákladech na požitky po skončení zaměstnaneckého poměru stejným způsobem, jakým účtuje o každém jiném plánu definovaných požitků. V některých případech nemusí být

účetní jednotka schopna stanovit pro potřeby účetnictví svůj podíl na finanční situaci a výsledcích plánu s dostatečnou spolehlivostí. K tomu může dojít, jestliže:

- (a) účetní jednotka nemá přístup k takovým informacím o plánu, které by vyhověly požadavkům tohoto standardu; nebo
- (b) plán vystavuje zúčastněné účetní jednotky pojistně-matematickým rizikům spojeným se současnými a minulými zaměstnanci ostatních zúčastněných účetních jednotek, v důsledku čehož neexistuje žádná konzistentní a spolehlivá základna pro alokaci závazků, plánu aktiv a nákladů podle jednotlivých účetních jednotek účastnících se plánu.

V takových případech účetní jednotka účtuje o plánu tak, jako kdyby se jednalo o plán definovaných příspěvků, a zveřejní dodatečné informace dle odstavce 33.

36. Mezi sdruženými plány a jejich účastníky mohou existovat smluvní ujednání, která určují, jakým způsobem bude mezi účastníky rozdělen přebytek plánu (nebo financován deficit plánu). V takovém případě ten účastník, který účtuje o plánu jako o plánu definovaných příspěvků podle odstavce 33, vykáže aktivum či závazek, vznikající ze smluvního ujednání a výsledný výnos nebo náklad ve Výkazu o finanční výkonnosti.
37. IPSAS 19, „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“ vyžaduje, aby účetní jednotka uznala určité podmíněné závazky nebo o nich zveřejnila informaci. V kontextu sdruženého plánu může podmíněný závazek vzniknout například takto:
 - (a) z pojistně-matematických ztrát vztahujících se k jiným zúčastněným účetním jednotkám neboť každá zúčastněná účetní jednotka sdílí pojistně-matematická rizika ostatních účetních jednotek; nebo
 - (b) z odpovědnosti vyplývající z podmínek plánu financovat jakýkoliv schodek v plánu, pokud jiné účetní jednotky ukončí účast.
38. Sdružené plány a skupinové plány je třeba rozlišovat. Skupinový plán je prostou agregací plánů jednotlivých zaměstnavatelů kombinovaných tak, aby jednotliví zaměstnavatelé mohli sdílet pro investiční potřeby svá aktiva při současném snížení nákladů na správu plánu, ale nároky jednotlivých zaměstnavatelů jsou však odděleny a slouží výhradně pro uspokojení požitků jejich vlastních zaměstnanců. Skupinové plány nepředstavují žádný zvláštní účetní problém, neboť jednotlivé informace jsou snadno dostupné, vykazování probíhá stejně jako v případě jakéhokoliv jiného plánu jednotlivého zaměstnavatele a tyto plány nepředstavují pro zúčastněné účetní jednotky žádné pojistně-matematické riziko vyvolané současnými či minulými zaměstnanci jiných zaměstnavatelů. Definice v tomto standardu vyžadují, aby účetní jednotka klasifikovala skupinový plán jako plán definovaných příspěvků nebo jako plán definovaných požitků, a to v závislosti na podmínkách plánu (včetně veškerých mimosmluvních závazků, které jsou nad rámec formálních podmínek).

Plány definovaných požitků, ve kterých jsou zúčastněné účetní jednotky pod společnou kontrolou

39. Plány definovaných požitků, u kterých dochází ke sdílení rizik mezi různými účetními jednotkami pod společnou kontrolou, například mezi mateřskou společností a jejími dceřinými společnostmi, nejsou sdruženými plány.
40. Účetní jednotka účastníci se na takovém plánu bude dostávat informace o plánu jako celku v ocenění dle tohoto standardu na základě předpokladů platných pro plán jako celek. Pokud existuje nějaký smluvní vztah, závazná dohoda či určené pravidlo pro zatěžování jednotlivých účetních jednotek ze skupiny podniků čistými náklady definovaných požitků za plán jako celek v ocenění dle tohoto standardu, každá účetní jednotka vykáže tyto náklady ve své vlastní účetní závěrce. Pokud takový smluvní vztah, dohoda či pravidlo neexistují, čisté náklady na definované požitky vykáže ve své individuální účetní závěrce ta účetní jednotka, která byla právně závazným způsobem určena za garanta plánu. Ostatní účetní jednotky vykážou ve svých individuálních účetních závěrkách pouze částky rovnající se jejich příspěvku do plánu za období.
41. Ve veřejném sektoru se vyskytují případy, kdy se řídicí účetní jednotka a jedna nebo více řízených účetních jednotek účastní plánu definovaných požitků. Pokud neexistuje smluvní vztah, dohoda či pravidlo popsané v odstavci 40, účtují řízené účetní jednotky na bázi definovaných příspěvků a řídicí účetní jednotka ve svých konsolidovaných účetních výkazech účtuje na bázi definovaných požitků. Řízené účetní jednotky zveřejní ve svých individuálních účetních závěrkách, že účtují na bázi definovaných příspěvků. Řízené účetní jednotky, které účtují na bázi definovaných příspěvků, také zveřejní informace o řídicí účetní jednotce a uvedou, že v konsolidovaných výkazech řídicí účetní jednotky se účtuje na bázi definovaných požitků. Řízené účetní jednotky také zveřejní informace vyžadované v odstavci 42.
42. **Účast na takovém plánu je pro každou zúčastněnou účetní jednotku považována za transakci mezi spřízněnými osobami. Z tohoto důvodu taková účetní jednotka ve své individuální účetní závěrce zveřejní:**
- (a) **smluvní vztah, závaznou dohodu nebo stanovené pravidlo pro vykazování čistých nákladů na definované požitky nebo zveřejní skutečnost, že nic takového neexistuje;**
 - (b) **pravidlo pro stanovení výše příspěvku, který má účetní jednotka platit;**
 - (c) **pokud účetní jednotka účtuje o alokaci čistých nákladů na definované požitky podle odstavce 40, zveřejní veškeré informace o plánu jako celku podle odstavců 140 až 142;**
 - (d) **pokud účetní jednotka účtuje o příspěvcích splatných za období podle odstavce 40, informace o plánu jako celku podle odstavců 141(b)-(e), (j), (n), (o), (q) a 142. Ostatní informace dle odstavce 141 zveřejňovat nemusí.**

Státní plány

43. **Účetní jednotka účtuje o státním plánu stejným způsobem jako o sdruženém plánu (viz odstavce 32 a 33).**
44. Státní plány se zřizují zákonem a vztahují se na všechny účetní jednotky (nebo na všechny účetní jednotky určité kategorie, například na účetní jednotky specifického odvětví). Jsou spravovány vládou nebo místní samosprávou, popř. jiným subjektem (například agenturou vytvořenou jmenovitě pro tento účel). Tento standard se vztahuje pouze na zaměstnanecké požitky poskytované účetní jednotkou a nevztahuje se na vykazování jakýchkoli závazků státního plánu vůči zaměstnancům a bývalým zaměstnancům, které nejsou pod kontrolou účetní jednotky. I když vlády mohou zřídit státní plány a poskytovat požitky zaměstnancům privátního sektoru a/nebo podnikatelům – fyzickým osobám, závazky tohoto typu nejsou upraveny tímto standardem.
45. Mnohé státní plány jsou financovány průběžným způsobem, tzn. že příspěvky běžného období jsou stanoveny ve výši, o které se předpokládá, že bude dostačující pro úhradu požitků vyplacených v tomto období; budoucí požitky, na něž vznikl nárok v běžném období, se budou hradit z budoucích příspěvků. Účetní jednotky, které jsou pokryty státním plánem, o něm účtují jako o plánu definovaných požitků plánu definovaných příspěvků. Účetní řešení závisí na tom, zda má účetní jednotka právní nebo mimosmluvní závazek budoucí příspěvky platit. Pokud je jejím jediným závazkem platit splatné příspěvky a nemá žádnou povinnost vyplácet budoucí požitky, účtuje o státním plánu jako o plánu definovaných příspěvků.
46. Státní plány jsou většinou řízenými účetními jednotkami klasifikovány jako plány definovaných příspěvků. Je ovšem vyvratitelným předpokladem, že státní plán bude řídicí účetní jednotkou charakterizován jako plán definovaných požitků. Je-li tento předpoklad vyvrácen, účtuje se státním plánu jako o plánu definovaných příspěvků.

Smíšené programy sociálního zabezpečení

47. **Účetní jednotka účtuje o zaměstnaneckých požitcích po skončení pracovního poměru poskytovaných smíšeným programem sociálního zabezpečení stejným způsobem jako o sdruženém plánu (viz odstavce 32 a 33).**
48. Smíšené programy sociálního zabezpečení jsou zřizovány zákonem a poskytují požitky fyzickým osobám, které splnily kritéria způsobilosti. Taková kritéria z principu zahrnují požadavek, aby osoba dosáhla věku odchodu do penze stanoveného zákonem. Další kritéria se mohou vztahovat k faktorům jako je příjem nebo osobní majetek. V některých jurisdikcích mohou existovat smíšené programy sociálního zabezpečení, které poskytují požitky výměnou za zaměstnanecké služby poskytnuté fyzickými osobami. Tento standard upravuje pouze ty závazky ve smíšeném programu sociálního zabezpečení, které jsou plněním za služby poskytnuté zaměstnanci a bývalými zaměstnanci účetní jednotky. Tento standard

vyžaduje, aby účetní jednotka vykazovala závazky z titulu zaměstnaneckých požitků poskytovaných smíšeným programem sociálního zabezpečení stejným způsobem jako sdružený plán v souladu s odstavci 32 a 33.

49. Účetní řešení závazků z titulu zaměstnaneckých požitků poskytovaných smíšeným programem sociálního zabezpečení ekonomickou jednotkou, například na vládní úrovni, záleží na tom, zda příslušná komponenta tohoto programu poskytujícího zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru zaměstnancům ekonomické jednotky je klasifikována jako plán definovaných příspěvků nebo plán definovaných požitků. Při tomto posouzení se vezmou v úvahu faktory uvedené v odstavci 35.

Pojištěné požitky

50. **Účetní jednotka může zajistit financování plánu požitků po skončení pracovního poměru formou placení pojistného. S takto financovaným plánem bude účetní jednotka zacházet jako s plánem definovaných příspěvků, pokud nebude účetní jednotka (přímo nebo nepřímo prostřednictvím plánu) povinna:**

- (a) vyplácet zaměstnanecké požitky přímo, jakmile se stanou splatnými; nebo
- (b) platit další částky, pokud pojišťovna neuhradí veškeré zaměstnanecké požitky vztahující se k činnosti zaměstnance v běžném období a v obdobích předchozích.

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

51. Požitky zajištěné pojistnou smlouvou nemusí mít přímou či automatickou vazbu na závazek účetní jednotky za zaměstnanecké požitky. Plány požitků po skončení pracovního poměru včetně pojistných smluv podléhají stejnému rozlišování při vykazování a financování jako všechny ostatní financované plány.
52. V případě, kdy účetní jednotka financuje závazek z požitků po pracovním poměru příspěvkem na pojištění, dle kterého mu nezaniká právní či mimosmluvní závazek (buď přímo, nebo nepřímo dle podmínek plánu, vzhledem k mechanismu stanovení budoucích plateb pojistného nebo díky spřízněnému vztahu s pojišťovatelem), výše hrazeného pojistného nepředstavuje definovaný příspěvek. Z toho vyplývá, že účetní jednotka:
- (a) účtuje o oprávněné pojistné smlouvě jako o aktivu plánu (viz odstavec 10); a
 - (b) uznává ostatní pojistné smlouvy jako práva na náhradu (pokud pojistná smlouva odpovídá kritériím uvedeným v odstavci 121).
53. V případě, kdy pojistná smlouva zní na jméno konkrétního účastníka plánu, popř. na skupinu účastníků plánu a účetní jednotka nemá žádný právní či mimosmluvní

závazek vyrovnat jakékoliv případné ztráty z pojistné smlouvy, účetní jednotka nemá žádný závazek vyplatit požitky zaměstnancům a jedinou osobou povinnou vyplatit požitky je pojišťovatel. Platby pevných částek pojistného dle takové pojistné smlouvy jsou spíše vypořádáním závazků z požitků zaměstnanců než investicí zajišťující budoucí vypořádání závazku. Proto účetní jednotce v tomto případě nevzniká žádné aktivum ani žádný závazek. Z tohoto důvodu účetní jednotka účtuje o platbách pojistného jako o příspěvcích do plánu definovaných příspěvků.

Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru: plány definovaných příspěvků

54. Vykazování plánů definovaných příspěvků je jednoduché, neboť závazek vykazující účetní jednotky je pro každé období dán částkou, kterou má účetní jednotka za toto období do plánu přispět. Z tohoto důvodu nejsou pro stanovení výše závazku či nákladu zapotřebí žádné pojistně-matematické odhady, a nemohou tedy vznikat žádné zisky či ztráty z rozdílů mezi skutečností a těmito odhady. Kromě toho, výše závazků se stanoví na nediskontovaném základu s výjimkou toho, kdy závazky nejsou plně splatné během dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanec poskytl příslušné služby.

Uznání a ocenění

55. **Jakmile zaměstnanec poskytl účetní jednotce v daném období své služby, účetní jednotka musí vykázat příspěvek splatný do příslušného plánu definovaných příspěvků, který je plněním za tyto služby:**
- (a) jako závazek (výdaj příštího období) po odečtení již případně zaplacených částek. Pokud se před sestavením účetní závěrky zjistí, že částka již zaplaceného příspěvku převyšuje výši příspěvku odpovídajícího poskytnutým službám zaměstnanců, vykáže účetní jednotka tento přebytek jako aktivum (náklady příštích období) v částce, která bude odpovídat snížení budoucích plateb nebo nároku na vrácení peněz; a
 - (b) jako náklad, pokud jiný standard nevyžaduje, popř. nepovoluje zahrnutí tohoto příspěvku do pořizovací ceny aktiva (viz například IPSAS 12, „Zásoby“ a IPSAS 17, „Pozemky, budovy a zařízení“).
56. Pokud příspěvky do plánu definovaných příspěvků nejsou plně splatné do dvanácti měsíců po konci období, ve kterém zaměstnanci poskytli příslušné služby, musí být diskontovány s použitím diskontní míry určené dle odstavce 91.

Zveřejnění

57. Účetní jednotka vykáže uznanou částku jako náklad na plány definovaných příspěvků.

58. V případech vyžadovaných IPSAS 20 účetní jednotka zveřejní informace o příspěvcích do plánů definovaných příspěvků určených pro klíčové pracovníky managementu.

Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru - plány definovaných požitků

59. Vykazování plánů definovaných požitků je složité, jelikož pro stanovení výše závazku a nákladu je nutno pracovat s pojistně-matematickými odhady, a vzniká tedy možnost zisků a ztrát z rozdílů mezi skutečností a těmito odhady. Kromě toho závazky se oceňují na diskontovaném základě, neboť k jejich vypořádání může dojít i za mnoho let poté, co zaměstnanec poskytl příslušné služby.

Uznání a ocenění

60. Plány definovaných požitků nemusí být financovány nebo mohou být financovány zcela nebo částečně z příspěvků účetní jednotky a někdy též zaměstnanců do účetní jednotky nebo fondu, které jsou právně odděleny od vykazující účetní jednotky a kterou jsou poté zaměstnanecké požitky vypláceny. Výplata financovaných požitků v okamžiku, kdy se stanou splatnými, nezávisí pouze na finanční situaci a investiční výkonnosti fondu, ale také na schopnosti (a ochotě) účetní jednotky překlenout nedostatek aktiv fondu. Z toho plyne, že účetní jednotka v podstatě akceptuje pojistně-matematická i investiční rizika spojená s plánem. V důsledku toho se nemusí náklady uznané na plán definovaných požitků rovnat výši příspěvku za dané období.
61. Vykazování plánů definovaných požitků zahrnuje následující kroky:
- (a) použití pojistně-matematických technik pro stanovení spolehlivého odhadu výše požitku náležejícího zaměstnancům výměnou za jejich služby poskytnuté v běžném období a v obdobích předchozích. Tento postup vyžaduje, aby účetní jednotka stanovila, jak velký je požitek přičitatelný k běžnému období a k obdobím předchozím (viz odstavce 80–84), aby provedla pojistně-matematické odhady (předpoklady) demografických proměnných (jako je fluktuace zaměstnanců a úmrtnost), a finančních proměnných (jako je budoucí růst mezd a nákladů na zdravotní péči), které ovlivňují náklady na požitky (viz odstavce 85-104);
 - (b) diskontování tohoto požitku pomocí přírůstkové metody za účelem stanovení současné hodnoty závazku z definovaných požitků a nákladů vynaložených v souvislosti se službou zaměstnanců v běžném období (viz odstavce 77–79);
 - (c) stanovení reálné hodnoty jednotlivých aktiv plánu (viz odstavce 118–120);
 - (d) stanovení celkové výše pojistně-matematických zisků a ztrát a jejich částí, které mají být uznány (viz odstavce 105–111);

- (e) stanovení nákladů na minulé služby (viz odstavce 112–117) při zavedení nebo změně plánu; a
- (f) stanovení výsledného zisku nebo ztráty (viz odstavce 129–135) při zkrácení nebo vypořádání plánu.

Má-li účetní jednotka více než jeden plán definovaných požitků, postupuje shora uvedeným způsobem zvlášť u každého významného plánu. Například příslušná samospráva odpovídající za školství a zdravotnictví a další služby může mít oddělené plány pro učitele, zaměstnance ve zdravotnictví a další zaměstnance.

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

Vykazování mimosmluvních závazků

63. **Účetní jednotka nemusí vykazovat jen své právní závazky vyplývající z formálních podmínek plánu definovaných požitků, ale též jakékoliv mimosmluvní závazky, které vyplývají z neformální praxe účetní jednotky. Neformální praxe účetní jednotky dává vzniknout mimosmluvním závazkům v případech, kdy účetní jednotka nemá žádnou jinou reálnou alternativu než vyplátit zaměstnanecké požitky. Příkladem vzniku mimosmluvního závazku je situace, kdy by změna v neformální praxi účetní jednotky mohla způsobit nepřijatelné poškození vztahů se zaměstnanci.**
64. Formální podmínky plánu definovaných požitků mohou účetní jednotce umožnit její závazky z plánu ukončit. Nicméně pokud mají zaměstnanci pokračovat v pracovním poměru, je obvykle velmi obtížné plán zrušit. Proto, není-li důkaz o opaku, se při vykazování požitků po skončení pracovního poměru předpokládá, že účetní jednotka slibující takové požitky bude v této praxi pokračovat po celou dobu trvání zaměstnání příslušných zaměstnanců.

Výkaz o finanční situaci

65. **Částka vykázaná jako závazek z definovaných požitků je čistý součet následujících položek:**
- (a) **současná hodnota závazku z definovaných požitků k rozvahovému dni (viz odstavec 77);**
 - (b) **plus všechny zisky z pojistně-matematických odhadů (minus všechny ztráty z pojistně-matematických odhadů) neuznané s odvoláním na postup dle odstavců 105 a 106;**
 - (c) **minus všechny dosud neuznané úpravy nákladů na minulé služby (viz odstavec 112); a**

- (d) **minus reálná hodnota aktiv plánu k rozvahovému dni (existují-li nějaká), z nichž mají být požitky přímo uspokojovány (viz odstavce 118–120).**
66. Současnou hodnotou závazku z definovaného požitku je brutto závazek před odečtením reálné hodnoty aktiv plánu.
67. **Účetní jednotka musí stanovovat současnou hodnotu závazků z definovaných požitků a reálnou hodnotu všech aktiv plánu s dostatečnou pravidelností tak, aby se částky vykázané v účetní závěrce nelišily významně od částek, které by byly stanoveny k rozvahovému dni.**
68. Tento standard doporučuje, ale nevyžaduje, aby účetní jednotka využívala pro stanovení výše všech významných závazků dle plánu definovaných požitků služeb kvalifikovaného pojistného matematika. Z praktických důvodů může účetní jednotka požádat kvalifikovaného pojistného matematika, aby provedl podrobný výpočet závazku ještě před rozvahovým dnem. Výsledky tohoto výpočtu se ovšem musí aktualizovat o důsledky veškerých významných transakcí a dalších významných okolností, které nastaly do rozvahového dne (včetně změn v tržních cenách a úrokových sazbách).
69. **Částka stanovená podle odstavce 65 může mít zápornou hodnotu (jde o aktivum). Účetní jednotka ocení toto aktivum částkou nižší z:**
- (a) **částky stanovené podle odstavce 65; a**
- (b) **součtu:**
- (i) **všech kumulovaných neuznaných čistých ztrát z pojistně-matematických odhadů a nákladů na minulé služby (viz odstavce 105, 106 a 112); a**
- (ii) **současné hodnoty všech ekonomických požitků ve formě vratek z plánu či snížení budoucích příspěvků do plánu. Současná hodnota těchto ekonomických přínosů se stanoví s použitím diskontní míry stanovené dle odstavce 91.**
70. **Postup podle odstavce 69 nesmí mít v běžném období za následek zisk, který je pouze důsledkem matematicko-pojistné ztráty nebo nákladů na minulou službu, ani ztrátu, která je v běžném období pouze důsledkem pojistně-matematického zisku. Účetní jednotka musí proto uznat okamžité v souladu s odstavcem 65 následující skutečnosti, a to v rozsahu, v jakém vznikají při stanovení aktiva definovaných požitků podle odstavce 69(b):**
- (a) **čisté pojistně-matematické ztráty běžného období a náklady na minulou službu běžného období v rozsahu, ve kterém převyšují jakékoliv snížení současné hodnoty ekonomických přínosů specifikovaných v odstavci 69(b)(ii). Pokud nedochází k žádné změně či zvýšení současné hodnoty ekonomických přínosů, veškeré čisté pojistně-matematické ztráty běžného období a náklady na minulou**

službu v běžném období by měly být v souladu s odstavcem 65 rozpoznány okamžitě;

- (b) čisté pojistně-matematické zisky běžného období po odečtení nákladů na minulou službu běžného období v rozsahu, ve kterém převyšují jakékoliv zvýšení současné hodnoty ekonomických přínosů specifikovaných v odstavci 69(b)(ii). Pokud nedochází k žádné změně či snížení současné hodnoty ekonomických přínosů, celkový čistý pojistně-matematický zisk běžného období by měl být po odečtení nákladů na minulou službu běžného období okamžitě rozpoznán v souladu s odstavcem 65.
71. Ustanovení odstavce 70 se použije tehdy a jen tehdy, pokud má účetní jednotka na začátku nebo na konci účetního období přebytek¹ v plánu definovaných požitků a nemůže vzhledem k současným podmínkám plánu plně tento přebytek využít jako vratku nebo snížení příspěvků do budoucích příspěvků. V takovém případě platí, že náklady na minulou službu a pojistně-matematické ztráty vznikající v běžném období, časově rozlišené v souladu s ustanovením odstavce 65, zvyšují částku specifikovanou v odstavci 69(b)(i). Pokud toto zvýšení není kompenzováno shodným snížením současné hodnoty ekonomických přínosů, které splní podmínky pro uznání podle odstavce 69(b)(ii), dojde ke zvýšení celkové čisté částky specifikované v odstavci 69(b) a následně tudíž ke vzniku zisku. Odstavec 70 však zakazuje, aby takový zisk byl vykázán. Opačný efekt nastává u pojistně-matematických zisků, které vznikají v běžném období a jejichž rozpoznání časově rozlišeno dle odstavce 65, a to v rozsahu, ve kterém pojistně-matematické zisky snižují kumulované nerozpoznané pojistně-matematické ztráty. Odstavec 70 zakazuje, aby za těchto okolností byla vykázána ztráta. [Viz Implementační příručka C, která obsahuje příklady aplikace ustanovení tohoto odstavce.]
72. Aktivum může vzniknout v případě, byl-li plán definovaných požitků přefinancován nebo též v některých případech při vzniku zisku z pojistně-matematických odhadů. V těchto případech účetní jednotka vykazuje aktivum, neboť:
- (a) účetní jednotka kontroluje zdroj, kterým je v tomto případě schopnost použít přebytku pro generování dalších přínosů;
 - (b) tato kontrola je výsledkem minulých událostí (příspěvků placených účetní jednotkou a služby poskytnuté zaměstnanci); a
 - (c) budoucí ekonomický přínos získá účetní jednotka v podobě nižších budoucích příspěvků, popř. vrácených plateb, a to buď přímo do účetní jednotky, nebo nepřímo do jiného plánu, který se nachází v deficitu.

¹ Přebytek je částka, o kterou reálná hodnota aktiv plánu převyší současnou hodnotu závazku z definovaných požitků.

73. Omezení v odstavci 69(b) neruší opožděné uznání pojistně-matematických ztrát (viz odstavec 105 a 106) a nákladů na minulé služby (viz odstavec 112), jiných než jsou definovány v odstavci 70. Odstavec 141(f)(iii) vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila veškeré částky nevykázané jako aktivum vzhledem k omezení dle odstavce 69(b).

Výkaz o finanční výkonnosti

74. Účetní jednotka vykáže čistý součet následujících částek ve Výkazu o finanční výkonnosti, pokud jiný standard nevyžaduje nebo nepovoluje jejich zahrnutí do pořizovací ceny aktiva:
- (a) náklady na běžné služby (viz odstavec 76-104);
 - (b) úrokové náklady (viz odstavec 95);
 - (c) očekávaný výnos ze všech aktiv plánu (viz odstavec 125-127) a ze všech práv na náhradu (viz odstavec 121);
 - (d) zisky a ztráty z pojistně-matematických odhadů v rozsahu vyžadovaném interními postupy účetní jednotky (viz odstavec 105 – 109);
 - (e) náklady na minulou službu (viz odstavec 112);
 - (f) výsledky všech krácení a vypořádání (viz odstavec 129 a 130); a
 - (g) důsledek limitu dle odstavce 69(b), pokud není vykázáno ve Výkazu o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu dle odstavce 108.
75. Jiné standardy vyžadují zahrnovat určité náklady na zaměstnanecké požitky do pořizovací ceny aktiv, jako jsou zásoby či budovy, stavby a zařízení (viz IPSAS 12 a IPSAS 17). Náklady na požitky po ukončení pracovního poměru zahrnované do pořizovací ceny aktiv obsahují příslušný podíl složek uvedených v odstavci 74.

Uznání a ocenění: současná hodnota závazků z definovaných požitků a náklady na běžné služby

76. Výsledný náklad na plán definovaných požitků může být ovlivněn mnoha proměnnými, jako jsou výsledné mzdy, fluktuace zaměstnanců, úmrtnost, trend ve vývoji nákladů na zdravotní péči a, v případě financovaného plánu, též výnosy z aktiv plánu. Výsledný náklad na plán je nejistý a tato nejistota bude pravděpodobně přetrvávat po dlouhé období. Aby bylo možné ocenit současnou hodnotu závazků z požitků po skončení pracovního poměru a související náklady na běžné služby, je nezbytné:
- (a) aplikovat pojistně-matematickou metodu oceňování (viz odstavec 77–79);
 - (b) přiřazovat požitky k obdobím služby (viz odstavec 80–84); a
 - (c) provádět pojistně-matematické odhady (viz odstavec 85–104).

Pojistně-matematická metoda oceňování

77. **Pro stanovení současné hodnoty závazků z definovaných požitků a souvisejících nákladů na běžné služby a je-li to možné též nákladů na minulou službu, použije účetní jednotka přírůstkovou metodu.**
78. Přírůstková metoda (též označovaná jako metoda dělení požitku roky služby či jako akruální metoda požitků přepočtených na službu) vychází z toho, že každé období služby vyvolává další jednotku nároku na požitek (viz odstavce 80–84), přičemž pro potřebu stanovení výsledného závazku (viz odstavce 85–104) oceňuje každou takovou jednotku samostatně.
79. Účetní jednotka diskontuje závazek z požitků po skončení pracovního poměru jako celek, a to i v případě, kdy část závazku je splatná do dvanácti měsíců od rozvahového dne.

Přiřazování požitků k obdobím služby

80. **Při stanovení současné hodnoty svých závazků z definovaných požitků a souvisejícího nákladu na běžné služby a je-li to možné také nákladu na minulou službu, musí účetní jednotka přiřazovat požitek k obdobím služby podle vzorce daného plánem. Avšak v případě, kdy v pozdějších letech povedou služby zaměstnance k významně vyšší úrovni požitku ve srovnání s předchozími roky, přiřazuje účetní jednotka požitek rovnoměrně od:**
- (a) **data, kdy služby poskytované zaměstnancem poprvé vedou k požitku dle plánu (bez ohledu na to, zda je požitek podmíněn či nepodmíněn dalším setrváním v pracovním poměru); až do**
 - (b) **data, kdy další služby poskytované zaměstnancem účetní jednotce nepovedou k žádné významné částce dalších požitků dle plánu, jiné než v souvislosti s dalším zvyšováním platu.**
81. Přírůstková metoda vyžaduje, aby účetní jednotka přiřadila požitek k běžnému období (aby bylo možno stanovit náklad na běžné služby) a k běžnému období a předchozím obdobím (aby bylo možno stanovit současnou hodnotu závazků z definovaných požitků). Účetní jednotka přiřazuje požitek k obdobím, ve kterých vzniká povinnost poskytovat požitky po skončení pracovního poměru. Tato povinnost vzniká tak, jak zaměstnanci poskytují své služby výměnou za požitky po skončení pracovního poměru, které účetní jednotka předpokládá vyplácet v příštích obdobích. Pojistně-matematické techniky umožňují, aby účetní jednotka ocenila svůj závazek s dostatečnou spolehlivostí, a tím doložila oprávněnost uznání takového závazku.
82. Služby poskytované zaměstnancem účetní jednotky dávají vzniknout podle plánu definovaných požitků závazku i v případě, je-li nárok na výplatu požitku podmíněn dalším trváním pracovního poměru (jinými slovy nejsou bezpodmínečně nárokové). Služba poskytovaná zaměstnancem před splněním podmínky pro přiznání požitků je mimosmluvním závazkem, jelikož při každém

dalším následujícím rozvahovém dni se délka budoucí služby, kterou bude muset zaměstnanec poskytnout účetní jednotce před získáním nároku na požitky, zmenšuje. Při stanovení výše svého závazku z definovaných požitků bere účetní jednotka v úvahu pravděpodobnost, že někteří zaměstnanci nemusí splnit podmínku pro přiznání požitků. Rovněž platí, že ačkoliv určité požitky po skončení pracovního poměru, například zdravotní péče po skončení pracovního poměru, se stanou splatnými pouze v případě, nastane-li určitá situace v době, kdy již není zaměstnanec zaměstnán, závazek se vytváří v době, kdy zaměstnanec poskytuje služby, které nárok na takový požitek vytváří. Pravděpodobnost výskytu takové situace ovlivňuje stanovení výše závazku, avšak nevypovídá o tom, zda takový závazek existuje.

83. Závazek se zvyšuje až do data, kdy již další služby zaměstnance nevedou k žádné významné částce dalších požitků. Proto se veškerý požitek přiřazuje k období končícím tímto datem nebo před tímto datem. Požitek je přiřazován k jednotlivým účetním obdobím podle vzorce daného plánem. V případě, že služby zaměstnance povedou v pozdějších letech k významně vyšší úrovni požitku, než tomu bylo v letech předchozích, přiřazuje účetní jednotka požitek rovnoměrně až do data, kdy další služby poskytované zaměstnancem nevedou k žádným významným částkám dalších požitků. Je tomu tak proto, že zaměstnancovy služby po celé období povedou v konečném důsledku k požitku na této vyšší úrovni.
84. V případě, kdy částka požitku je konstantním podílem z konečného platu v každém roce trvání pracovního poměru, zvyšování platu ovlivní v budoucích letech částku potřebnou k vyrovnání závazku, který vznikl v souvislosti se službami poskytnutými před rozvahovým dnem, ale žádný nový závazek však nevzniká. Proto:
- (a) pro účely odstavce 80(b) nevede zvyšování platu k dalším požitkům, přestože výše požitku je závislá na konečném platu; a
 - (b) částka požitku přiřazovaná ke každému období je konstantním podílem z platu, na který se požitek váže.

Pojistně-matematické předpoklady

85. **Pojistně-matematické předpoklady musí být vyvážené a vzájemně kompatibilní.**
86. Pojistně-matematické předpoklady jsou nejlepšími možnými odhady účetní jednotky těch proměnných, které určují výsledný náklad na poskytování požitků po skončení pracovního poměru. Pojistně-matematické předpoklady zahrnují:
- (a) demografické předpoklady ohledně budoucích charakteristik současných a minulých zaměstnanců (a jejich rodinných příslušníků), kteří budou oprávněni požitky čerpat. Demografické předpoklady zahrnují takové charakteristiky, jako jsou například:
 - (i) úmrtnost v průběhu pracovního poměru i po jeho skončení;

- (ii) fluktuace zaměstnanců, jejich pracovní neschopnost a předčasný odchod do důchodu;
 - (iii) poměr účastníků plánu a jejich rodinných příslušníků, kteří budou oprávněni požitky čerpat; a
 - (iv) nemocenské sazby u plánů zdravotní péče; a
- (b) finanční předpoklady týkající se položek jako:
- (i) diskontní míra (viz odstavce 91–95);
 - (ii) mzdový vývoj a vývoj úrovně požitků (viz odstavce 96–100);
 - (iii) v případě požitků týkajících se zdravotní péče, vývoj nákladů na zdravotní péči a, je-li to významné, též vývoj nákladů na administrativní vyřizování těchto nároků a výplat požitků (viz odstavce 101–104); a
 - (iv) očekávané výnosy z aktiv plánu (viz odstavce 125–127).
87. Pojistně-matematické předpoklady jsou vyvážené, pokud nejsou ani neopatrné, ani nadměrně konzervativní.
88. Pojistně-matematické předpoklady jsou vzájemně kompatibilní, pokud respektují ekonomické souvislosti mezi takovými faktory, jako jsou inflace, mzdový vývoj, výnosnost aktiv plánu a diskontní míry. Například veškeré předpoklady, které jsou závislé na určité míře inflace (jako jsou předpoklady ohledně úrokových sazeb či růstu mezd i požitků) v určitém budoucím období, vycházejí ze stejné míry inflace v tomto období.
89. Účetní jednotka stanoví diskontní míru a ostatní finanční předpoklady v nominálních (běžných) hodnotách, ledaže by odhady v reálných hodnotách (upravených o inflaci) poskytovaly spolehlivější výsledky, například v hyperinflačních ekonomikách (viz IPSAS 10, „Vyzkazování v hyperinflačních ekonomikách“) nebo v případech, kdy výše požitku je indexována a existuje rozvinutý trh s indexovanými dluhopisy vydanými ve stejné měně a se stejnými podmínkami.
90. **Finanční předpoklady jsou založeny na tržních očekáváních existujících k rozvahovému dni pro období, během kterého mají být závazky vyrovnány.**

Pojistně-matematické předpoklady: diskontní míra

91. **Sazba použitá pro diskontování závazků z požitků po skončení pracovního poměru (jak financovaných tak nefinancovaných) odráží časovou hodnotu peněz. Měna a podmínky finančních nástrojů vybraných jako podklad pro stanovení časové hodnoty peněz musí být konzistentní s měnou a podmínkami závazků z požitků po skončení pracovního poměru.**
92. Jedním z významných pojistně-matematických předpokladů je diskontní míra. Diskontní míra odráží časovou hodnotu peněz, nikoliv však pojistně-matematické

- či investiční riziko. Diskontní sazba rovněž neodráží pro účetní jednotku specifické úvěrové riziko, které nesou věřitelé účetní jednotky, ani riziko, že budoucí skutečnost se bude lišit od pojistně-matematických předpokladů.
93. Diskontní míra odráží odhadovaný časový průběh výplat požitků. V praxi účetní jednotka často postupuje tak, že použije jeden vážený průměr diskontní sazby, který odráží odhadovaný časový průběh výplat požitků, částku výplat a měnu, ve které se budou požitky vyplácet.
94. Účetní jednotka posoudí, zda diskontní míru, která odráží časovou hodnotu peněz, bude nejvhodnější vztáhnout k tržní výnosnosti (stanovené k rozvahovému dni) vládních dluhopisů, vysoce kvalitních podnikových dluhopisů nebo jiných finančních nástrojů. V některých jurisdikcích nejlépe vystihují časovou hodnotu peněz tržní výnosnosti vládních dluhopisů stanovené k rozvahovému dni. Nicméně, v některých jurisdikcích toto neplatí, například tam, kde neexistuje rozvinutý trh s vládními dluhopisy nebo ve kterých tržní výnosnost vládních dluhopisů stanovená k rozvahovému dni nevyjadřuje časovou hodnotu peněz. V takových případech účetní jednotka stanoví míru jiným způsobem, například podle tržního výnosu vysoce kvalitních podnikových dluhopisů. Může také nastat situace, kdy neexistuje rozvinutý trh s vládními nebo vysoce kvalitními podnikovými dluhopisy o dostatečně dlouhé době splatnosti, aby bylo možné jejich přiřazení k vyplácení požitků. V takovém případě diskontuje účetní jednotka kratší závazky pomocí běžných tržních sazeb s odpovídajícími podmínkami a diskontní míru pro závazky s delší splatností odhadne pomocí extrapolace běžných tržních sazeb za použití výnosové křivky. Je nepravděpodobné, že by celková současná hodnota závazku z definovaných požitků byla nepřiměřeně ovlivněna diskontní sazbou použitou u té části požitků, která je splatná až po splatnosti dostupných finančních nástrojů, jako jsou vládní či podnikové dluhopisy, použitých pro výpočet.
95. Úrokový náklad se vypočítá vynásobením diskontní míry stanovené na začátku období současnou hodnotou závazku z definovaných požitků platnou v tomto období při respektování všech významných změn závazku. Současná hodnota závazku se bude lišit od závazku uznaného ve Výkazu o finanční situaci, jelikož tento závazek je uznán po odečtení reálné hodnoty všech aktiv plánu a jelikož některé pojistně-matematické zisky a ztráty, jakož i případná úprava nákladů na minulou službu nejsou uznány okamžitě. [Implementační příručka A ilustruje, kromě jiného, výpočet úrokového nákladu.]

Pojistně-matematický předpoklad: mzdy, požitky a náklady na zdravotní péči

96. **Závazky z požitků po skončení pracovního poměru se vyčíslí na základě, který odráží:**
- (a) **odhadovaný budoucí růst mezd;**

- (b) **požitky vyjádřené k rozvahovému dni dle podmínek plánu (či vyplývající z nepřímých mimosmluvních závazků jdoucích nad rámec těchto podmínek; a**
 - (c) **odhadované budoucí změny v úrovni státních požitků, které ovlivňují požitky splatné podle plánu definovaných požitků, tehdy a jen tehdy, jestliže:**
 - (i) **tyto změny byly zákonem přijaty před rozvahovým dnem; nebo**
 - (ii) **minulá zkušenost či jiný spolehlivý důkaz indikují, že tyto státní požitky se budou měnit nějakým předvídatelným způsobem, například v závislosti na změnách obecné cenové úrovně nebo na změnách průměrné mzdy.**
97. Odhady budoucího mzdového vývoje berou v úvahu inflaci, služební věk, služební postup a další relevantní faktory, jako je poptávka a nabídka na trhu pracovních sil apod.
98. Pokud formální podmínky plánu (či mimosmluvní závazky jdoucí nad rámec těchto podmínek) vyžadují, aby účetní jednotka v budoucích obdobích měnila výši požitků, musí ocenění závazku tyto změny odrážet. Jde o situaci, kdy například:
- (a) účetní jednotka v minulosti zvyšovala požitky, aby například zmírnila dopad inflace, a nic nenaznačuje, že se v budoucnosti tato praxe změní; nebo
 - (b) v účetní závěrce jsou vykázány pojistně-matematické zisky a účetní jednotka je zavázána formálními podmínkami plánu (nebo mimosmluvními závazky jdoucími nad rámec těchto podmínek) nebo zákonem použít přebytek v plánu na požitky účastníků plánu (viz odstavec 114(c)).
99. Pojistně-matematické předpoklady neodrážejí k rozvahovému dni ty budoucí změny požitků, které nejsou dány formálními podmínkami plánu (nebo mimosmluvními závazky). Takové změny budou mít za následek:
- (a) úpravu nákladů na minulou službu v rozsahu, v jakém mění požitky za službu před změnou; a
 - (b) úpravu nákladů na běžnou službu za období po změně v rozsahu, v jakém mění požitky za službu po změně.
100. Některé požitky po skončení pracovního poměru se váží na takové proměnné, jako je úroveň státních penzí či státní zdravotní péče. Ocenění takových požitků odráží očekávané změny v těchto proměnných založené na minulých zkušenostech či jiném spolehlivém důkazu.
101. **Předpoklady týkající se nákladů na zdravotní péči musí brát v úvahu odhadované budoucí změny v nákladech na zdravotní péči vyplývající jak z inflace, tak i z vlastních specifických změn v těchto nákladech.**

102. Pro ocenění požitků na zdravotní péči po skončení pracovního poměru je třeba znát předpokládanou úroveň a četnost budoucích požadavků a náklady potřebné na jejich uspokojování. Účetní jednotka odhaduje budoucí náklady na zdravotní péči na základě vlastní historické zkušenosti doplněné v případě potřeby o zkušenosti jiných podniků, pojišťoven, poskytovatelů zdravotní péče, popřípadě i jiných zdrojů. Odhady budoucích nákladů na zdravotní péči berou v úvahu technologický rozvoj, změny ve využívání zdravotní péče, jakož i změny ve zdravotním stavu účastníků plánu.
103. Úroveň a četnost nároků je významně ovlivněna věkem, zdravotním stavem a pohlavím zaměstnanců (a jejich rodinných příslušníků) a mohou je ovlivňovat i jiné faktory, jako je například určitá geografická lokalita. Z těchto důvodů se historická data upravují v rozsahu, v jakém se skutečná demografická struktura liší od vzorku, který byl použit jako základna historických dat. Historická data se rovněž upraví v případě, existuje-li spolehlivý důkaz o změně v dosavadních trendech vývoje těchto dat.
104. Některé plány zdravotní péče po skončení pracovního poměru vyžadují, aby zaměstnanci přispívali na náklady na zdravotní péči krytou plánem. Odhady budoucích nákladů na zdravotní péči berou k rozvahovému dni takové příspěvky v potaz v rozsahu podmínek plánu (nebo v rozsahu všech mimosmluvních závazků jdoucích nad rámec formálních podmínek plánu). Změny v příspěvech zaměstnanců mají za následek úpravu nákladů na minulou službu, popřípadě tam, kde to přichází v úvahu, krácení plánu. Náklady na uspokojení nároků mohou být sníženy státními příspěvky, popř. příspěvky poskytovatelů zdravotní péče (viz odstavce 96(c) a 100).

Zisky a ztráty z pojistně-matematických odhadů

105. **Při ocenění závazku z definovaných požitků podle odstavce 65 musí účetní jednotka podle odstavce 70 uznat část (viz odstavec 106) svých pojistně-matematických zisků a ztrát jako výnos či jako náklad, pokud čisté kumulované neuznané pojistně-matematické zisky nebo ztráty na konci předchozího účetního období převýšily vyšší z:**

- (a) 10 % současné hodnoty závazku z definovaných požitků k tomuto datu (před odečtením aktiv plánu); a
- (b) 10 % reálné hodnoty všech aktiv plánu k tomuto datu.

Tyto limity se vypočítají a uplatní zvláště pro každý plán definovaných požitků.

106. **Tou částí pojistně-matematických zisků či ztrát, jež má být uznána u každého plánu definovaných požitků, je přebytek stanovený podle odstavce 105, dělený očekávanou průměrnou zbývajícím délkou pracovního poměru zaměstnanců účastnících se daného plánu. Účetní jednotka ovšem může přijmout i jinou systematickou metodu, která umožní rychlejší uznání pojistně-matematických zisků a ztrát, ovšem za předpokladu, že stejná**

základna je použita jak pro zisky, tak i pro ztráty a že se tato základna aplikuje konzistentně mezi jednotlivými obdobími. Účetní jednotka může takovou systematickou metodu použít i v případě, kdy pojistně-matematické zisky a ztráty spadají do limitů uvedených v odstavci 105.

107. **Pokud účetní jednotka přijme v souladu s odstavcem 106 účetní pravidlo, dle kterého uznává a vykazuje pojistně-matematické zisky a ztráty v období, ve kterém vznikly, může je vykázat jako zvláštní položku v čistých aktivech/vlastním kapitálu v souladu s odstavci 108 a 109 za předpokladu, že:**
- (a) vykáže takto veškeré plány definovaných požitků; a**
 - (b) vykáže takto všechny pojistně-matematické zisky a ztráty.**
108. Pojistně-matematické zisky a ztráty vykázané přímo v čistých aktivech/vlastním kapitálu v souladu s odstavcem 107 budou vykázané ve Výkazu o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu dle odstavce 118(b) IPSAS 1.
109. Účetní jednotka, která uzná a vykáže pojistně-matematické zisky a ztráty podle odstavce 107 uzná a vykáže veškeré úpravy vyplývající z omezení dle odstavce 69(b) mimo Výkaz o finanční výkonnosti ve Výkazu o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu dle odstavce 118(b) IPSAS 1. Pojistně-matematické zisky a ztráty a úpravy vyplývající z limitu dle odstavce 69(b), které byly přímo vykázané ve Výkazu o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu, budou okamžitě zahrnuté do kumulovaných přebytků a schodků. V následujícím období nebudou vykázané do přebytku nebo schodku.
110. Pojistně-matematické zisky a ztráty mohou vyplývat ze zvýšení či snížení buď současné hodnoty závazku z definovaných požitků, nebo reálné hodnoty aktiv plánu. Případy pojistně-matematických zisků a ztrát zahrnují například:
- (a) neočekávaně vysoké či nízké míry fluktuace zaměstnanců, předčasných odchodů do důchodu, úmrtnosti či vývoje mezd, požitků (například když formální či neformální podmínky plánu zvyšují požitky o inflaci) či nákladů na zdravotní péči;
 - (b) důsledky změn v odhadech fluktuace zaměstnanců, předčasných odchodů do důchodu či úmrtnosti nebo růstu mezd, požitků (například když formální či neformální podmínky plánu zvyšují požitky o inflaci) či nákladů na zdravotní péči;
 - (c) důsledky změn v diskontní míře; a
 - (d) rozdíly mezi skutečnými a očekávanými výnosy z aktiv plánu (viz odstavce 125-127).
111. Z dlouhodobého hlediska se mohou pojistně-matematické zisky a ztráty vzájemně kompenzovat. Proto je vhodné chápat odhady závazků z požitků po skončení pracovního poměru jako jisté rozpětí (nebo koridor) okolo nejlepšího odhadu. Účetní jednotka může, ale nemusí, uznat pojistně-matematické zisky a ztráty, které

spadají do tohoto rozpětí. Tento standard vyžaduje, aby účetní jednotka zahrnula minimálně tu část pojistně-matematických zisků a ztrát, které se pohybují mimo toto rozpětí v šíři plus minus 10 %. [Implementační příručka A ilustruje, kromě jiného, způsob vykazování pojistně-matematických zisků a ztrát]. Tento standard rovněž připouští použití systematických metod pro rychlejší rozpoznání pojistně-matematických zisků a ztrát za předpokladu, že zvolená metoda odpovídá podmínkám uvedeným v odstavci 106. Tyto přípustné metody zahrnují například okamžité uznání všech pojistně-matematických zisků a ztrát, a to jak v rámci rozpětí, tak mimo něj.

Náklady na minulé služby

112. **Při vyčíslování závazku z definovaných požitků podle odstavce 65 musí účetní jednotka podle odstavce 70 uznat náklady na minulé služby jako náklad rozložený rovnoměrně v průměrném období až do okamžiku, kdy se nárok na požitek stane nepodmíněným dalším trváním zaměstnaneckého poměru. Účetní jednotka musí zahrnout náklady na minulé služby okamžitě v tom rozsahu, v jakém jsou požitky nepodmíněné již při zavedení plánu nebo při jeho změně.**
113. Náklady na minulé služby vznikají tehdy, když účetní jednotka zavádí plán definovaných požitků nebo když mění požitky, které je dle existujícího plánu definovaných požitků povinna vyplatit. Prováděné změny jsou výměnou za služby, které zaměstnanec poskytuje až do okamžiku, kdy se příslušný požitek stal nepodmíněným. Z tohoto důvodu se náklad na minulé služby uvede za toto období bez ohledu na skutečnost, že se tento náklad vztahuje ke službám poskytovaným zaměstnancem v předchozích obdobích. Náklad na minulé služby se stanoví jako změna závazku vyplývající z doplnění plánu (viz odstavec 77).
114. Náklad na minulé služby nezahrnuje:
- dopady rozdílů mezi skutečným a dříve předpokládaným růstem mezd na povinnost platit požitky za služby v předchozích letech (neexistuje žádný náklad na minulé služby, neboť pojistně-matematické předpoklady počítají s předpokládanou mzdou);
 - nižší nebo vyšší odhady dobrovolného zvýšení penze ze strany účetní jednotky v případech, kdy má účetní jednotka mimosmluvní závazek taková zvýšení provádět (zde nevzniká žádný náklad na minulé služby, neboť pojistně-matematické předpoklady taková zvýšení připouštějí);
 - odhady zvýšení požitků, které vyplývají z pojistně-matematických zisků, jež jsou již vykázány v účetní závěrce, pokud je účetní jednotka povinna vzhledem k formálním podmínkám plánu (či vzhledem k mimosmluvním závazkům, jdoucím nad jejich rámec) či platné zákonné úpravě použít všechny přebytky plánu na požitky pro účastníky plánu, a to i v případě, že zvýšení požitku nebylo ještě formálně přiznáno (výsledné zvýšení závazku

je pojistně-matematickou ztrátou, nikoliv nákladem na minulou službu, viz odstavec 98(b));

- (d) růst nepodmíněných požitků v případě, a při absenci nových nebo zvýšených požitků, kdy zaměstnanci naplní podmínky pro změnu podmíněného požitku na nepodmíněný (nevzniká žádný náklad na minulou službu, neboť odhadovaný náklad na požitky byl uznán jako náklad na běžné služby tak, jak byly tyto poskytovány); a
 - (e) důsledky změn plánu, které snižují požitky za budoucí služby (krácení).
115. Při zavedení nebo změně požitků účetní jednotka sestavuje odpisový plán nákladů na minulou službu. Bylo by nepraktické udržovat podrobné záznamy potřebné pro identifikaci a implementaci následných změn v odpisovém plánu. Efekt by byl navíc nevýznamný s výjimkou případů krácení a vypořádání plánu. Proto účetní jednotka doplňuje odpisový plán nákladů o náklady na minulou službu pouze v případě krácení nebo vypořádání plánu.
116. Jestliže účetní jednotka snižuje vyplatitelné požitky podle existujícího plánu definovaných požitků, výsledné snížení závazku za definované požitky se uzná jako (záporný) náklad na minulou službu během průměrného období až do okamžiku, kdy se snížená část požitků stane nepodmíněná trváním pracovního poměru.
117. Jestliže účetní jednotka snižuje určité požitky splatné podle existujícího plánu definovaných požitků a současně zvyšuje jiné požitky splatné podle tohoto plánu pro stejnou skupinu zaměstnanců, účtuje o této změně v netto částkách.

Uznání a vyčíslení: aktiva plánu

Reálná hodnota aktiv plánu

118. Při stanovení částky vykázané ve Výkazu o finanční situaci podle odstavce 65 se odečítá reálná hodnota všech aktiv plánu. Není-li přitom známa tržní hodnota těchto aktiv, stanoví se jejich reálná hodnota odhadem; například diskontováním očekávaných budoucích peněžních toků pomocí diskontní míry, která odráží jak riziko spojené s aktivy plánu, tak i s jejich splatností či předpokládaným datem pozbytí (pokud aktiva plánu nemají žádnou splatnost, očekávané období do vypořádání souvisejícího závazku).
119. Do aktiv plánu se nezahrnují nezaplacené příspěvky dlužné účetní jednotkou do fondu, ani nepřevoditelné finanční nástroje vydané účetní jednotkou a držené fondem. Aktiva plánu se snižují o veškeré závazky fondu, které se nevztahují k zaměstnaneckým požitkům, například o obchodní a jiné závazky a o závazky, vyplývající z derivátů finančních nástrojů.
120. Pokud aktiva plánu zahrnují i oprávněné pojistné smlouvy, které přesně odpovídají co do částky i času plnění některému nebo všem požitkům vypláceným podle plánu, za reálnou hodnotu těchto pojistných smluv se považuje současná hodnota

souvisejících závazků, jak uvedeno v odstavci 65 (s výhradou snížení nutného v případě, kdy částky nárokové z pojistných smluv nejsou plně získatelné).

Náhrady

121. **Tehdy a jen tehdy, je-li nepochybné, že jiný subjekt nahradí některé nebo všechny z výdajů nutných pro vypořádání závazku z definovaného požitku, účetní jednotka rozpozná své právo na náhradu jako samostatné aktivum. Účetní jednotka ocení toto aktivum reálnou hodnotou. Ve všech ostatních ohledech účetní jednotka o tomto aktivu účtuje stejným způsobem jako o aktivech plánu. Náklady související s plánem definovaných požitků mohou být ve Výkazu o finanční výkonnosti vyjádřeny v částce snížené o tuto náhradu.**
122. V některých případech hradí část nebo všechny výdaje nutné k vypořádání závazku z definovaného požitku jiný subjekt jako je například pojišťovatel. Oprávněné pojistné smlouvy, tak jak jsou definovány v odstavci 10, představují aktiva plánu. Účetní jednotka účtuje o oprávněných pojistných smlouvách stejným způsobem jako o všech ostatních aktivech plánu a ustanovení odstavce 121 v tomto případě neplatí (viz. odstavce 50–53 a 120).
123. Jestliže pojistná smlouva není oprávněnou pojistnou smlouvou, není potom tato smlouva ani aktivem plánu. Odstavec 121 upravuje tyto případy: účetní jednotka rozpoznává své právo na náhradu z pojistné smlouvy jako samostatné aktivum a nikoliv jako snížení závazku z definovaného požitku uznaného dle odstavce 65; ve všech ostatních ohledech zachází s tímto aktivem jako s aktivem plánu. Jedná se zejména o to, že závazek z definovaného požitku, uznaného dle odstavce 65, se zvyšuje (snižuje) v rozsahu, ve kterém čisté kumulované pojistně-matematické zisky (ztráty) u závazku z definovaného požitku a související náhrady zůstávají dle odstavců 105 a 106 nerozpoznány. Ustanovení odstavce 141(f)(iv) vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila stručný popis vazby mezi náhradou a souvisejícím závazkem.
124. Jestliže právo na náhradu vzniká z pojistné smlouvy nebo právně závazné dohody, která se přesně shoduje co do částky a času s některým nebo se všemi požitky splatnými podle plánu definovaných požitků, pak se za reálnou hodnotu práva na náhradu se považuje současná hodnota souvisejícího závazku, jak je uvedeno v odstavci 65 (s výjimkou případného snížení v případě, že náhrada není plně získatelná).

Výnosy z aktiv plánu

125. Očekávané výnosy z aktiv plánu jsou jednou ze složek nákladu vykázaného ve Výkazu o finanční výkonnosti. Rozdíl mezi očekávaným výnosem z aktiv plánu a skutečným výnosem je pojistně-matematický zisk či ztráta; zahrnuje se spolu s pojistně-matematickými zisky a ztrátami ze závazku z definovaných požitků do částky netto, která se porovnává s limity 10% rozpětí specifikovaného v odstavci 105.

126. Očekávaný výnos z aktiv plánu je založen na tržním očekávání (platnému na začátku období) celkového výnosu za celou dobu trvání souvisejícího závazku. Očekávaný výnos z aktiv plánu odráží změny v reálné hodnotě aktiv plánu držených v průběhu období jako výsledek skutečných příspěvků zaplacených do fondu a skutečných požitků z fondu vyplacených.
127. Při stanovení očekávaného a skutečného výnosu z aktiv plánu odečítá účetní jednotka očekávané administrativní náklady kromě těch, které jsou zahrnuty v pojistně-matematických předpokladech použitých pro vyčíslení závazku.

Kombinace účetních jednotek

128. Při uznání aktiv a závazků vyplývajících z požitků po skončení pracovního poměru v kombinaci účetních jednotek účetní jednotka postupuje dle národního nebo mezinárodního účetního standardu, který se zabývá kombinacemi účetních jednotek.

Krácení a vypořádání

129. **Účetní jednotka uzná zisky a ztráty při krácení či vypořádání plánu definovaných požitků v okamžiku, kdy ke krácení či vypořádání plánu dochází. Zisk či ztráta při krácení nebo vypořádání obsahuje:**
- (a) všechny výsledné změny v současné hodnotě závazku z definovaných požitků;
 - (b) všechny výsledné změny v reálné hodnotě aktiv plánu; a
 - (c) všechny související pojistně-matematické zisky a ztráty a náklady na minulou službu, které nebyly podle odstavců 105 a 112 předtím uznány.
130. **Před stanovením důsledků krácení či vypořádání účetní jednotka přecení závazek (a související aktiva plánu, pokud nějaká existují) pomocí současných pojistně-matematických předpokladů (včetně současných tržních úrokových sazeb a dalších současných tržních cen).**
131. Ke krácení dochází, jestliže účetní jednotka:
- (a) je prokazatelně rozhodnuta provést významné snížení v počtu zaměstnanců spadajících pod plán; nebo
 - (b) změní podmínky plánu definovaných požitků způsobem, dle kterého významná složka budoucích služeb současných pracovníků nebude nadále vytvářet nárok na požitek, popř. bude vytvářet pouze nárok na požitek snížený.

Ke krácení může dojít z titulu izolovaného jevu, jakým je například uzavření továrny, přerušení činnosti či ukončení nebo pozastavení plánu. Jev je dostatečně významný, aby byl kvalifikován jako krácení, jestliže uznání zisku nebo ztráty z krácení bude mít významný dopad na účetní závěrku. Krácení jsou často spojena s

- restrukturalizací. Účetní jednotka proto účtuje o krácení současně s vykazováním restrukturalizace.
132. Vypořádání nastává, vstoupí-li účetní jednotka do transakce, která eliminuje veškeré budoucí právní nebo mimosmluvní závazky k části nebo ke všem požitkům poskytovaným podle plánu definovaných požitků, například když účastníkům plánu či v jejich prospěch bude vyplacena jednorázová paušální částka výměnou za jejich práva na požitky po skončení pracovního poměru.
 133. V některých případech účetní jednotka pořizuje pojistnou smlouvu za účelem financování některých nebo všech zaměstnaneckých požitků vztahujících se k činnosti zaměstnance ve stávajícím období a v obdobích předcházejících. Pořízení takové pojistky není vypořádáním, jestliže účetní jednotce zůstává zákonná nebo dobrovolná povinnost (viz odstavec 50) platit další částky, jestliže pojišťovatel neuhradí zaměstnanecké požitky uvedené v pojistné smlouvě. Odstavce 121-124 se týkají uznání a ocenění práv na náhradu dle pojistných smluv, která nejsou aktivem plánu.
 134. Vypořádání nastává spolu s krácením v případě, je-li plán ukončen takovým způsobem, že závazek je vypořádán a plán přestává existovat. Ukončení plánu však není krácením či vypořádáním, je-li plán nahrazen plánem novým, který nabízí v podstatě identické požitky.
 135. Vztahuje-li se krácení pouze k některým zaměstnancům účastnícím se na plánu nebo je-li vypořádána pouze část závazků z plánu, zisk či ztráta obsahují alikvotní podíl před tím neuznaných nákladů na minulé služby a pojistně-matematických zisků a ztrát. Alikvotní podíl se stanoví na základě současně hodnoty závazku před a po zkrácení či vypořádání, pokud není v konkrétních podmínkách racionálnější použít jinou základnu. Může být například vhodné nejprve eliminovat neuznané náklady na minulou službu vztahující se k danému plánu proti zisku vznikajícímu při krácení či vypořádání téhož plánu.

Vykazování

Kompenzace

136. **Účetní jednotka kompenzuje aktivum vztahující se k jednomu plánu se závazkem týkajícím se jiného plánu tehdy a pouze tehdy, jestliže účetní jednotka:**
 - (a) **má právně uplatnitelné právo použít přebytek jednoho plánu pro vypořádání závazků jiného plánu; a**
 - (b) **má v úmyslu buď vypořádat závazky na netto základu, nebo realizovat přebytek v jednom plánu a vypořádat závazek v jiném plánu současně.**
137. Kritéria pro kompenzaci jsou podobná těm, která jsou stanovena pro finanční nástroje v IPSAS 15, „Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace“.

Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami

138. Některé účetní jednotky rozlišují krátkodobá aktiva a závazky od dlouhodobých aktiv a dlouhodobých závazků. Tento standard neukládá, má-li účetní jednotka rozlišovat krátkodobou a dlouhodobou část aktiv a závazků vznikajících z požitků po skončení pracovního poměru.

Finanční složky nákladů na požitky po skončení pracovního poměru

139. Tento standard neukládá, má-li účetní jednotka vykazovat náklady na běžné služby, úrokové náklady a očekávaný výnos z aktiv plánu jako složky jedné položky výnosů či nákladů přímo ve Výkazu o finanční výkonnosti.

Zveřejnění

140. **Účetní jednotka zveřejní informace, které umožní uživatelům účetní závěrky vyhodnotit povahu jejích plánů definovaných požitků a finanční důsledky změn v těchto plánech v daném období.**
141. **Účetní jednotka zveřejní následující informace o plánech definovaných požitků:**
- (a) **účetní pravidla účetní jednotky pro uznání pojistně-matematického zisku a ztráty;**
 - (b) **obecný popis typu plánu;**
 - (c) **rozpis počátečních a konečných zůstatků závazků z definovaných požitků vyjádřených v současné hodnotě a uvádějících samostatně, je-li to možné, důsledky vzniklé během období a přiřaditelné ke každé z následujících položek:**
 - (i) **náklady na běžné služby;**
 - (ii) **úrokové náklady;**
 - (iii) **příspěvky od účastníků plánu;**
 - (iv) **pojistně-matematické zisky a ztráty;**
 - (v) **změny kurzů cizích měn u plánů oceňovaných v měně jiné než je vykazovací měna účetní jednotky;**
 - (vi) **vyplacené požitky;**
 - (vii) **náklady na minulé služby;**
 - (viii) **kombinace účetních jednotek;**
 - (ix) **krácení; a**
 - (x) **vypořádání;**

- (d) analýzu závazků z definovaných požitků v částkách vyplývajících z plánů, které jsou plně nefinancovány a v částkách vyplývajících z plánů, které jsou financovány plně či částečně;
- (e) rozpis počátečních a konečných zůstatků aktiv plánu, vyjádřených v jejich reálné hodnotě a počátečních a konečných zůstatků všech nároků na refundace uznaných a vykázaných jako aktivum v souladu s odstavcem 121. Je-li to možné, uvedou se samostatně důsledky, které jsou v období přiřaditelné následujícím skutečnostem:
 - (i) očekávaná návratnost aktiv plánu;
 - (ii) pojistně-matematické zisky a ztráty;
 - (iii) změny v kurzech cizích měn u plánů oceňovaných v měně jiné než je vykazovací měna účetní jednotky;
 - (iv) příspěvky placené zaměstnavatelem;
 - (v) příspěvky placené účastníky plánu;
 - (vi) vyplacené požitky;
 - (vii) kombinace účetních jednotek; a
 - (viii) vypořádání;
- (f) porovnání současné hodnoty závazků z definovaných požitků dle (c) a reálné hodnoty aktiv plánu dle (e) s aktivy a závazky uvedenými ve Výkazu o změnách ve finanční situaci, s uvedením alespoň:
 - (i) čistých pojistně-matematických zisků a ztrát nevykázaných ve Výkazu o finanční situaci (viz odstavec 105);
 - (ii) náklady na minulé služby nevykázané ve Výkazu o finanční situaci (viz odstavec 112);
 - (iii) veškeré částky nevykázané jako aktivum vzhledem k omezení dle odstavce 69(b);
 - (iv) reálnou hodnotu práv na náhradu stanovenou k rozvahovému dni a vykázanou jako aktivum podle odstavce 121 (včetně stručného popisu vazby mezi právem na náhradu a souvisejícím závazkem); a
 - (v) ostatní částky vykázané ve Výkazu o finanční situaci;
- (g) celkový náklad vykázaný ve Výkazu o finanční výkonnosti pro každou z níže uvedených položek s odvoláním na řádek Výkazu o finanční výkonnosti, ve které je tato položka obsažena:
 - (i) náklad na běžné služby;
 - (ii) úrokový náklad;

- (iii) očekávaný výnos z aktiv plánu;
 - (iv) očekávaný výnos z práva na náhradu rozpoznávaného jako aktivum dle odstavce 121;
 - (v) pojistně-matematické zisky a ztráty;
 - (vi) náklad na minulé služby;
 - (vii) důsledek všech krácení či vypořádání; a
 - (viii) důsledek limitu uvedeného v odstavci 69(b);
- (h) celkovou částku vykázanou ve Výkazu změn v čistých aktivech/vlastním kapitálu pro každou z následujících položek:
- (i) pojistně-matematické zisky a ztráty; a
 - (ii) důsledek omezení dle odstavce 69(b);
- (i) u účetních jednotek, které vykazují pojistně-matematické zisky a ztráty ve Výkazu změn v čistých aktivech/vlastním kapitálu dle odstavce 107 se uvede kumulovaná částka pojistně-matematických zisků a ztrát uvedených v tomto výkazu;
- (j) u každé z hlavních kategorií aktiv plánu, které zahrnují, avšak neomezují se pouze na kapitálové nástroje, dluhové nástroje, pozemky a všechna ostatní aktiva: procento nebo částku, kterými se každá hlavní kategorie podílí na reálné hodnotě celkových aktiv plánu;
- (k) částky zahrnuté do reálné hodnoty aktiv plánu u:
- (i) každé kategorie vlastních finančních nástrojů vykazující účetní jednotky; a
 - (ii) veškerý majetek vlastněný vykazující účetní jednotkou nebo ostatní aktiva využívaná vykazující účetní jednotkou;
- (l) popis základny použité pro stanovení celkové očekávané míry návratnosti aktiv včetně vlivu hlavních kategorií aktiv plánu;
- (m) skutečný výnos z aktiv plánu, stejně jako skutečný výnos z práva na náhradu rozpoznávaného jako aktivum dle odstavce 121;
- (n) hlavní pojistně-matematické předpoklady použité k rozvahovému dni včetně, je-li to aplikovatelné:
- (i) diskontních měř;
 - (ii) podkladů, podle kterých byly diskontní míry stanoveny;
 - (iii) očekávaných výnosností aktiv plánu pro účetní období, jehož se účetní závěrka týká;

- (iv) očekávané míry výnosu v období prezentovaných v účetních výkazech pro práva na náhradu rozpoznaná jako aktivum dle odstavce 121;
- (v) očekávaného růstu mezd (a změn indexu či jiné proměnné specifikované formálními nebo mimosmluvními podmínkami plánu jako základna pro zvýšení budoucích požitků);
- (vi) trendu vývoje nákladů na zdravotní péči; a
- (vii) všech ostatních významných použitých pojistně-matematických předpokladů;

Účetní jednotka zveřejní všechny pojistně-matematické předpoklady v absolutních hodnotách (například jako absolutní procento), nikoliv jako rozdíl mezi různými procenty či jinými proměnnými;

- (o) důsledek zvýšení o jeden procentní bod a důsledek snížení o jeden procentní bod v předpokládaných trendech sazeb nákladů na zdravotní péči u:
 - (i) agregované sumy nákladů na běžnou službu a složek úrokových nákladů u čistých periodických nákladů na zdravotní péči čerpanou po ukončení pracovního poměru; a
 - (ii) kumulované závazky z požitků po ukončení pracovního poměru u nákladů na zdravotní péči;

Pro účely tohoto zveřejnění se ostatní předpoklady ponechají konstantní. U plánů působících ve vysoce inflačním prostředí se zveřejní důsledek procentuálního zvýšení či snížení v sazbě trendu nákladů na zdravotní péči v míře podobné jednomu procentnímu bodu v prostředí s nízkou inflací;

- (p) částky za běžný rok a předchozí čtyři roční období u:
 - (i) současné hodnoty závazků z definovaných požitků, reálné hodnoty aktiv plánu a přebytku či deficitu v plánu; a
 - (ii) kvalifikované úpravy vyplývající z:
 - závazků plánu vyjádřených buď jako (1) částka nebo (2) procento ze závazků plánu k rozvahovému dni; a
 - aktiv plánu vyjádřených buď jako (1) částka nebo (2) jako procento z aktiv plánu k rozvahovému dni.
- (q) nejlepší odhad zaměstnavatele výše příspěvků, které se očekávají platit do plánu během ročního období začínajícího po rozvahovém dni. Tento odhad učiní zaměstnavatel v prvním okamžiku, kdy je to rozumně možné.

142. Odstavec 141(b) vyžaduje zveřejnit obecný popis typu plánu. Takový popis rozlišuje například penzijní plán založený na pevné mzdě od penzijního plánu založeného na výši konečného platu v jednotlivých letech či od plánu na příspěvky na zdravotní péči po skončení pracovního poměru. Popis plánu obsahuje neformální postupy, zakládající vznik mimosmluvních závazků zahrnutých do ocenění závazků z definovaných požitků podle odstavce 63. Bližší podrobnosti se nevyžadují.
143. Má-li účetní jednotka více než jeden plán definovaných požitků, zveřejnění může být provedeno celkově, zvlášť pro každý plán či dle takových skupin, které budou považovány za nejužitečnější. Může být vhodné rozlišovat skupiny plánů podle následujících kritérií:
- (a) podle geografické lokalizace plánů; nebo
 - (b) podle typu rizik, jsou-li významně odlišná, například rozlišením penzijních plánů založených na pevné mzdě, resp. na konečném platu každého roku či rozlišením penzijních plánů od plánů příspěvků na zdravotní péči po skončení pracovního poměru.
- Jestliže účetní jednotka přistoupí k celkovému zveřejnění dle skupin plánů, provede takové zveřejnění buď ve formě vážených průměrů, nebo ve formě relativně úzce vymezených pásem.
144. Odstavec 33 vyžaduje zveřejnění dodatečných informací o sdružených plánech definovaných požitků, o kterých se účtuje, jako kdyby se jednalo o plány definovaných příspěvků.
145. V případech vyžadovaných IPSAS 20 zveřejní účetní jednotka informace o:
- (a) transakcích mezi spřízněnými stranami s plány požitků po skončení pracovního poměru; a
 - (b) požitcích klíčového managementu po skončení pracovního poměru.
146. V případech, kdy je tak vyžadováno IPSAS 19, zveřejní účetní jednotka informace o podmíněných závazcích vyplývajících ze závazků z požitků po skončení pracovního poměru.

Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky

147. Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky například zahrnují:
- (a) dlouhodobá placená volna, jako je dovolená za výsluhu či studijní volno;
 - (b) jubilea a ostatní požitky za výsluhu;
 - (c) dlouhodobé požitky pro snížení pracovní schopnosti;
 - (d) podíl na zisku a odměny vyplácené dvanáct a více měsíců po konci období, ve kterém poskytl zaměstnanec účetní jednotky související služby;

- (e) odložená plnění vyplácená dvanáct a více měsíců od konce období, ve kterém na ně vznikl nárok; a
 - (f) plnění hrazená účetní jednotkou do té doby, než osoba vstoupí do nového zaměstnání.
148. Ocenění ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků se obvykle nestřetává s takovou mírou nejistoty, jako je tomu u požitků po skončení pracovního poměru. Kromě toho zavedení těchto požitků či jejich změna jen zřídka vyvolá vznik významné částky nákladů na minulé služby. Z těchto důvodů standard vyžaduje pro ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky jen zjednodušené účetní postupy. Tyto postupy se liší od vykazování vyžadovaného pro požitky po skončení pracovního poměru takto:
- (a) pojistně-matematické zisky a ztráty se uznávají okamžitě a nepracuje se s žádným rozpětím; a
 - (b) veškeré náklady na minulé služby jsou uznány okamžitě.
149. Standard obsahuje vyvratitelný předpoklad, že nejistota ohledně dlouhodobých výplat pro snížení pracovní schopnosti není stejná jako nejistota ohledně vyčíslení požitků po skončení pracovního poměru. V případech, kdy je tento předpoklad vyvrácen, účetní jednotka zváží, zda bude některé nebo všechny dlouhodobé výplaty pro snížení pracovní schopnosti vykazovat podle požadavků uvedených v odstavcích 59-146.

Uznání a ocenění

150. Částka uznaná jako závazek z ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků je čistým součtem následujících částek:
- (a) současné hodnoty závazku z definovaných požitků k rozvahovému dni (viz odstavec 77);
 - (b) minus reálná hodnota aktiv plánu (existují-li nějaká) k rozvahovému dni, kterými mají být závazky přímo vypořádány (viz odstavce 118-120).
- Při ocenění závazku postupuje účetní jednotka podle odstavců 55-104, s výjimkou odstavců 65 a 74. Při uznání a vyčíslení práva na náhradu postupuje účetní jednotka podle odstavce 121.
151. U ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků uzná účetní jednotka jako náklad nebo jako výnos (dle odstavce 69) čistý součet níže uvedených částek, s výjimkou, kdy jiný standard vyžaduje či povoluje jejich zahrnutí do nákladu na aktivum:
- (a) náklad na běžné služby (viz odstavce 76-104);
 - (b) úrokový náklad (viz odstavec 95);

- (c) **očekávaný výnos ze všech aktiv plánu (viz odstavce 125-127) a práv na náhradu uznaných jako aktivum (viz odstavec 121);**
 - (d) **pojistně-matematické zisky a ztráty, které musí být všechny vykázány okamžitě;**
 - (e) **náklady na minulé služby, které musí být všechny vykázány okamžitě; a**
 - (f) **důsledek krácení či vypořádání (viz odstavce 129 a 130).**
152. Jednou z forem dlouhodobých zaměstnaneckých požitků je dlouhodobý požitek pro snížení pracovní schopnosti. Jestliže úroveň požitku závisí na odpracovaných letech, vzniká závazek průběžně. Ocenění takového závazku odráží jednak pravděpodobnost, že nárok bude uplatněn, jednak délku období, ve kterém se předpokládá, že bude požitek vyplácen. Pokud úroveň požitku nezávisí odpracovaných letech postiženého zaměstnance, uzná se očekávaný náklad na tento požitek při vzniku situace, která je příčinou dlouhodobého snížení pracovní schopnosti. Odstavec 149 poukazuje na možnost, že nejistota ohledně dlouhodobých výplat pro snížení pracovní schopnosti může být vyšší než nejistota ohledně požitků po skončení pracovního poměru.

Zveřejnění

153. Ačkoliv tento standard specifická zveřejnění ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků nevyžaduje, jiné standardy mohou takové zveřejnění požadovat například tehdy, jsou-li náklady na tyto požitky natolik významné, že by měly být vykázány v souladu s IPSAS 1. V případech, kdy je to vyžadováno IPSAS 20, zveřejní účetní jednotka informaci o ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitcích pro klíčový management.

Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru

154. Tento standard pojednává o požitcích při předčasném ukončení pracovního poměru odděleně od ostatních zaměstnaneckých požitků, protože nárok na tento požitek je dán spíše ukončením pracovního poměru než jeho trváním.

Uznání

155. **Účetní jednotka uzná požitek při předčasném ukončení pracovního poměru jako závazek a náklad tehdy a jen tehdy, jestliže je prokazatelně zavázána:**
- (a) **ukončit pracovní poměr s pracovníkem nebo skupinou pracovníků před jejich normálním odchodem do důchodu; nebo**
 - (b) **poskytnout požitky při ukončení pracovního poměru v důsledku nabídky učiněné zaměstnancům za účelem jejich dobrovolného rozvázání pracovního poměru.**

156. Účetní jednotka je prokazatelně zavázána k ukončení pracovního poměru tehdy a jen tehdy, pokud přijala podrobný plán vedoucí k ukončení pracovního poměru a nemá žádnou reálnou možnost tento plán zrušit. Tento podrobný plán musí obsahovat minimálně:
- (a) pracoviště, pracovní zařazení a přibližný počet pracovníků, jejichž pracovní poměr má být ukončen;
 - (b) požitky při předčasném ukončení pracovního poměru stanovené pro každý druh práce či funkci; a
 - (c) čas, ve kterém má být plán implementován. Implementace musí začínat co nejdříve a probíhat v takovém časovém úseku, aby významné změny plánu byly nepravděpodobné.
157. Účetní jednotka může být zavázána zákonem, smlouvou, různými dohodami se zaměstnanci či jejich zástupci nebo mimosmluvním závazkem založeným na podnikové praxi, zvyklosti či přání jednat daným způsobem k výplatám (či jiným požitkům) zaměstnanců, jestliže ukončuje jejich pracovní poměr. Takové výplaty se označují jako požitky při předčasném ukončení pracovního poměru. Typicky se jedná o jednorázovou výplatu paušální částky, nicméně mohou též obsahovat:
- (a) zvýšení penzijních požitků či jiných požitků po ukončení pracovního poměru, a to buď nepřímo prostřednictvím plánu zaměstnaneckých požitků, nebo přímo; a
 - (b) vyplácení mzdy po další určité období, kdy již zaměstnanec neposkytuje účetní jednotce služby, které by přinášely účetní jednotce ekonomický užitek.
158. Některé zaměstnanecké požitky se vyplácejí bez ohledu na důvod zaměstnancova odchodu. Výplata takového požitku je jistá (podléhající jen minimálním podmínkám pro přiznání a trvání služby), nejistý je však termín této výplaty. Ačkoliv se tyto požitky v některých zemích označují jako odstupné nebo odchodné, jedná se spíše o požitek po ukončení pracovního poměru než o požitek při předčasném ukončení pracovního poměru a účetní jednotka o těchto požitcích účtuje jako o požitcích po ukončení pracovního poměru. Některé účetní jednotky poskytují při dobrovolném ukončení pracovního poměru na žádost zaměstnance nižší požitky (tj. v podstatě požitky po ukončení pracovního poměru) ve srovnání s požitky poskytovanými při nedobrovolném ukončení pracovního poměru. Dodatečné požitky vyplácené při nedobrovolném ukončení pracovního poměru jsou požitky při předčasném ukončení pracovního poměru.
159. Požitky vyplácené při předčasném ukončení pracovního poměru nepřinášejí účetní jednotce další ekonomické užítky a jako náklad se uznají okamžitě.
160. V případech, kdy účetní jednotka uznává požitky při předčasném ukončení pracovního poměru, může jí rovněž vznikat povinnost vykazovat krácení penzijních požitků či jiných zaměstnaneckých požitků (viz odstavec 129).

Ocenění

161. **Jsou-li požitky při předčasném ukončení pracovního poměru splatné za delší dobu než 12 měsíců od rozvahového dne, diskontují se pomocí diskontní míry dle odstavce 91.**
162. **Byla-li účinně nabídka podporující dobrovolné rozvázání pracovního poměru, ocení se požitky při předčasném ukončení pracovního poměru v závislosti na počtu zaměstnanců, u nichž se přijetí nabídky očekává.**

Zveřejnění

163. Tam, kde existuje nejistota, pokud jde o počet zaměstnanců, kteří přijmou nabídku na rozvázání pracovního poměru výměnou za požitky při předčasném ukončení pracovního poměru, vzniká podmíněný závazek. Dle požadavků IPSAS 19 zveřejní účetní jednotka informaci o podmíněném závazku, není-li možnost výplaty z důvodu vypořádání vysoce nepravděpodobná.
164. Dle požadavku IPSAS 1 zveřejní účetní jednotka povahu a částku každého významného nákladu. Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru mohou mít za následek náklad, jehož zveřejnění je nutné z hlediska dodržení výše zmíněného požadavku.
165. V případech požadovaných IPSAS 20 zveřejní účetní jednotka informaci o požitcích při předčasném ukončení pracovního poměru pro klíčový management.

První použití standardu

166. **Při prvním použití tohoto standardu stanoví účetní jednotka svůj závazek u plánů definovaných požitků k danému datu jako:**
- (a) **současnou hodnotu závazku (viz odstavec 77) k datu první aplikace standardu;**
 - (b) **minus reálná hodnota aktiv plánu k datu první aplikace standardu (pokud existují), z nichž mají být závazky vypořádávány přímo (viz odstavce 1118-120);**
 - (c) **minus náklady na minulé služby, které budou dle odstavce 112 uznány v pozdějších obdobích.**
167. **Pokud je závazek určený dle odstavce 166 vyšší nebo nižší než závazek, který by byl býval uznán ke stejnému dni podle předchozích účetních pravidel účetní jednotky, účetní jednotka uzná toto zvýšení nebo snížení v počátečním zůstatku kumulovaných přebytků nebo schodků.**
168. Změna účetních pravidel při prvním použití standardu zahrnuje i veškeré pojistně-matematické zisky a ztráty, které vznikly v předchozích obdobích včetně těch, které spadají do rozpětí definovaného v odstavci 105. Účetní jednotky, které poprvé účtují na aktuální bázi, nevykazovaly žádný závazek, takže zvýšení závazku odpovídá celé výši závazku sníženého o reálnou hodnotu aktiv plánu

- zjištěnou k datu prvního použití v souladu s ustanovením odstavce 166(b) a o případné náklady na minulé služby, které budou podle odstavce 166(c) vykázány v budoucích obdobích. V souladu s tímto standardem se zvýšení závazku vykáže v kumulovaném přebytku nebo schodku.
169. **Při prvním použití tohoto standardu účetní jednotka nerozdělí kumulované pojistně-matematické zisky a ztráty, které vznikly od počátku existence plánu(ů) definovaných požitků až do okamžiku přijetí tohoto standardu, na uznanou a neuznanou část. Veškeré kumulované pojistně-matematické zisky a ztráty se vykážou v počátečním zůstatku kumulovaného přebytku nebo schodku.**
170. Při prvním použití tohoto standardu není povoleno, aby účetní jednotky rozdělily kumulované pojistně-matematické zisky na uznanou a neuznanou část. Veškeré kumulované pojistně-matematické zisky a ztráty se vykážou v počátečním zůstatku kumulovaného přebytku nebo schodku. Toto ustanovení nezabraňuje účetní jednotce, aby si v následujících účetních obdobích v souladu s odstavci 105-107 zvolila uznávání pouze části pojistně-matematických zisků a ztrát.
171. **Za období, ve kterém účetní jednotka poprvé použila tento standard, se nevyžaduje zveřejnění srovnávacích informací.**
172. Odstavec 171 umožňuje, aby veškeré účetní jednotky upustily od zveřejnění srovnávacích informací k období, ve kterém poprvé použily tento standard. Účetním jednotkám se doporučuje zveřejnit srovnávací informace, pokud jsou k dispozici.
173. **Za období, ve kterém účetní jednotka poprvé použila tento standard, se nevyžaduje zveřejnit informace podle odstavců 141(c), 141(e) a 141(f).**
174. V rozpisech vyžadovaných odstavci 141(c) a 141(e) se uvádí počáteční zůstatky komponent závazku z plánu definovaných požitků, aktiv plánu a práv na náhradu. Rozpis vyžadovaný odstavcem 141(f) vychází z informací, které jsou zveřejňovány dle odstavců 141(c) a 141(e). Tato zveřejnění se nevyžadují za období, ve kterém účetní jednotka poprvé použila tento standard. Účetním jednotkám se doporučuje zveřejnit tyto informace, pokud jsou k dispozici.
175. **V období, ve kterém účetní jednotka poprvé použila tento standard, je možné uvést informace vyžadované odstavcem 141(p) prospektivně.**
176. Informace vyžadované odstavcem 141(p) se váží k současné hodnotě závazku z definovaných požitků, reálné hodnotě aktiv plánu, přebytku nebo schodku v plánu a určitým kvalifikovaným úpravám. Toto zveřejnění se při prvním použití standardu vyžaduje pouze pro běžné období. Informace o předchozích obdobích se budou zveřejňovat postupně, jak bude účetní jednotka pokračovat ve vykazování podle tohoto standardu. To povede k tomu, že účetní jednotka bude vytvářet řadu informací za jednotlivá období, a ne uvádět informace za období, které předcházely období prvního použití tohoto standardu.

Datum účinnosti

177. Tento standard nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2011 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.

Aplikační příručka

Tato příručka ilustruje požadavky IPSAS 25. Tato aplikační příručka je součástí IPSAS 25.

Příklad ilustrující odstavec 21: Vykazování plánu odměn odvozených od úspěšnosti hospodaření

Podle plánu výplat odměn odvozených od úspěšnosti hospodaření je státní tiskárna povinná vyplatit určitou část ročního svého přebytku zaměstnancům, kteří splnili předem stanovená kritéria úspěšnosti hospodaření a byli v pracovním poměru po celý rok, tj. zaměstnání trvalo jak na začátku, tak na konci vykazaného období. Pokud žádný ze zaměstnanců neukončí v průběhu roku pracovní poměr, celková výplata bude představovat 3 % z čistého zisku. Účetní jednotka odhaduje, že fluktuace pracovníků sníží výplatu na 2,5 % z aktuálního přebytku.

Účetní jednotka vykáže závazek a náklad ve výši 2,5 % z aktuálního přebytku.

Příklad ilustrující odstavec 36: Vykazování sdruženého plánu

Účetní jednotka samosprávného celku A se spolu s obdobnými účetními jednotkami státu X účastní sdruženého plánu definovaných požitků. Protože plán vystavuje zúčastněné účetní jednotky pojistně-matematickému riziku spojeného se zaměstnanci a bývalými zaměstnanci ostatních účetních jednotek samosprávných celků účastnících se plánu, neexistuje konzistentní a spolehlivá základna pro alokaci závazku, aktiv plánu a nákladů na jednotlivé účetní jednotky samosprávných celků účastnících se plánu. Účetní jednotka samosprávného celku A proto účtuje o plánu, jako kdyby se jednalo o plán definovaných příspěvků. Ocenění fondu, které není provedeno na bázi předpokladů kompatibilních s požadavky tohoto standardu, vykazuje deficit ve financování ve výši 480 milionů. Podle smluvního ujednání plán souhlasil, aby zúčastnění zaměstnavatelé tento deficit vyrovnali v období následujících pěti let. Celkový příspěvek účetní jednotky samosprávného celku A činí podle smlouvy částku 40 milionů.

Účetní jednotka vykáže ve Výkazu o finanční situaci závazek upravený dle časové hodnoty peněz a ve Výkazu o finanční výkonnosti vykáže náklad ve stejné výši.

Příklad ilustrující odstavec 73: Limity vykázání aktiv plánu

Plán definovaných požitků má následující charakteristiky:

Současná hodnota závazku	1 100
Reálná hodnota aktiv plánu	(1 190)

Příklad ilustrující odstavec 73: Limity vykázání aktiv plánu

	(90)
Neuznané pojistně-matematické ztráty	<u>(110)</u>
Neuznané náklady na minulou službu	<u>(70)</u>
Záporná hodnota stanovená dle odstavce 65	<u>(270)</u>
Současná hodnota budoucích vratek a snížení budoucích příspěvků	<u>60</u>
<i>Limit podle odstavce 69(b) se vypočte následovně:</i>	
<i>Neuznané pojistně-matematické ztráty</i>	<i>110</i>
<i>Neuznané náklady na minulé služby</i>	<i>70</i>
<i>Současná hodnota disponibilních budoucích vratek a snížení budoucích příspěvků</i>	<u><i>60</i></u>
<i>Limit</i>	<u><i>240</i></u>
240 je méně než 270. Proto účetní jednotka vykáže aktivum ve výši 240 a zveřejní, že limit dle odstavce 69(b) snížil účetní hodnotu aktiva o 30 (viz odstavec 141(f)(iii)).	

Příklad ilustrující odstavec 78: Přírůstková metoda

Paušální jednorázový požitek je splatný při ukončení služby a rovná se 1 % konečné mzdy za každý rok služby. Mzda v roce 1 je 10 000 a předpokládá se její zvyšování o 7 % každý rok (složený úrok). Použitá diskontní míra činí 10 % p.a. Následující tabulka ukazuje, jak se vytváří závazek vůči pracovníkovi, u kterého se skončení pracovního poměru předpokládá na konci roku 5 za předpokladu, že žádných změn v pojistně-matematických odhadech. Pro zjednodušení tento příklad ignoruje dodatečné úpravy reflektující pravděpodobnost, že pracovník opustí účetní jednotku dříve nebo později, než bylo očekáváno.

<i>Rok</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>Požitek přiřazený:</i>					
<i>– předchozím rokům</i>	<i>0</i>	<i>131</i>	<i>262</i>	<i>393</i>	<i>524</i>
<i>– běžnému roku (1% z konečné mzdy)</i>	<u><i>131</i></u>	<u><i>131</i></u>	<u><i>131</i></u>	<u><i>131</i></u>	<u><i>131</i></u>
<i>– běžnému roku a předchozím rokům</i>	<u><i>131</i></u>	<u><i>262</i></u>	<u><i>393</i></u>	<u><i>524</i></u>	<u><i>655</i></u>

<i>Rok</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>Počáteční závazek</i>	<i>–</i>	<i>89</i>	<i>196</i>	<i>324</i>	<i>476</i>
<i>Úrok 10%</i>	<i>–</i>	<i>9</i>	<i>20</i>	<i>33</i>	<i>48</i>
<i>Náklad na běžnou službu</i>	<u><i>89</i></u>	<u><i>98</i></u>	<u><i>108</i></u>	<u><i>119</i></u>	<u><i>131</i></u>
<i>Konečný závazek</i>	<u><i>89</i></u>	<u><i>196</i></u>	<u><i>324</i></u>	<u><i>476</i></u>	<u><i>655</i></u>

Poznámka:

- 1. Počáteční závazek je současnou hodnotou požitku přiřazeného k předchozím rokům.*
- 2. Náklad na běžné služby je současnou hodnotou požitku přiřazeného k běžnému roku.*
- 3. Konečný závazek je současnou hodnotou požitku přiřazeného k běžnému roku a rokům předchozím.*

Příklady ilustrující odstavec 81: Alokace požitků k obdobím poskytování služeb

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

Požitek 100 je přiřazen každému roku. Náklad na běžné služby je současná hodnota 100. Současnou hodnotou závazku z definovaného požitku je současná hodnota 100, násobená počtem let služby až do rozvahového dne.

Je-li požitek splatný ihned, jakmile zaměstnanec opustí účetní jednotku, náklad na běžnou službu a současná hodnota závazku z definovaného požitku reflektují datum, ke kterému se očekává odchod zaměstnance. Dochází tedy k tomu, že díky diskontování jsou tyto hodnoty menší než hodnoty, které by byly stanoveny při odchodu zaměstnance k rozvahovému dni.

2. Plán poskytuje měsíční penzi 0,2 % z konečného platu za každý rok služby. Penze se vyplácí od dosažení věku 65 let.

Požitek rovnající se současné hodnotě (k datu očekávaného odchodu do důchodu) měsíční penze ve výši 0,2 % z odhadnutého konečného platu, vyplácený od očekávaného data odchodu do důchodu až do očekávaného data úmrtí, je přiřazen každému roku služby. Náklad na běžné služby je současnou hodnotou tohoto požitku. Současnou hodnotou závazku z definovaných požitků je současná hodnota měsíčních výplat penze ve výši 0,2 % z konečného platu, násobeno počtem let služby až do rozvahového dne. Náklad na běžné služby a současná hodnota závazku z definovaných požitků se diskontují, neboť výplaty penze začínají až při dosažení věku 65 let.

Příklady ilustrující odstavec 82: Podmíněné a nepodmíněné požitky

1. Plán vyplácí požitek 100 za každý odpracovaný rok. Požitek je nepodmíněný po odpracování deseti let.

Požitek 100 je přiřazen každému roku. V každém z prvních deseti let náklad na běžné služby a současná hodnota závazku reflektují pravděpodobnost, že zaměstnanec neodpracuje celých deset let.

2. Plán vyplácí požitek 100 za každý odpracovaný rok, roky před dosažením věku 25 let se nezapočítávají. Požitek je přiznaný okamžitě a je nepodmíněný trváním pracovního poměru.

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

Příklady ilustrující odstavec 82: Podmíněné a nepodmíněné požitky

následujícímu roku.

Příklady ilustrující odstavec 83: Alokace požitků do účetních období

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

Požitek 100 (1 000 děleno deseti) se přiřazuje ke každému z prvních deseti let. Náklad na běžné služby v každém z prvních deseti let odráží pravděpodobnost, že zaměstnanec povinných deset let neodpracuje. S roky následujícími se nepojí žádný požitek.

2. Plán vyplácí paušální penzijní požitek 2 000 při dožití věku 55 let všem zaměstnancům, kteří jsou stále v pracovním poměru a odpracovali dvacet let, a všem pracovníkům v pracovním poměru při dožití 65 let, bez ohledu na délku trvání pracovního poměru.

U zaměstnanců, kteří nastoupili do účetní jednotky před dosažením věku 35 let, vzniká nárok na požitky nejprve ve věku 35 let (zaměstnanec může opustit účetní jednotku ve věku 30 let a vrátit se ve věku 33 let, aniž by to mělo jakýkoliv vliv na výši nebo datum výplaty jeho budoucích požitků z plánu). Tyto požitky jsou podmíněné dalším trváním pracovního poměru. Rovněž pracovní poměr po dosažení věku 55 let nepovede k žádným významným změnám ve výši budoucích požitků. U těchto pracovníků účetní jednotka přiřazuje požitek 100 (2 000 děleno 20) ke každému roku odpracovanému mezi věkem 35 a 55 let.

U zaměstnanců, kteří nastoupili do účetní jednotky ve věku mezi 35 a 45 lety, nepovede trvání pracovního poměru delší dvaceti let k žádným významným změnám ve výši budoucích požitků. U těchto zaměstnanců účetní jednotka přiřazuje požitek 100 (2 000 děleno 20) ke každému roku z prvních dvaceti let.

U pracovníka, který nastoupí do účetní jednotky ve věku 55 let, nepovede trvání pracovního poměru delší než 10 let k žádným významným změnám ve výši budoucího požitku. U tohoto pracovníka účetní jednotka přiřazuje požitek 200 (2 000 děleno 10) ke každému roku z prvních deseti let.

U všech zaměstnanců náklad na běžné služby a současná hodnota závazku odrážejí pravděpodobnost, že zaměstnanec neodpracuje v účetní jednotce požadovaný počet let.

3. Plán zdravotní péče po skončení pracovního poměru hradí bývalému zaměstnanci 40 % nákladů na zdravotní péči, pokud pracovník odpracoval v účetní jednotce před ukončením pracovního poměru více než deset a méně než dvacet let. Příspěvek 50 % poskytuje účetní jednotka na tyto účely těm bývalým zaměstnancům, kteří v účetní jednotce před skončením pracovního poměru pracovali dvacet a více let.

Podle vzorce výpočtu plánu požitku účetní jednotka přiřazuje 4 % současné hodnoty očekávaných nákladů na zdravotní péči (40 % děleno deseti) ke každému roku z prvních deseti let a 1 % (10 % děleno deseti) ke každému roku z druhých deseti let. Náklad na běžnou službu odráží v každém roce pravděpodobnost, že zaměstnanec nemusí odpracovat potřebný počet let, aby mu vznikl nárok na celý nebo částečný požitek. U pracovníků, jejichž odchod z účetní jednotky se očekává do deseti let, se nepřiznává žádný požitek.

Příklady ilustrující odstavec 83: Alokace požitků do účetních období pokračování

4. Podle podmínek plánu na příspěvek na zdravotní péči po skončení pracovního poměru má bývalý zaměstnanec nárok na příspěvek 10 % nákladů na zdravotní péči, pokud odpracuje v účetní jednotce před skončením pracovního poměru více než deset let a méně než dvacet let, a 50 %, pokud před odchodem z účetní jednotky zde odpracoval dvacet a více let.

Služby poskytované v pozdějších letech povedou k významně vyšší úrovni požitku ve srovnání s roky předchozími. Proto u pracovníků, u nichž se odchod z účetní jednotky očekává po dvaceti a více odpracovaných letech, přiřazuje účetní jednotka požitek rovnoměrně podle odstavce 68. Pokračování v pracovním poměru po odpracování dvaceti let již k významně vyšší úrovni požitku nepovede. Proto výše příspěvku přiřazovaná ke každému z prvních dvaceti roků činí 2,5 % ze současné hodnoty očekávaných nákladů na zdravotní péči (50 % děleno dvaceti).

U pracovníků, jejichž odchod se očekává mezi deseti a dvaceti lety, činí požitek přiřazovaný ke každému z prvních deseti let 1 % ze současné hodnoty očekávaných nákladů na zdravotní péči. U těchto pracovníků se neuvažuje s přiřazováním požitku k rokům mezi koncem desátého roku a předpokládaným datem odchodu.

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

Příklad ilustrující odstavec 84: Alokace požitků do účetních období

Zaměstnancům vzniká nárok na požitek ve výši 3 % z konečného platu v každém roce trvání pracovního poměru před dosažením věku 55 let.

Požitek 3 % z předpokládaného posledního platu se přiřazuje ke každému roku až do věku 55 let, tedy k datu, od kterého další služba zaměstnance již nevede podle plánu k žádné významné částce dalších požitků. Po dosažení tohoto věku se již k dalším rokům trvání pracovního poměru žádný požitek nepřiznává.

Příklad ilustrující odstavec 113: Účetnictví nákladů na minulé služby

Účetní jednotka provozuje penzijní plán, který poskytuje penzi ve výši 2 % z konečného platu každého roku pracovního poměru. Požitek se stává nepodmíněným po odpracování pěti let. Dnem 1. ledna 20X9 účetní jednotka zvyšuje penzi na 2,5 % z posledního platu každého roku trvání pracovního poměru s účinností od 1. ledna 20X5. K datu zvýšení je současná hodnota dodatečných požitků za službu od 1.1.20X5 do 1.1.20X9 následující:

Pracovníci s více než pěti odpracovanými roky k 1/1/X9	150
Pracovníci s méně než pěti odpracovanými roky k 1/1/X9 (průměrná doba do přiznání požitku: tři roky)	120
	<u>270</u>

Účetní jednotka uzná 150 okamžitě, neboť tyto požitky jsou již nepodmíněné. Účetní jednotka uzná 120 rovnoměrně během tří let počínaje 1. lednem 20X9.

Příklad ilustrující ustanovení odstavce 121-123: Náhrady

Současná hodnota závazku	1 241
Neuznané pojistně-matematické zisky	<u>17</u>
Závazek vykázaný ve Výkazu o finanční situaci	<u>1 258</u>
Práva podle pojistné smlouvy shodující se přesně co do částky a času s některým závazkem z požitků dle plánu. Současná hodnota těchto požitků je 1 092.	<u>1 092</u>
Nerozpoznané pojistně-matematické zisky ve výši 17 představují čisté kumulované pojistně-matematické zisky ze závazků a práv na náhradu.	

Příklad ilustrující odstavce 125 – 127: Výnosnost aktiv plánu

K 1. lednu 20X7 činila reálná hodnota aktiv plánu 10 000 a čisté kumulované neuznané pojistně-matematické zisky 760. Dne 30. června 20X7 vyplatil plán požitky 1 900 a přijal příspěvky 4 900. Dne 31. prosince 20X7 činila reálná hodnota aktiv plánu 15 000 a současná hodnota závazku z definovaných požitků 14 792. Pojistně-matematická ztráta u závazku pro r. 20X7 činila 60.

K 1. lednu 20X7 provedla vykazující účetní jednotka následující odhady založené na tržních cenách známých k tomuto datu:

	%
Úrokový a dividendový příjem fondu po zdanění	9,25
Realizované a nerealizované zisky z aktiv plánu (po zdanění)	2,00
Administrativní náklady	(1,00)
Očekávaná výnosnost	<u>10,25</u>
Pro rok 20X7 jsou očekávané a skutečné výnosy z aktiv plánu následující:	
Výnos z 10 000 držených 12 měsíců při 10,25 %	1 025
Výnos z 3 000 držených 6 měsíců při 5% (ekvivalent 10,25% p.a., složené úročení každých šest měsíců)	150
Očekávaný výnos z aktiv plánu pro r. 20X7	<u>1 175</u>
Reálná hodnota aktiv plánu k 31.12.20X7	15 000
Minus reálná hodnota aktiv plánu k 1.1.20X7	(10 000)
Minus přijaté příspěvky	(4 900)
Plus vyplacené požitky	1 900
Skutečný výnos z aktiv plánu	<u>2 000</u>

Pokračování na další straně

Příklad ilustrující odstavce 125 – 127: Výnosnost aktiv plánu pokračování

Rozdíl mezi očekávaným výnosem (1 175) a skutečným výnosem (2 000) z aktiv plánu představuje pojistně-matematický zisk ve výši 825. Proto kumulovaný čistý neuznaný pojistně-matematický zisk je 1 525 (760 plus 825 minus 60). Podle odstavce 105 jsou limity rozpětí nastaveny na 1 500 (větší z: (i) 10 % z 15 000 a (ii) 10 % z 14 792). V následujícím roce (20X8) vykáže účetní jednotka ve Výkazu o finanční výkonnosti pojistně-matematický zisk 25 (1 525 minus 1 500) děleno očekávanou průměrnou zbývající délkou zaměstnání příslušných zaměstnanců.

Očekávaný výnos z aktiv plánu pro rok 20X8 bude založen na tržních očekávaních k 1. lednu 20X8 pro výnosy po celé období trvání závazku.

Příklad ilustrující odstavec 135: Účetnictví zkrácení bez vypořádání

Účetní jednotce zákon nařizuje přerušit přímé zajišťování odvozu a likvidace odpadu. Zaměstnanci tohoto ukončovaného segmentu nebudou získávat žádné další požitky. To je případ krácení bez vypořádání. S použitím současných pojistně-matematických předpokladů (včetně běžných tržních úrokových sazeb a dalších běžných tržních cen) bezprostředně před krácením lze zjistit, že účetní jednotka má závazek z definovaných požitků v čisté současné hodnotě 1 000, aktiva plánu o reálné hodnotě 820 a čisté kumulované neuznané pojistně-matematické zisky 50. Krácení snižuje čistou současnou hodnotu závazku o 100 na 900.

Z dříve neuznaných pojistně-matematických zisků a přechodných částek se 10 % (100/1 000) vztahuje k té části závazku, která byla eliminována při krácení. Proto je důsledek krácení následující:

	Před krácením	Zisk z krácení	Po krácení
Čistá současná hodnota závazku	1000	(100)	900
Reálná hodnota aktiv plánu	(820)	–	(820)
	180	(100)	80
Neuznané pojistně-matematické zisky	50	(5)	45
Čistý závazek vykázaný ve Výkazu o finanční situaci	230	(105)	125

Příklad ilustrující odstavce 166 až 168: Prvotní stanovení výše závazku

K 31. prosinci 2010 obsahuje Výkaz o finanční situaci účetní jednotky penzijní závazek ve výši 100. K datu 1. ledna 2011 účetní jednotka zavede tento standard. Současná hodnota závazku podle tohoto standardu činí 1 300, reálná hodnota aktiv plánu činí 1 000. Od 1. ledna 2005 účetní jednotka zvýšila penze (náklad na podmíněné požitky činí 160; a průměrná délka období zbývajících do doby, kdy se požitky stanou dalším trváním pracovního poměru nepodmíněné, činí 10 let).

Důsledky prvotního použití jsou následující:

<i>Současná hodnota závazku</i>	<i>1 300</i>
<i>Reálná hodnota aktiv plánu</i>	<i>(1 000)</i>
<i>Minus: náklad na minulou službu, který má být uznán v pozdějších obdobích (160 × 4/10)</i>	<i>(64)</i>
<i>Prvotní závazek</i>	<i>236</i>
<i>Závazek již uznáný</i>	<i>(100)</i>
<i>Zvýšení závazku</i>	<i>136</i>

Účetní jednotka uzná zvýšení závazku 136 proti kumulovaným přebytkům a schodkům.

Implementační příručka A—fondově financované plány definovaných požitků

Tento dodatek slouží pouze pro ilustraci a nepředstavuje součást IPSAS 25.

Pro znázornění jednotlivých transakcí je použito výňatků z Výkazu o finanční výkonnosti a z Výkazu o finanční situaci. Tyto výňatky nemusí nutně odpovídat požadavkům na vykazování a zveřejňování vyplývajícím z jiných standardů.

Výchozí informace

K fondově financovanému plánu definovaných požitků existují níže uvedené informace. Pro jednoduchost úrokových výpočtů se předpokládá, že veškeré transakce se odehrávají v poslední den období. K 1. lednu 20X7 činila současná hodnota závazku a reálná hodnota aktiv plánu shodně částku 1 000. Čisté kumulované neuznané pojistně-matematické zisky činily k tomuto datu 140.

	20X7	20X8	20X9
Diskontní sazba na začátku roku	10,0%	9,0%	8,0%
Očekávaná výnosnost aktiv plánu na začátku roku	12,0%	11,1%	10,3%
Náklad na běžnou službu	130	140	150
Placené požitky	150	180	190
Placené příspěvky	90	100	110
Současná hodnota závazku k 31. prosinci	1 141	1 197	1 295
Reálná hodnota aktiv plánu k 31. prosinci	1 092	1 109	1 093
Očekávaná průměrná délka zbývajících trvání pracovního poměru zúčastněných zaměstnanců (v letech)	10	10	10

V roce 20X8 byl plán doplněn o poskytování dalších požitků s účinností od 1. ledna 20X8. Současná hodnota k 1. lednu 20X8 dodatečných požitků za službu před 1. lednem 20X8 činí 50 pro nepodmíněné požitky a 30 pro požitky podmíněné. K 1. lednu 20X8 účetní jednotka odhadovala, že průměrné období, za které se podmíněné požitky stanou nepodmíněnými, činí tři roky; náklady na minulé služby, které z dodatečných podmíněných požitků vyplývají, se proto zahrnou rovnoměrně v průběhu tří let. Náklady na minulé služby z dodatečných nepodmíněných požitků se zahrnou okamžitě (viz odstavec 112 standardu). Účetní jednotka se rozhodla, že pojistně-matematické zisky a ztráty bude uznávat na základě minimálních požadavků odstavce 106 standardu.

Změny současné hodnoty závazku a reálné hodnoty aktiv plánu

Prvním krokem je sumarizace změn v současné hodnotě závazku a v reálné hodnotě aktiv plánu a použití výsledku pro stanovení částky pojistně-matematických zisků nebo ztrát pro dané období. Tyto změny jsou následující:

	20X7	20X8	20X9
Současná hodnota závazku, 1. leden	1 000	1 141	1 197
Úrokový náklad	100	103	96
Náklad na běžnou službu	130	140	150
Náklady na minulou službu – podmíněné požitky	–	30	–
Náklady na minulou službu – nepodmíněné požitky	–	50	–
Placené požitky	(150)	(180)	(190)
Pojistně-matematické (zisky) ztráty ze závazku (dopočet)	61	(87)	42
Současná hodnota závazku, 31. prosince	<u>1 141</u>	<u>1 197</u>	<u>1 295</u>
Reálná hodnota aktiv plánu, 1. ledna	1 000	1 092	1 109
Očekávaná výnosnost aktiv plánu	120	121	114
Příspěvky	90	100	110
Placené požitky	(150)	(180)	(190)
Pojistně-matematický zisk (ztráta) z aktiv plánu (dopočet)	32	(24)	(50)
Reálná hodnota aktiv plánu 31. prosince	<u>1 092</u>	<u>1 109</u>	<u>1 093</u>

Limity rozpětí

Dalším krokem je stanovení limitů rozpětí a jejich porovnání s kumulovanými neuznanými pojistně-matematickými zisky a ztrátami. Cílem tohoto kroku je stanovení výše pojistně-matematického zisku nebo ztráty, které mají být uznány v následujícím období. Podle odstavce 102 tohoto standardu se limity rozpětí stanoví jako vyšší hodnota z:

- 10 % ze současné hodnoty závazku před odečtením aktiv plánu; a
- 10 % z reálné hodnoty všech aktiv plánu.

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

Tyto limity a uznané a neuznané pojistně-matematické zisky a ztráty jsou následující:

	20X7	20X8	20X9
Čisté kumulované neuznané pojistně-matematické zisky (ztráty) k 1. lednu	140	107	170
Limity rozpětí k 1. lednu	100	114	120
Rozdíl [A]	40	–	50
Průměrná očekávaná zbývající délka zaměstnání (v letech) [B]	10	10	10
Pojistně-matematické zisky (ztráty) k uznání [^A / _B]	4	–	5
Neuznané pojistně-matematické zisky (ztráty) k 1. lednu	140	107	170
Pojistně-matematický zisk (ztráta) za rok – závazek	(61)	87	(42)
Pojistně-matematický zisk (ztráta) za rok – aktiva plánu	32	(24)	(50)
Mezisoučet	111	170	78
Uznané pojistně-matematické ztráty (zisky)	(4)	–	(5)
Neuznané pojistně-matematické zisky (ztráty) k 31.12.	107	170	73

Částky vykázané ve Výkazu o finanční situaci, Výkazu o finanční výkonnosti a v souvisejících analýzách

Posledním krokem je stanovení částek, které mají být vykázány ve Výkazu o finanční situaci, Výkazu o finanční výkonnosti a v souvisejících analýzách, které se zveřejňují dle požadavků odstavce 141(f), (g) a (m) tohoto standardu (analýzy, jejichž zveřejnění je požadováno odstavcem 141(c) a (e) jsou uvedeny v části této Implementační příručky nazvané „Změny v současné hodnotě závazků a v reálné hodnotě aktiv plánu“). Jedná se o následující částky.

	20X7	20X8	20X9
Současná hodnota závazku	1 141	1 197	1 295
Reálná hodnota aktiv plánu	(1 092)	(1 109)	(1 093)
	<u>49</u>	<u>88</u>	<u>202</u>
Neuznané pojistně-matematické zisky (ztráty)	107	170	73
Neuznané náklady na minulé služby - podmíněné požitky	–	(20)	(10)
Závazek vykázáný ve Výkazu o finanční situaci	<u>156</u>	<u>238</u>	<u>265</u>
Náklad na běžné služby	130	140	150
Úrokový náklad	100	103	96
Očekávaná výnosnost aktiv plánu	(120)	(121)	(114)
Čistý pojistně-matematický zisk (ztráta) uznaný v roce	(4)	–	(5)
Náklady na minulé služby – podmíněné požitky	–	10	10
Náklady na minulé služby – nepodmíněné požitky	–	50	–
Náklad vykázáný ve Výkazu o finanční výkonnosti	<u>106</u>	<u>182</u>	<u>137</u>
<i>Skutečná výnosnost aktiv plánu</i>			
Očekávaná výnosnost aktiv plánu	120	121	114
Pojistně-matematický zisk (ztráta) z aktiv plánu	32	(24)	(50)
Skutečná výnosnost aktiv plánu	<u>152</u>	<u>97</u>	<u>64</u>

Poznámka: viz příklad ilustrující vykázání náhrad dle odstavců 121–123.

Implementační příručka B - Ilustrativní příklad zveřejnění

Tato implementační příručka je pouze pro ilustraci a netvoří součást IPSAS 25. Výňatky z komentáře k účetní závěrce ukazují, jak může být požadované zveřejnění agregováno v případě účetní jednotky, která poskytuje široké spektrum zaměstnaneckých požitků. Tyto výtažky nemusí nutně odpovídat všem požadavkům na vykazování a zveřejňování, vyplývajícím z IPSAS 25 a jiných standardů. Tyto výňatky zejména neilustrují zveřejnění:

- (a) účetních pravidel používaných pro zaměstnanecké požitky (viz IPSAS 1 – Předkládání účetní závěrky). Podle odstavce 141 (a) tohoto standardu zahrnuje toto zveřejnění účetní pravidla účetní jednotky pro rozeznání pojistně-matematických zisků a ztrát;*
- (b) obecný popis typu plánu (odstavec 141(b));*
- (c) popis základny stanovené pro určení celkové očekávané míry návratnosti aktiv (odstavec 141(l));*
- (d) zaměstnanecké požitky klíčového managementu (viz IPSAS 20, „Zveřejnění spřízněných stran“);*
- (e) zaměstnanecké požitky vázané na akcie (viz národní nebo mezinárodní účetní standard upravující úhrady vázané na akcie).*

Závazky ze zaměstnaneckých požitků

Částky vykázané ve Výkazu o finanční situaci jsou následující:

	Penzijní plány definovaných požitků		Zdravotní požitky po ukončení zaměstnání	
	20X8	20X7	20X8	20X7
Současná hodnota profinancovaných závazků	20 300	17 400	–	–
Reálná hodnota aktiv plánu	<u>(18 420)</u>	<u>(17 280)</u>	<u>–</u>	<u>–</u>
	1 880	120	–	–
Současná hodnota nefinancovaných závazků	2 000	1 000	7 337	6 405
Neuznané pojistně-matematické zisky (ztráty)	(1 605)	840	(2 707)	(2 607)
Neuznaný náklad na minulou službu	<u>(450)</u>	<u>(650)</u>	<u>–</u>	<u>–</u>
Čistý závazek	<u>1 825</u>	<u>1 310</u>	<u>4 630</u>	<u>3 798</u>
Částky ve Výkazu o finanční situaci:				
Závazky	1 825	1 400	4 630	3 798
Aktiva	–	(90)	–	–
Čistý závazek	<u>1 825</u>	<u>1 310</u>	<u>4 630</u>	<u>3 798</u>

Aktiva penzijního plánu zahrnují kmenové akcie vydané [jméno vykazující účetní jednotky] v reálné hodnotě 317 (20X7: 281). Plán aktiv rovněž zahrnuje majetek v držení [jméno vykazující účetní jednotky] v reálné hodnotě 200 (20X7: 185).

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

Částky vykázané ve Výkazu o finanční výkonnosti jsou následující:

	Penzijní plány definovaných požitků		Zdravotní požitky po ukončení zaměstnání	
	20X8	20X7	20X8	20X7
Náklad na běžné služby	850	750	479	411
Úrokový náklad závazku	950	1 000	803	705
Očekávaná výnosnost aktiv plánu	(900)	(650)		
Čisté pojistně-matematické ztráty (zisky) uznané v roce	(70)	(20)	150	140
Náklady na minulé služby	200	200		
Ztráty (zisky) na krácení a vypořádání	175	(390)		
Celkem, zahrnuto v nákladech na zaměstnanecké požitky	<u>1 205</u>	<u>890</u>	<u>1 432</u>	<u>1 256</u>
Skutečná výnosnost aktiv plánu	<u>600</u>	<u>2 250</u>	<u>–</u>	<u>–</u>

Změny v současné hodnotě závazků ze zaměstnaneckých požitků jsou následující:

	Penzijní plány definovaných požitků		Zdravotní požitky po ukončení zaměstnání	
	20X8	20X7	20X8	20X7
Počáteční stav závazků	18 400	11 600	6 405	5 439
Náklady na službu	850	750	479	411
Úrokové náklady	950	1 000	803	705
Pojistně-matematické zisky (ztráty)	2 350	950	250	400
Ztráty (zisky) z krácení	(500)	–		
Závazky zaniklé při vypořádání	–	(350)		
Předpokládané závazky u kombinací účetních jednotek	–	5 000		
Kurzové rozdíly u plánů v cizí měně	900	(150)		
Vyplacené požitky	<u>(650)</u>	<u>(400)</u>	<u>(600)</u>	<u>(550)</u>
Konečný stav závazků z definovaných požitků	<u>22 300</u>	<u>18 400</u>	<u>7 337</u>	<u>6 405</u>

Změny v reálné hodnotě aktiv plánu jsou následující:

	Penzijní plány definovaných požitků	
	20X8	20X7
Počáteční stav aktiv plánu v reálné hodnotě	17 280	9 200
Očekávaná návratnost	900	650
Pojistně-matematické zisky (ztráty)	(300)	1 600
Aktiva použita při vypořádání	(400)	–
Příspěvky od zaměstnavatele	700	350
Aktiva získaná při podnikové kombinaci	–	6 000
Kurzové rozdíly u plánů v cizí měně	890	(120)
Vyplacené požitky	<u>(650)</u>	<u>(400)</u>
	<u>18 420</u>	<u>17 280</u>

Skupina účetních jednotek očekává, že v roce 20X9 přispěje do svých penzijních plánů definovaných požitků částkou 900.

Hlavní kategorie aktiv plánu jako % z celkových aktiv plánu:	20X8	20X7
Evropské kapitálové nástroje	30%	35%
Severoamerické kapitálové nástroje	16%	15%
Evropské dluhopisy	31%	28%
Severoamerické dluhopisy	18%	17%
Pozemky	5%	5%

Hlavní pojistně-matematické předpoklady k rozvahovému dni (vyjádřené jako vážené průměry):

	20X8	20X7
Diskontní sazba k 31. prosinci	5%	6,5%
Očekávaná výnosnost aktiv plánu k 31. prosinci	5,4%	7%
Budoucí zvýšení platů	5%	4%
Budoucí zvýšení penzí	3%	2%
Podíl zaměstnanců volících dřívější odchod do penze	30%	30%
Roční zvýšení nákladů na zdravotní péči	8%	8%
Budoucí změny v maximálním státním příspěvku na zdravotní péči	3%	2%

Předpokládané trendy ve vývoji nákladů na zdravotní péči mají významný dopad na částky vykázané ve Výkazu o finanční výkonnosti. Předpokládá se, že změna o jeden procentní bod v předpokládaných trendech ve vývoji nákladů na zdravotní péči může mít tyto důsledky:

	Zvýšení o jeden procentní bod	Snížení o jeden procentní bod
Dopad na agregovanou hodnotu nákladů na službu a úrokové náklady	190	(150)
Dopad na závazky z definovaných požitků	1 000	(900)

Částky běžného období a předchozích čtyř období jsou následující:

Penzijní plány definovaných požitků

	20X8	20X7	20X6	20X5	20X4
Závazky z definovaných požitků	(22 300)	(18 400)	(11 600)	(10 582)	(9 144)
Aktiva plánu	18 420	17 280	9 200	8 502	10 000
Přebytek (schodek)	(3 880)	(1 120)	(2 400)	(2 080)	856
Kvalifikované úpravy plánu dle skutečnosti	(1 111)	(768)	(69)	543	(642)
Kvalifikované úpravy plánu dle skutečnosti	(300)	1 600	(1 078)	(2 890)	2 777

Zdravotní požitky po ukončení pracovního poměru

	20X8	20X7	20X6	20X5	20X4
Závazky z definovaných požitků	7 337	6 405	5 439	4 923	4 221
Korekce závazků plánu dle skutečnosti	(232)	829	490	(174)	(103)

Vykazující účetní jednotka rovněž participuje na plánu definovaných požitků pro všechny účetní samosprávy v jurisdikci Y, který poskytuje penze vázané na výši posledního platu a je financován průběžným způsobem. Není vhodné stanovovat současnou hodnotu závazku skupiny podniků či související náklad na běžné služby, jelikož plán vypočítává své závazky ze základny, která se významně liší od základny používané v účetní závěrce [jméno vykazující účetní jednotky]. [Popis základny] Při použití této základny vykazuje účetní závěrka plánu k 30. červnu 20X6 neprofinancovaný závazek 27 525. Tento neprofinancovaný závazek bude pokryt budoucími platbami zúčastněných zaměstnavatelů. Plán má přibližně 75 000 členů, z nichž přibližně 5 000 představují současní či bývalí zaměstnanci [jméno vykazující účetní jednotky] či jejich rodinní příslušníci. Náklad vykázaný ve Výkazu o finanční výkonnosti rovnající se ročním příspěvkům a nezahrnutý ve shora uvedených částkách činí 230 (20X7: 215). Budoucí příspěvky účetní jednotky se mohou výrazně zvýšit v případě, že jiné účetní jednotky od plánu odstoupí.

Implementační příručka C: Ilustrace použití odstavce 70

Tento dodatek je přílohou, ale není nikoli součástí IPSAS 25.

Podstata problému

Odstavec 69 standardu vytváří horní mez pro uznání aktiv definovaných požitků.

69. Částka stanovená podle odstavce 65 může mít zápornou hodnotu (jde o aktivum). Účetní jednotka ocení toto aktivum částkou nižší z:

- (a) částky stanovené podle odstavce 65 [tj. přebytek/schodek plánu plus (mínus) případné neuznané ztráty (zisky)]; a
- (b) součtu:
 - (i) všech kumulovaných neuznaných čistých ztrát z pojistně-matematických odhadů a nákladů na minulé služby (viz odstavce 105, 106 a 112); a
 - (ii) současné hodnoty všech ekonomických požitků ve formě vratek z plánu či snížení budoucích příspěvků do plánu. Současná hodnota těchto ekonomických přínosů se stanoví s použitím diskontní míry stanovené dle odstavce 91.

Pokud by neplatil odstavec 70 (viz níže), postup dle odstavce 69(b)(i) by měl následující důsledky: odložené uznání pojistně-matematického zisku (ztráty) při stanovení částky dle odstavce 65 může vést k vykázání zisku (ztráty) ve Výkazu o finanční výkonnosti.

Následující příklad ilustruje důsledek aplikace odstavce 69 bez přihlednutí k odstavci 70. Příklad vychází z předpokladu, že cílem účetní politiky účetní jednotky není uznání pojistně-matematických zisků a ztrát v rámci rozpětí a umožňovat pojistně-matematické zisky a ztráty mimo rozpětí. (Není podstatné, pracuje-li se s rozpětím či nikoliv. Problém může vzniknout kdykoliv dochází k odloženému uznání podle odstavce 65.)

Příklad 1 – Důsledky použití odstavce 69 bez odstavce 70

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= nižší z D a E	G
Rok	Přebytek v plánu	Disponibilní ekonomické přínosy (odstavec 69(b)(ii))	Ztráty neuznané podle odstavce 65	Odstavec 65	Odstavec 69(b)	Horní mez aktiva, tj. uznané aktivum	Zisk uznaný v roce 2
1	100	0	0	100	0	0	–
2	70	0	30	100	30	30	30

Na konci roku 1 existuje v plánu přebytek 100 (viz sloupec A), avšak účetní jednotce nevznikají ani z refinancování, ani ze snížení budoucích příspěvků* (sloupec B) žádné ekonomické přínosy. Neexistují žádné zisky nebo ztráty neuznané podle odstavce 65 (sloupec C). Takže v případě, kdy by pro aktivum žádná horní mez neexistovala, došlo by k uznání aktiva ve výši 100, tj. v částce specifikované podle odstavce 65 (sloupec D). Horní mez pro aktivum dle odstavce 69 omezuje aktivum na nulu (sloupec F).

V roce 2 vzniká u plánu pojistně-matematická ztráta ve výši 30, která snižuje přebytek ze 100 na 70 (sloupec A), uznání odloženo podle odstavce 65 (sloupec C). Takže kdyby žádná horní mez pro aktivum neexistovala, aktivum ve výši 100 by bylo uznáno (sloupec D). Horní mez aktiva by při neaplikování odstavce 70 byla 30 (sloupec E). Bylo by tedy uznáno aktivum ve výši 30 (sloupec F), což by mělo za následek vykázání zisku ve Výkazu o finanční výkonnosti (sloupec G) přestože jediné, k čemu došlo je, že přebytek v plánu, ze kterého nemůže mít účetní jednotka žádný ekonomický přínos, se snížil.

Podobný jev by mohl nastat i u pojistně-matematických zisků, a to v rozsahu, v jakém snižují kumulované neuznané pojistně-matematické ztráty.

Odstavec 70

Odstavec 70 zakazuje uznání zisků (ztrát), které by byly pouhým důsledkem nákladů na minulou službu nebo pojistně-matematických ztrát (zisků).

70. Postup podle odstavce 69 nesmí mít v běžném období za následek zisk, který je pouze důsledkem matematicko-pojistné ztráty nebo nákladů na minulou službu, ani ztrátu, která je v běžném období pouze důsledkem pojistně-matematického zisku. Účetní jednotka musí proto uznat okamžitě v souladu s odstavcem 65 následující skutečnosti, a to v rozsahu, v jakém vznikají při stanovení aktiva definovaných požitků podle odstavce 69(b):

- (a) čisté pojistně-matematické ztráty běžného období a náklady na minulou službu běžného období v rozsahu, ve kterém převyšují jakékoliv snížení současné hodnoty ekonomických přínosů specifikovaných v odstavci 69(b)(ii). Pokud nedochází k žádné změně či zvýšení současné hodnoty ekonomických přínosů, veškeré čisté pojistně-matematické ztráty běžného období a náklady na minulou službu v běžném období by měly být v souladu s odstavcem 65 rozpoznány okamžitě;
- (b) čisté pojistně-matematické zisky běžného období po odečtení nákladů na minulou službu běžného období v rozsahu, ve kterém převyšují jakékoliv zvýšení současné hodnoty ekonomických přínosů specifikovaných v odstavci 69(b)(ii). Pokud nedochází k žádné změně či snížení současné hodnoty ekonomických přínosů, celkový čistý pojistně-matematický zisk běžného období by měl být po odečtení nákladů na

* vzhledem k právě platným podmínkám plánu

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

minulou službu běžného období okamžitě rozpoznán v souladu s odstavcem 65.

Příklady

Následující příklady ilustrují důsledky postupu podle odstavce 70. Jak bylo řečeno výše, předpokládá se, že účetní politikou účetní jednotky není uznávání pojistně-matematických zisků a ztrát v rámci rozpětí a naopak účetní politikou je jejich umořování mimo rozpětí. Pro zjednodušení ignorují následující příklady periodické umořování neuznaných zisků a ztrát mimo rozpětí.

Příklad 1 pokračování – úprava v případě, kdy nevzniká žádná pojistně-matematická ztráta a nedochází k žádné změně v ekonomických přínosech

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= nižší z D a E	G
Rok	Přebytek v plánu	Disponibilní ekonomické přínosy (odstavec 69(b)(ii))	Ztráty neuznané podle odstavce 65	Odstavec 65	Odstavec 69(b)	Horní mez aktiva, tj. uznané aktivum	Zisk uznaný v roce 2
1	100	0	0	100	0	0	–
2	70	0	0	70	0	0	0

Fakta jsou taková, jak uvedeno výše v příkladu 1. Při postupu podle odstavce 70 nevznikají účetní jednotce* žádné disponibilní ekonomické přínosy, takže v souladu s odstavcem 65 (viz sloupec D) je celá pojistně-matematická ztráta ve výši 30 uznána okamžitě.

Ve skutečnosti je sice pojistně-matematická ztráta ve výši 30 okamžitě uznána, je však eliminována díky snížení danému horní mezí aktiva.

	Aktiva ve Výkazu o finanční situaci podle odstavce 65 (sloupec D výše)	Efekt horní meze aktiva	Horní mez aktiva (sloupec F výše)
Rok 1	100	(100)	0
Rok 2	70	(70)	0
Zisk (ztráta)	(30)	(30)	0

Ve výše uvedeném příkladu nedochází k žádné změně v současné hodnotě ekonomických přínosů, disponibilních pro účetní jednotku. Postup podle odstavce 70 se však stává

* Pojmu „ekonomické přínosy disponibilní pro účetní jednotku“ se používá pro ty ekonomické přínosy, které vyvolávají uznání dle odst. 69(b)(ii).

mnohem složitějším, dochází-li ke změnám v současné hodnotě disponibilních ekonomických přínosů, což ilustrují následující příklady.

Příklad 2 – úprava v případě existence pojistně-matematických ztrát a snížení disponibilních přínosů

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= nižší z D a E	G
Rok	Přebytek v plánu	Disponibilní ekonomické přínosy (odstavec 69(b)(ii))	Ztráty neuznané podle odstavce 65	Odstavec 65	Odstavec 69(b)	Horní mez aktiva, tj. uznané aktivum	Zisk uznaný v roce 2
1	60	30	40	100	70	70	–
2	25	20	50	75	70	70	0

Na konci roku 1 existuje v plánu přebytek ve výši 60 (sloupec A) a disponibilní ekonomické přínosy ve výši 30 (sloupec B). Neuznané ztráty ve výši 40 (sloupec C) jsou stanoveny podle odstavce 65. Pokud by tedy nebyla stanovena horní mez aktiva, došlo by k uznání aktiva ve výši 100 (viz sloupec D). Horní mez ovšem omezuje uznání aktiva do výše 70 (viz sloupec F).

V roce 2 snižuje pojistně-matematická ztráta ve výši 35 přebytek v plánu z 60 na 25 (sloupec A). Disponibilní ekonomické přínosy se snižují o 10 z 30 na 20 (sloupec B). Při postupu podle odstavce 70 se pojistně-matematická ztráta 35 skládá z:

Pojistně-matematické ztráty rovnající se snížení ekonomických přínosů	10
Pojistně-matematické ztráty překračující snížení ekonomických přínosů	25

V souladu s ustanovením odstavce 70 se pojistně-matematická ztráta 25 uzná okamžitě podle odstavce 65* (sloupec D). Snížení ekonomických přínosů 10 se zahrne do kumulovaných neuznaných ztrát, které se tímto zvyšují na 50 (sloupec C). Horní mez aktiva tímto zůstává na 70 (sloupec E) a nedochází k uznání žádného zisku.

Ve skutečnosti dochází k okamžitému uznání pojistně-matematické ztráty 25, tato je však kompenzována snížením daným horní mezí aktiva.

* Postup podle odstavce 70 umožňuje uznání některých pojistně-matematických zisků a ztrát, které by byly podle odstavce 65 časově rozlišeny, a které je tudíž možno zahrnout do výpočtu horní meze aktiva. Například kumulované neuznané pojistně-matematické ztráty, které byly stanoveny v případě, kdy částka stanovená podle odstavce 69(b) není nižší než částka stanovená podle odstavce 65, nebudou uznány okamžitě v případě, kdy se částka stanovená podle odstavce 69(b) snižuje. Místo toho bude uznání nadále časově rozlišeno v souladu s příslušnou účetní politikou účetní jednotky. Kumulované neuznané ztráty v tomto příkladu představují ztráty, jejichž uznání je odloženo i přesto, že je postupováno podle odstavce 70.

	Aktiva ve Výkazu o finanční situaci podle odstavce 65 (sloupec D výše)	Efekt horní meze aktiva	Horní mez aktiva (sloupec F výše)
Rok 1	100	(30)	70
Rok 2	75	(5)	70
Zisk (ztráta)	(25)	25	0

Příklad 3 – Korekce v případě existence pojistně-matematických zisků a snížení ekonomických výhod účetní jednotky

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= nižší z D a E	G
Rok	Přebytek v plánu	Disponibilní ekonomické přínosy (odstavec 69(b)(ii))	Ztráty neuznané podle odstavce 65	Odstavec 65	Odstavec 69(b)	Horní mez aktiva, tj. uznané aktivum	Zisk uznaný v roce 2
1	60	30	40	100	70	70	–
2	110	25	40	150	65	65	(5)

Na konci roku 1 existují přebytek v plánu ve výši 60 (sloupec A) a disponibilní ekonomické přínosy ve výši 30 (sloupec B). Existují ztráty ve výši 40 neuznané podle odstavce 65, které vznikly ještě před tím, než se projevil efekt horní meze aktiva (sloupec C). Pokud by tedy neexistovala žádná horní mez aktiva, bylo by uznáno aktivum ve výši 100 (sloupec D). Horní mez aktiva ovšem jeho výši omezuje na 70 (sloupec F).

V roce 2 zvyšuje pojistně-matematický zisk ve výši 50 přebytek v plánu z 60 na 110 (sloupec A). Disponibilní ekonomické přínosy se snižují o 5 (sloupec B). Při postupu podle odstavce 70 nedojde k žádnému zvýšení disponibilních ekonomických přínosů. Proto je celý pojistně-matematický zisk ve výši 50 uznán podle odstavce 65 okamžitě (sloupec D) a kumulovaná ztráta, neuznaná podle odstavce 65, zůstává 40 (odstavec C). Horní mez aktiva se snižuje na 65 z důvodu snížení ekonomických přínosů. Toto snížení však není pojistně-matematickou ztrátou tak, jak je pojistně-matematická ztráta v IPSAS 25 definována a proto nedochází k časově rozlišenému uznání.

Ve skutečnosti je pojistně-matematický zisk 50 uznán okamžitě, ovšem je (více než) kompenzován zvýšením v důsledku horní meze aktiva.

	Aktiva ve Výkazu o finanční situaci podle odstavce 65 (sloupec D výše)	Efekt horní meze aktiva	Horní mez aktiva (sloupec F výše)
Rok 1	100	(30)	70
Rok 2	150	(85)	65
Zisk (ztráta)	50	(55)	(5)

V obou příkladech 2 a 3 dochází ke snížení disponibilních ekonomických přínosů účetní jednotky. Ovšem zatímco v příkladu 2 nedochází k uznání ztráty, v příkladě 3 je ztráta uznána. Tento rozdíl v hodnocení je konsistentní s nakládáním se změnami současné hodnoty ekonomických přínosů při postupu před zahrnutím odstavce 70 do standardu. Účelem odstavce 70 je pouze zabránit tomu, aby byly uznávány takové zisky (ztráty), které jsou pouhým důsledkem nákladů na minulou službu či pojistně-matematických ztrát (zisků). Pokud to bylo možné, všechny ostatní důsledky odloženého uznání a horní meze aktiva zůstaly beze změny.

Příklad 4 – úprava v období, ve kterém horní mez aktiva přestává působit

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= nižší z D a E	G
Rok	Přebytek v plánu	Disponibilní ekonomické přínosy (odstavec 69(b)(ii))	Ztráty neuznané podle odstavce 65	Odstavec 65	Odstavec 69(b)	Horní mez aktiva, tj. uznané aktivum	Zisk uznaný v roce 2
1	60	25	40	100	65	65	–
2	(50)	0	115	65	115	65	0

Na konci roku 1 existuje v plánu přebytek ve výši 60 (sloupec A) a disponibilní ekonomické přínosy ve výši 25 (sloupec B). Dále existují ztráty neuznané podle odstavce 65 ve výši 40, které vznikly ještě před tím, než se projevil efekt horní meze aktiva (sloupec C). Takže v případě, že by žádná horní mez aktiva neexistovala, bylo by uznáno aktivum ve výši 100 (sloupec D). Horní mez aktiva ovšem omezuje výši aktiva na 65 (sloupec F).

V roce 2 snižuje pojistně-matematická ztráta ve výši 110 přebytek v plánu z 60 na výsledný schodek 50 (sloupec A). Disponibilní ekonomické přínosy se snižují z 25 na 0 (sloupec B). Pro postup podle odstavce 70 je nutné stanovit, jaká pojistně-matematická ztráta vzniká, je-li aktivum definovaných požitků stanoveno podle odstavce 69(b). Jakmile se přebytek plánu mění na deficit, je částka stanovena podle odstavce 65 nižší, než je celková čistá hodnota stanovena podle odstavce 69(b). Takže pojistně-matematická

ztráta, která vzniká při stanovení aktiva plánu definovaných požitků postupem dle odstavce 69(b) je ztrátou, která snižuje přebytek plánu na nulu, tedy ztráta ve výši 60. Pojistně-matematická ztráta se tedy skládá z:

Pojistně-matematická ztráta, která vzniká v případě, kdy je aktivum plánu definovaných požitků oceňováno podle odstavce 69(b):

Pojistně-matematická ztráta, která se rovná snížení ekonomických přínosů	25
Pojistně-matematická ztráta, která převyšuje snížení ekonomických přínosů	35
	60
Pojistně-matematická ztráta, která vzniká, je-li aktivum plánu definovaných požitků oceňováno podle odstavce 65	50
	110

V souladu s odstavcem 70 je pojistně-matematická ztráta ve výši 35 uznána okamžitě podle odstavce 65 (sloupec D); ztráta ve výši 75 (25 plus 50) se pak zahrnuje do kumulovaných neuznaných ztrát, které se tímto zvyšují na 115 (sloupec C). Částka stanovená podle odstavce 65 nabývá hodnoty 65 (sloupec D) a podle odstavce 69(b) hodnoty 115 (sloupec E). Uzané aktivum je nižší z uvedených dvou hodnot, tj. 65 (sloupec F) a nevzniká tedy žádný zisk či ztráta (sloupec G).

V důsledku toho je pojistně-matematická ztráta ve výši 35 uznána okamžitě, je však kompenzována snížením v důsledku horní meze aktiva.

	Aktiva ve Výkazu o finanční situaci podle odstavce 65 (sloupec D výše)	Efekt horní meze aktiva	Horní mez aktiva (sloupec F výše)
Rok 1	100	(35)	65
Rok 2	65	0	65
Zisk (ztráta)	(35)	35	0

Poznámky

1. Postupuje-li se podle odstavce 70 v případech, kdy dochází ke zvýšení současné hodnoty ekonomických přínosů disponibilních pro účetní jednotku, je důležité

pamatovat na to, že současná hodnota disponibilních ekonomických přínosů nemůže překročit přebytek v plánu.*

2. V praxi má zvýšení požitků často za následek náklad na minulou službu a zvýšení očekávaných budoucích příspěvků v důsledku vyšších nákladů na běžné služby v budoucích letech. Zvýšení očekávaných budoucích příspěvků může zvýšit disponibilní ekonomické přínosy účetní jednotky formou předvídaných snížení těchto budoucích příspěvků. Zákaz uznávat v běžném období zisk pouze v důsledku nákladů na minulou službu nebrání uznání zisku z titulu zvýšení ekonomických přínosů. Podobně změna v pojistně-matematických odhadech, která způsobuje pojistně-matematickou ztrátu, může rovněž vyvolat zvýšení očekávaných budoucích příspěvků a tedy disponibilních ekonomických přínosů formou předvídaných snížení budoucích příspěvků. Opět platí, že zákaz uznávat v běžném období zisk jako pouhý důsledek pojistně-matematické ztráty nebrání uznat zisk z titulu zvýšených ekonomických přínosů.

* V příkladě ilustrujícím odstavec 73 IPSAS 25 nemůže současná hodnota budoucích disponibilních vratek se převýšit přebytek v plánu ve výši 90.

Zdůvodnění závěrů

Zdůvodnění závěrů je přílohou, ale nikoli součástí tohoto IPSAS.

Úvod

- BC1. Vzhledem k tomu, že činnost mnoha účetních jednotek veřejného sektoru je náročná na množství pracovní síly, tak náklady a závazky vztahující se k zaměstnancům budou velmi pravděpodobně zásadní při posuzování finanční výkonnosti a situace těchto účetních jednotek. Je proto zásadní, aby obecná účetní závěrka účetních jednotek veřejného sektoru uváděla náklady a závazky vztahující se k zaměstnaneckým požitkům a aby tyto stanovovány na systematickém základě. Související zveřejnění poskytované uživatelům je rovněž důležité.
- BC2. Vytvoření standardu upravujícího zaměstnanecké požitky bylo dříve odloženo ze dvou důvodů. Za prvé se IPSASB rozhodla, že upřednostní použití svých zdrojů na projekty specifické pro veřejný sektor včetně projektů týkajících se sociálních požitků poskytovaných účetními jednotkami veřejného sektoru v nesměnných transakcích a výnosů z těchto nesměnných transakcí. Za druhé se na počátku tohoto desetiletí mělo za možné, že IAS 19 bude významně změněn. IPSASB bere na vědomí, že Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) v současnosti pracuje na projektu zaměstnaneckých požitků. Projekt má dvě fáze, které se týkají zásadního přezkoumání všech aspektů účetnictví požitků po skončení pracovního poměru. První fáze je krátkodobým konvergenčním projektem mezi IASB a Radou pro standardy finančního účetnictví. Zatímco tento projekt může objevit problémy, jejichž řešení bude relativně rychlé, IPSASB se domnívá, že vývoj zásadních změn účetnictví požitků po skončení pracovního poměru není dostatečně rozpracovaný, aby bylo možné dále prodlévat s vydáním tohoto standardu. IPSASB bude pokračovat v monitorování vývoje projektu IASB.

Smíšené programy sociálního zabezpečení a státní plány

- BC3. V mnoha jurisdikcích se požitky po skončení pracovního poměru vyplácejí pomocí smíšených programů sociálního zabezpečení. Smíšené programy sociálního zabezpečení také poskytují požitky, které nejsou plněním za služby poskytnuté zaměstnanci nebo bývalými zaměstnanci. Pro jejich význam v některých jurisdikcích včetně evropských zemí IPSASB dospěla k závěru, že smíšené programy sociálního zabezpečení je třeba definovat a uvést požadavky na jejich účetní řešení. Tento standard v odstavci 10 obsahuje definici smíšeného programu sociálního zabezpečení, která pokrývá obě jeho komponenty.
- BC4. Tento standard se nezabývá všemi potenciálními závazky účetních jednotek veřejného sektoru ze smíšených programů sociálního zabezpečení. Protože se tento standard zabývá zaměstnaneckými požitky vykazujících účetních jednotek, do jeho předmětu patří pouze ty požitky vyplácené ze smíšených programů sociálního zabezpečení, které jsou plněním za služby poskytnuté zaměstnanci vykazující účetní jednotce. IPSASB se zabývá ostatními požitky vyplácenými ze smíšených

programů sociálního zabezpečení v odděleném projektu, který se věnuje sociálním požitkům.

- BC5. Tento standard ponechává požadavky IAS 19 na to, aby účetní jednotky vykazovaly státní plány stejným způsobem jako sdružené plány. IPSASB dospěla k závěru, že by měla uvést další komentář, který by objasnil přístup k vykazování účetních jednotek veřejného sektoru týkající se státních plánů. Odstavec 46 obsahuje vyvratitelný předpoklad, že státní plán bude řídicí účetní jednotkou klasifikován jako plán definovaných požitků. Pouze v případech, kdy je tento předpoklad vyvrácen, účtuje se o státním plánu jako o plánu definovaných příspěvků.

Plán definovaných požitků, kterého se účastní účetní jednotky pod společnou kontrolou

- BC6. Ve veřejném sektoru pravděpodobně existuje mnoho případů, kdy se účetní jednotky pod společnou kontrolou účastní plánů definovaných požitků. IAS 19 obsahuje komentář, který se týká plánů definovaných požitků, jejichž prostřednictvím dochází ke sdílení rizika mezi účetními jednotkami pod společnou kontrolou. IPSASB se domnívá, že tyto požadavky jsou vhodné i ve veřejném sektoru. IPSASB se také domnívá, že je vhodné zdůraznit to, že pokud neexistuje smluvní ujednání, závazná dohoda ani legislativa, které by stanovovaly zatěžování jednotlivých účetních jednotek čistými náklady na plán definovaných požitků jako celku, není vhodné, aby řízené účetní jednotky vykazovaly na bázi definovaných požitků. V takových případech vykazuje řídicí účetní jednotka ve své konsolidované účetní závěrce tyto plány na bázi definovaných požitků. Řízené účetní jednotky účtují na bázi definovaných příspěvků s tím, že uvádí řídicí účetní jednotku a zveřejňují, že řídicí účetní jednotka ve své konsolidované účetní závěrce tyto plány vykazuje na bázi definovaných požitků. Toto je uvedeno v odstavci 41. Řízené účetní jednotky také zveřejňují informace vyžadované odstavcem 42.

Diskontní míry

- BC7. IAS 19 vyžaduje použití diskontní míry založené na tržní výnosnosti vysoce kvalitních podnikových obligací stanovené k rozvahovému dni. IPSASB se rozhodla, že diskontní míra má odrážet časovou hodnotu peněz a domnívá se, že účetní jednotky by samy mohly určit míru, která nejlépe vyhovuje tomuto kritériu. IPSASB se domnívá, že časovou hodnotu peněz lze nejlépe odvodit od tržní výnosnosti vládních dluhopisů, vysoce kvalitních podnikových obligací nebo jiných finančních nástrojů. Použitá diskontní míra nemá pojímat riziko spjaté se závazky z definovaných požitků nebo s účetní jednotkou. Odstavec 141(n)(ii) obsahuje dodatečné požadavky na zveřejnění, které má informovat uživatele o tom, od čeho byla diskontní míra odvozena.
- BC8. IPSASB se domnívá, že je potřeba stanovit postupy, které by měly pomoci účetním jednotkám, které se nacházejí v jurisdikcích, které neexistuje ani

rozvinutý trh s vládními dluhopisy ani rozvinutý trh s vysoce kvalitními podnikovými dluhopisy, které by bylo možné použít k odvození diskontní míry, která by odrážela časovou hodnotu peněz. IPSASB bere na vědomí, že určení vhodné diskontní míry může být pro účetní jednotky z těchto jurisdikcí obtížným úkolem a tyto účetní jednotky mohou navíc právě procházet procesem přechodu na akruální bázi, či jím právě prošly. IPSASB nicméně dospěla k tomu, že s tímto problémem se nepotýkají jen účetní jednotky veřejného sektoru, a proto ve veřejném sektoru neexistuje dostatečný specifický důvod vytvářet pravidla pro řešení tohoto problému.

Pojistně-matematické zisky a ztráty – rozpětí

BC9. IPSASB se zabývala účetním řešením pojistně-matematických zisků a ztrát. Konkrétně se IPSASB zabývala tím, zda přístup IAS 19 označovaný jako rozpětí, díky kterému pojistně-matematické zisky a ztráty se okamžitě uznávají pouze v případě, pokud jsou vně předem stanovených parametrů, které souvisí s reálnou hodnotou aktiv plánu a účetní hodnotou závazku z definovaných požitků k poslednímu rozvahovému dni, má být implementován do tohoto standardu. IPSASB zvážila názor těch, kteří tvrdí, že řešení pomocí rozpětí je koncepčně nesprávné a vede k neodůvodněnému časovému rozlišení výnosů a nákladů. IPSASB však dospěla k závěru, že pro zrušení ustanovení o rozpětí a zavedení požadavku na okamžité vykázání všech pojistně-matematických zisků a ztrát neexistuje žádný důvod specifický pro veřejný sektor. IPSASB se proto rozhodla v tomto standardu rozpětí zachovat a povolila účetním jednotkám výběr z 3 možností obsažených v IAS 19, které umožňují řešení pojistně-matematických zisků a ztrát, které se nacházejí uvnitř rozpětí. Jedná se o:

- (a) nevykázání;
- (b) vykázání všech pojistně-matematických zisků a ztrát všech plánů definovaných požitků ve Výkazu o finanční výkonnosti na systematickém a konzistentním základě; a
- (c) vykázání všech pojistně-matematických zisků a ztrát všech plánů definovaných požitků mimo Výkaz o finanční výkonnosti na systematickém a konzistentním základě.

Pojistně-matematické zisky a ztráty: Zveřejnění v případech, kdy vykázání je mimo Výkaz o finanční výkonnosti

BC10. V době, kdy IPSASB pracovala na ED 31, „Zaměstnanecké požitky“, IAS 19 (2004) a IAS 1 v případě, kdy se účetní jednotka rozhodla pro vykazování pojistně-matematických zisků a ztrát všech plánů definovaných požitků mimo Výkaz o finanční výkonnosti, vyžadovaly, aby „Výkaz o změnách vlastního kapitálu“ byl přejmenován na „Výkaz uznaných výnosů a nákladů“. Výčet účetních Výkazů uvedený v IPSAS 1 neobsahuje „Výkaz uznaných výnosů a nákladů“. IPSASB se proto zvažovala, zda by IPSAS 1 měl být doplněn o přejmenování „Výkazu o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu“ na „Výkaz

uznaných výnosů a nákladů“, byly-li by splněny určité okolnosti, nebo zda by se účetním jednotkám povolilo vykázání pojistně-matematických zisků a ztrát ve „Výkazu o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu“, který je vyžadován IPSAS 1. IPSASB původně v souladu se svým rozhodnutím o konvergenci k IFRS rozhodla o doplnění IPSAS 1 o přejmenování „Výkazu o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu“ na „Výkaz uznaných výnosů a nákladů“, pokud by obsahoval určité řádky včetně pojistně-matematických zisků a ztrát. Tento přístup byl během diskusí preferován.

- BC11. Následně IASB vydala revidovaný IAS 1, který obsahoval související dodatky do IAS 19. Tím došlo ke zrušení odkazu na Výkaz uznaných výnosů a nákladů a vznikl požadavek na vykázání pojistně-matematických zisků a ztrát uznaných mimo Výkaz o finanční výkonnosti jako součást ostatního úplného výsledku. IPSASB se dosud revizí IAS 1 nezabývala. IPSASB se rozhodla, že spíše přijme požadavek na vykazování pojistně-matematických zisků a ztrát uznaných mimo Výkaz o finanční výkonnosti ve Výkazu o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu než aby s cílem konvergence přijala přístup, který je v IFRS již zrušen.

Náhrady

- BC12. Ačkoli požadavky týkající se náhrad v IAS 19 jsou obecné, komentář je napsán z pohledu pojistných smluv, které nejsou oprávněnými pojistnými smlouvami a tudíž ani aktivity plánu. IPSASB zvažovala, zda ve veřejném sektoru existují nějaké jiné účetní jednotky veřejného sektoru, které uzavřou závaznou dohodu, že poskytnou část nebo veškeré výdaje potřebné k vypořádání závazku vykazující účetní jednotky z definovaných požitků. IPSASB dospěla k závěru, že takové situace mohou nastat. Z toho důvodu ED 31 obsahoval dodatečný komentář, který vysvětloval, že takové situace mohou nastat. Některé připomínky však považovaly dodatečný komentář za matoucí. Na základě toho se IPSASB rozhodla pro použití stejného komentáře, který je v IAS 19, a ponechala na účetních jednotkách břímě rozhodnutí, zda z práva na náhradu vzniká aktivum s odkazem na definici aktiva vydanou IPSASB.

Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky: Dlouhodobé požitky při snížení pracovní schopnosti

- BC13. IAS 19 vyjmenovává požitky při snížení pracovní schopnosti jako příklad „ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků“. IAS 19 uvádí, že „ocenění ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků se obvykle nestřetává s takovou mírou nejistoty, jako je tomu u požitků po skončení pracovního poměru“ a že „zavedení těchto požitků či jejich změna jen zřídka vyvolá vznik významné částky nákladů na minulé služby“. Ve veřejném sektoru požitky při snížení pracovní schopnosti, které souvisí s určitou oblastí poskytování služeb, jako například armáda, mohou být finančně velmi významné a související pojistně-matematické zisky a ztráty volatilní.

BC14. IPSAS 25 proto obsahuje vyvratitelný předpoklad, že nejistota ohledně dlouhodobých výplat pro snížení pracovní schopnosti není stejná jako nejistota ohledně vyčíslení požitků po skončení pracovního poměru. V případech, kdy je tento předpoklad vyvrácen, účetní jednotka zváží, zda bude některé nebo všechny dlouhodobé výplaty pro snížení pracovní schopnosti vykazovat podle stejných požadavků jako těch, které platí pro požitky po skončení pracovního poměru.

Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky: plnění hrazená účetní jednotkou do té doby, než osoba vstoupí do nového zaměstnání

BC15. I když IPSASB nepovažuje za běžné, že účetní jednotka je smluvně vázána k úhradě kompenzací mimo požitky při předčasném ukončení pracovního poměru bývalému zaměstnanci při až do té doby, dokud si nenajde nové zaměstnání, uznává, že takové případy mohou existovat. Proto byl seznam uvedený v odstavci 147 doplněn o tyto případy.

Ustanovení o prvním použití standardu

BC16. IPSASB si je vědoma toho, že požadavky tohoto standardu ohledně závazků z plánu definovaných užiteků mohou být pro mnoho účetních jednotek veřejného sektoru obtížné. V současné době, mnoho účetních jednotek veřejného sektoru nemusí tyto závazky vykazovat, a tudíž nemají fungující systém, který by shromažďoval informace potřebné pro vykazování podle tohoto standardu. V případech, kde účetní jednotky veřejného sektoru již závazky z plánu definovaných požitků vykazují, to může být jiné bázi, než jakou vyžaduje tento standard. V některých případech přijetí tohoto standardu může vnést napětí do plánování rozpočtu a dalších výhledových informací.

BC17. IAS 19 vyžaduje, aby účetní jednotky, které začínají používat standard, určily přechodový závazek. V případech, kdy částka přechodového závazku je vyšší než částka závazku, která by byla vykázána ke stejnému datu podle předchozích účetních pravidel, IAS 19 povoluje jeho rovnoměrné rozložení do nákladů po dobu max. 5 let od data prvního použití standardu.

BC18. Dopad zvýšení závazků způsobený zavedením standardu na finanční výkonnost a situaci bude pro mnohé účetní jednotky veřejného sektoru problémem. Jak je nicméně naznačeno v odstavci BC16, větším problémem může být shromáždění dostatečných informací. IPSASB proto došla k závěru, že tento standard by měl nabýt účinnosti k 1. lednu 2011 nebo později, aby účetní jednotky veřejného sektoru měly dostatek času vyvinout nové a vylepšit stávající systémy. Za účelem dosažení konzistence s tímto rozhodnutím se v prvním roce použití standardu nevyžaduje uvedení srovnávacích informací. Dřívější použití se doporučuje.

BC19. V odstavci 166 standard vyžaduje, aby účetní jednotky určily prvotní závazek z plánu definovaných požitků. Protože účetní jednotky nemusejí standard zavést až do účetního období, které započne 1. lednem nebo později, IPSASB dospěla k závěru, že není nutné zavádět přechodné ustanovení, které by účetním jednotkám umožnilo po obdobích vykázat v nákladech případný rozdíl mezi prvotním

závazkem a závazkem, který by byl vykázán podle předchozích účetních pravidel. Za účelem vyhnutí se potenciálnímu zkreslení finanční výkonnosti v roce zavedení standardu a za účelem zachování konzistence s IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“, tento standard vyžaduje, aby rozdíl mezi prvotním závazkem a závazkem, který by byl vykázán podle předchozích účetních pravidel, byl zaúčtován proti počátečnímu zůstatku kumulovaných přebytků a schodků.

- BC20. IPSASB se také zabývala tím, zda z důvodu možné obtížnosti shromáždit potřebné informace vykazujícími jednotkami by bylo vhodné, aby došlo k omezení některých požadavků na zveřejnění informací podle odstavce 141 tohoto standardu. Tyto požadavky se týkají zveřejnění počátečních zůstatků, které souvisí s mnoha komponentami závazků a aktiv plánu nebo s časovými řadami informací pokrývající běžné a čtyři předcházející období. IPSASB dospěla k závěru, že z toho důvodu, že některé účetní jednotky budou potřebovat maximální dobu k vytvoření informačního systému, takové omezení je žádoucí. V důsledku toho byly upraveny odstavce 173 a 175 tohoto standardu.

Srovnání s IAS 19

IPSAS 25, „Zaměstnanecké požitky“ primárně čerpá z IAS 19, „Zaměstnanecké požitky“ (2004). Hlavní rozdíly mezi IPSAS 25 a IAS 19 jsou následující:

- IPSAS 25 obsahuje dodatečnou úpravu plánů odměn ve veřejném sektoru.
- IAS 19 vyžaduje, aby se k diskontování závazku u požitků po skončení pracovního poměru použila taková diskontní míra odvozená od vysoce kvalitních podnikových obligací, která je konzistentní s měnou a podmínkami závazků z požitků po skončení pracovního poměru. IPSAS 25 vyžaduje, aby účetní jednotky použily míru, která zohledňuje časovou hodnotu peněz. IPSAS 25 rovněž požaduje, aby účetní jednotky zveřejnily, na jakém základě byla diskontní míra stanovena.
- IPSAS 25 proto obsahuje vyvratitelný předpoklad, že nejistota ohledně dlouhodobých výplat pro snížení pracovní schopnosti není stejná jako nejistota ohledně vyčíslení požitků po skončení pracovního poměru. V případech, kdy je tento předpoklad vyvrácen, účetní jednotka zváží, zda bude některé nebo všechny dlouhodobé výplaty pro snížení pracovní schopnosti vykazovat podle stejných požadavků, jako které platí pro požitky po skončení pracovního poměru.
- IPSAS 25 při svém prvním použití vyžaduje stanovení prvotního závazku z plánu definovaných požitků. Pokud je tento závazek vyšší nebo nižší než závazek, který by byl býval uznán ke stejnému dni podle předchozích účetních pravidel účetní jednotky, účetní jednotka uzná toto zvýšení/snížení v počátečním zůstatku kumulovaných přebytků nebo schodků. IAS 19 vyžaduje, aby účetní jednotky určily přechodový závazek z plánu definovaných požitků a pokud je částka přechodového závazku vyšší než částka závazku, která by byla vykázána podle předchozích účetních pravidel, účetní jednotky mohou zvýšení rovnoměrně rozložit do nákladů po dobu max. 5 let od data prvního použití standardu.
- IPSAS 25 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 19. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů výnosy (revenue) Výkaz o finanční výkonnosti (statement of financial performance) a Výkaz o finanční situaci (statement of financial position). Ekvivalentní termíny v IAS 19 jsou výnosy (revenue), výsledovka (income statement) a rozvaha (balance sheet).

IPSAS 26— SNÍŽENÍ HODNOTY PENĚZOTVORNÝCH AKTIV

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 36 „Snížení hodnoty aktiv“ vydaného Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou reprodukovány výňatky z IAS 36 (2004) „Snížení hodnoty aktiv“ se svolením Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF).

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je publikován IASB v anglickém jazyce a kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IASCF: IASCF 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.

únor 2008

IPSAS 26— SNÍŽENÍ HODNOTY PENĚZOTVORNÝCH AKTIV

	Odstavec
Úvod	IN1–IN14
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–12
Definice	13–20
Peněžotvorná aktiva	14–18
Odpisování	19
Snížení hodnoty	20
Identifikace aktiva, jehož hodnota může být snížena	21–30
Vyčíslení zpětně získatelné částky	31–70
Vyčíslení zpětně získatelné částky nehmotného aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti	37
Reálná hodnota snižená o náklady na prodej	38–42
Hodnota z užívání	43–45
Východiska pro odhady budoucích peněžních toků	46–51
Sestavení odhadů budoucích peněžních toků	52–66
Peněžní toky v cizí měně	67
Diskontní sazba	68–70
Uznání a vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty jednotlivého aktiva	71–75
Peněžotvorné jednotky	76–97
Identifikace peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží	77–84
Zpětně získatelná částka a účetní hodnota peněžotvorné jednotky	85–90
Ztráta ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky	91–97
Zvrat ztráty ze snížení hodnoty	98–111
Zvrat ztráty ze snížení hodnoty jednotlivého aktiva	106–109
Zvrat ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky	110–111
Reklasifikace aktiv	112–113
Zveřejnění	114–125
Zveřejnění odhadů použitých pro vyčíslení zpětně získatelných částek peněžotvorných jednotek obsahujících nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti	123–125
Datum účinnosti	126–127
DODATKY	

SNÍŽENÍ HODNOTY PENĚZOTVORNÝCH AKTIV

- A: Užití technik současné hodnoty pro vyčíslení hodnoty z užívání
- B: Jednotlivá aktiva v peněžotvorných jednotkách
- C: Změny jiných Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor

Implementační příručka

Zdůvodnění závěrů

Srovnání s IAS 36 (2004)

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 26 „Snížení hodnoty peněžotvorných aktiv“ je obsažen v odstavcích 1-127. Všechny odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 26 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 IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Úvod

- IN1. Tento standard poskytuje požadavky na identifikaci aktiv, která mohou mít sníženou hodnotu, na testování hodnoty peněžotvorných aktiv a peněžotvorných jednotek a na účetní zachycení ztrát ze snížení hodnot a zvratu snížení těchto ztrát. Standard vychází z IAS 36 „Snížení hodnoty aktiv“.
- IN2. Peněžotvorné aktivum je aktivum držené s prvotním cílem tvorby komerčního výnosu. Tento standard se nezabývá snížením hodnoty nepeněžotvorných aktiv. Požadavky na testování snížení hodnoty, na zachycení ztrát ze snížení hodnoty a zvratu těchto ztrát nepeněžotvorných aktiv poskytuje IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“. Tento standard a IPSAS 21 požadují, aby účetní jednotky zveřejnily kritéria, která byla stanovena kvůli odlišení peněžotvorných aktiv od nepeněžotvorných aktiv.
- IN3. Existuje určitý počet vyloučení z rozsahu působnosti. Zejména pozemky, budovy a zařízení vedené modelem přecenění z IPSAS 17 „Pozemky, budovy a zařízení“, nehmotná aktiva, která jsou pravidelně přeceňována na reálnou hodnotu, a goodwill jsou vyloučeny z rozsahu tohoto standardu.
- IN4. Tento standard definuje „snížení hodnoty“ jako ztrátu budoucího ekonomického prospěchu nebo potenciálu využitelnosti aktiva nad rámec systematického uznávání ztráty budoucího ekonomického prospěchu nebo potenciálu využitelnosti pomocí odpisování. Aktivum má sníženou hodnotu, když jeho účetní hodnota převyšuje jeho zpětně získatelnou částku.
- IN5. Kromě nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti nebo nehmotných aktiv, které doposud nejsou k dispozici pro používání, požaduje tento standard, aby účetní jednotka vyhodnotila ke každému datu vykazání, zda existuje jakýkoli náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu. Při posuzování, zda existuje náznak snížení hodnoty, tento standard požaduje, aby účetní jednotka zvažila minimálně určitý počet specifických indikací. Seznam indikací není vyčerpávající a mohou existovat i další náznaky snížení hodnoty vedle těch, které jsou uvedeny v *e* v tomto přehledu. Pokud je náznak snížení hodnoty identifikován, účetní jednotka stanoví zpětně získatelnou částku aktiva. Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti nebo nehmotná aktiva, která dosud nejsou k dispozici pro používání, musí být testována na snížení hodnoty každoročně.
- IN6. Zpětně získatelná částka je vyšší z reálné hodnoty aktiva snížené o náklady na prodej a hodnoty z užívání. Pokud není důvod domnívat se, že hodnota z užívání aktiva významně převyšuje jeho reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej, za zpětně získatelnou částku aktiva může být použita reálná hodnota snížená o náklady na prodej.
- IN7. Odhad hodnoty z užívání zahrnuje odhad budoucích peněžních toků získaných ze stálého užívání aktiva a z jeho konečného pozbytí a použití vhodné diskontní sazby na tyto peněžní toky. Diskontní sazba je sazbou před daní, která odráží aktuální tržní odhad časové hodnoty peněz a rizika specifická danému aktivu, o která nebyly odhady budoucích peněžních toků dosud upraveny.

- IN8. Když je zpětně ziskatelná částka aktiva nižší než jeho účetní hodnota, účetní hodnota tohoto aktiva se sníží na jeho zpětně ziskatelnou částku. Částka tohoto snížení je ztrátou ze snížení hodnoty a je uznána bezprostředně ve Výkazu o finanční výkonnosti.
- IN9. Existují situace, kdy není možné stanovit zpětně ziskatelnou částku jednotlivého aktiva. Jde o případy, kdy:
- (a) hodnota z užívání aktiva nemůže být odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě snížené o náklady na prodej (například pokud budoucí peněžní toky ze stálého užívání aktiva nemohou být odhadnuty jako zanedbatelné); a
 - (b) aktivum nevytváří peněžní přítoky, které jsou převážně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv.

V takových případech může být hodnota z užívání, a tudíž i zpětně ziskatelná částka, stanovena pouze pro peněžotvornou jednotku aktiva. Peněžotvorná jednotka je nejmenší skupina aktiv, která zahrnuje dané aktivum a vytváří peněžní přítoky, které jsou převážně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv. Peněžotvorné jednotky jsou stanoveny konsistentně z účetního období do účetního období, ledaže by byla odůvodněná změna. Pokud je provedena taková změna, požaduje se na účetní jednotce, aby zveřejnila to, co se týká agregace aktiv a důvodů pro její změnu.

- IN10. Ztráta ze snížení hodnoty je uznána za peněžotvornou jednotku, když je zpětně ziskatelná částka této jednotky nižší než účetní hodnota této jednotky. Ztráta ze snížení hodnoty je přiřazena tak, aby snižovala účetní hodnotu aktiv dané jednotky na poměrné bázi, založené na účetních hodnotách každého aktiva této jednotky. Účetní jednotka však při tomto přiřazení nesníží účetní hodnotu aktiva pod nejvyšší z:
- (a) jeho reálné hodnoty snížené o náklady na prodej (pokud je určitelná);
 - (b) jeho hodnoty z užívání (pokud je určitelná); a
 - (c) nuly.
- IN11. Nepeněžotvorná aktiva mohou přispívat potenciálu využitelnosti peněžotvorných jednotek. V takových případech je podíl účetní hodnoty tohoto nepeněžotvorného aktiva přiřazen k účetní hodnotě peněžotvorné jednotky před odhadem zpětně ziskatelné částky dané peněžotvorné jednotky. Účetní hodnota nepeněžotvorného aktiva odráží jakékoli ztráty ze snížení hodnoty k datu vykázání, které byly stanoveny na základě požadavků IPSAS 21. Přiřazení jakékoli ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotce je poté provedeno na poměrné bázi pro peněžotvorná aktiva peněžotvorné jednotky. Nepeněžotvorné aktivum není předmětem následné ztráty ze snížení hodnoty nad rámec těch ztrát, které byly stanoveny podle IPSAS 21.

- IN12. Od účetní jednotky se požaduje, aby posoudila ke každému datu vykazání, zda existuje jakýkoli náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná v předchozím období u jednotlivého aktiva nebo peněžotvorné jednotky nemusí již nadále existovat nebo mohla poklesnout. Při provedení tohoto odhadu tento standard požaduje, aby účetní jednotka zvážila minimálně určitý počet specifikovaných indikací. Tyto náznaky slouží k identifikaci možné ztráty ze snížení hodnoty.
- IN13. Pokud se zpětně získatelná částka aktiva zvýšila od okamžiku, kdy byla naposledy uznána ztráta ze snížení hodnoty, a došlo ke změně odhadů použitých pro stanovení zpětně získatelné částky aktiva od okamžiku stanovení této ztráty ze snížení hodnoty, došlo ke zvratu této ztráty ze snížení hodnoty a účetní hodnota aktiva se zvýší na jeho zpětně získatelnou částku. Zvýšení částky daného aktiva je omezeno na výši účetní hodnoty, která by byla stanovena (očištěná o odpisy), pokud by ztráta ze snížení hodnoty nebyla v předchozích letech uznána. Částka tohoto zvratu je bezprostředně uznána ve Výkazu o finanční výkonnosti. Požadavky na zvrát ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorných jednotek jsou založeny na obdobných principech jako u jednotlivých aktiv. Částka zvratu je přiřazena aktivům z peněžotvorné jednotky poměrně podle účetních hodnot těchto aktiv. Žádná část částky tohoto zvratu není přiřazena nepeněžotvornému aktivu, které přispívá potenciálu využitelnosti peněžotvorné jednotky.
- IN14. Reklasifikace aktiva z peněžotvorných do nepeněžotvorných aktiv nebo z nepeněžotvorných do peněžotvorných aktiv se provede pouze tehdy, existuje-li jasný důkaz, že je taková reklasifikace vhodná. K datu vykazání, které následuje po reklasifikaci, účetní jednotka jako minimum posoudí náznaky uvedené v přehledu, aplikovatelné na dané aktivum po reklasifikaci.

Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit postupy, které účetní jednotka použije, aby určila, zda má peněžotvorné aktivum sníženou hodnotu, a aby zajistila uznání ztráty ze snížení hodnoty. Tento standard také specifikuje, kdy by účetní jednotka mohla zvrátit ztrátu ze snížení hodnoty, a stanoví zveřejnění.

Rozsah působnosti

2. Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro účetní zachycení snížení hodnoty peněžotvorných aktiv s výjimkou:
 - (a) zásob (viz IPSAS 12 „Zásoby“);
 - (b) aktiv vzniklých ze stavebních smluv (viz IPSAS 11 „Stavební smlouvy“);
 - (c) finančních aktiv, která jsou zahrnuta do rozsahu působnosti IPSAS 15 „Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování“;
 - (d) investic do nemovitostí, které jsou oceňovány reálnou hodnotou (viz IPSAS 16 „Investice do nemovitostí“);
 - (e) peněžotvorných pozemků, budov a zařízení, která jsou oceňována přeceňovanou částkou (viz IPSAS 17 „Pozemky, budovy a zařízení“);
 - (f) odložených daňových aktiv (viz příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se odloženými daňovými aktivy);
 - (g) aktiv, která vyplývají ze zaměstnaneckých požitků (viz IPSAS 25 „Zaměstnanecké požitky“);
 - (h) nehmotných aktiv, která jsou pravidelně přeceňována na reálnou hodnotu;
 - (i) goodwillu;
 - (j) biologických aktiv, která se týkají zemědělské činnosti a která jsou oceňována reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady spojené s prodejem (viz příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se zemědělskými aktivy);
 - (k) odložených pořizovacích nákladů akvizice a nehmotných aktiv, které vyplývají ze smluvních práv pojistitele stanovených pojistnými smlouvami v rozsahu příslušného mezinárodního nebo národního účetního standardu zabývajícího se pojistnými smlouvami;
 - (l) dlouhodobých aktiv (nebo vyřazovaných skupin) klasifikovaných jako držená k prodeji, která jsou oceňována nižší z účetní hodnoty a reálné hodnoty snížení o náklady na prodej podle příslušného mezinárodního

nebo národního účetního standardu zabývajících se dlouhodobými aktivy drženy k prodeji a ukončoványmi činnostmi, a

- (m) jiných peněžotvorných aktiv, pro která jsou účetní požadavky na snížení hodnoty obsaženy v jiném mezinárodním účetním standardu pro veřejný sektor.
3. Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy (PVS).
 4. PVS použijí IAS 36 „Snížení hodnoty aktiv“, a tudíž nejsou předmětem ustanovení tohoto standardu. Účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou PVS a které drží nepeněžotvorná aktiva podle definice z odstavce 13, použijí IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“ pro tato aktiva. Účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou PVS a které drží peněžotvorná aktiva, použijí požadavky tohoto standardu.
 5. Tento standard vylučuje peněžotvorná nehmotná aktiva, která jsou pravidelně přeceňována na reálnou hodnotu, z jeho rozsahu působnosti. Tento standard zahrnuje do svého rozsahu působnosti všechna ostatní peněžotvorná nehmotná aktiva (například ta, která jsou vedena v pořizovacích nákladech snížených o oprávků).
 6. Tento standard vylučuje ze svého rozsahu působnosti goodwill. Účetní jednotky aplikují požadavky příslušného mezinárodního nebo národního účetního standardu zabývajících se snížením hodnoty goodwillu, přiřazením goodwillu peněžotvorným jednotkám a testováním peněžotvorných jednotek s goodwillem na snížení hodnoty.
 7. Tento standard se nepoužije na zásoby a peněžotvorná aktiva vzniklá ze stavebních smluv, protože existující standardy příslušné pro tato aktiva obsahují požadavky na uznávání a oceňování těchto aktiv. Tento standard se nepoužije na odložená daňová aktiva, aktiva plynoucí ze zaměstnaneckých požitků nebo odložených pořizovacích nákladů akvizice a nehmotných aktiv, které vyplývají ze smluvních práv pojistitele stanovených pojistnými smlouvami. Snížení hodnoty takových aktiv se věnují příslušné mezinárodní nebo národní standardy. Tento standard se navíc nepoužije na biologická aktiva, týkající se zemědělské činnosti, která jsou oceněna reálnou hodnotou sníženou o odhadované náklady na prodej, a na dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny) klasifikovaná jako držena k prodeji, která jsou oceňována nižší z účetní hodnoty a reálné hodnoty snížené o náklady na prodej. Příslušné mezinárodní nebo národní účetní standardy zabývajících se takovými aktivy obsahují požadavky na oceňování.
 8. Tento standard se nepoužije na jakákoli finanční aktiva, která jsou zahrnuta do rozsahu působnosti IPSAS 15. Snížením hodnoty těchto aktiv se bude zabývat jakýkoli IPSAS vypracovaný IPSASB proto, aby se zabýval uznáváním a oceňováním finančních nástrojů.

9. Tento standard nepožaduje použití testu na snížení hodnoty u investic do nemovitostí, které jsou zachycovány reálnou hodnotou podle IPSAS 16. Investice do nemovitosti je vedena podle modelu reálné hodnoty dle IPSAS 16 v reálné hodnotě k datu vykazání a jakékoli snížení hodnoty bude vzato v potaz při tomto ocenění.
10. Tento standard nepožaduje použití testu na snížení hodnoty u peněžotvorných aktiv, která jsou vedena přeceněnými částkami podle přeceňovacího modelu dle IPSAS 17. Podle tohoto modelu budou aktiva přeceňována s dostatečnou pravidelností, aby bylo zajištěno, že jsou zachycena částkou, která není významně odlišná od jejich reálné hodnoty k datu vykazání, a jakákoli ztráta ze snížení hodnoty bude vzata v potaz při tomto ocenění.
11. Investice do:
- ovládaných jednotek, jak jsou definovány v IPSAS 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“;
 - přidružených jednotek, jak jsou definovány v IPSAS 7 „Investice do přidružených jednotek“; a
 - společných podnikání, jak jsou definována v IPSAS 8 „Účasti na společných podnikáních“
- jsou finančními aktivy, která jsou vyloučena z rozsahu působnosti IPSAS 15. Pokud takové investice mají povahu peněžotvorných aktiv, tento standard se jimi zabývá. Pokud tato aktiva mají povahu nepeněžotvorných aktiv, zabývá se jimi IPSAS 21.
12. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná IPSASB vysvětluje, že Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) jsou určeny pro účetní závěrky obecného určení všech ziskově orientovaných účetní jednotek. PVS jsou ziskově orientované účetní jednotky, a proto se po nich požaduje, aby byly ve shodě s IFRS.

Definice

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

Hodnota z užívání peněžotvorného aktiva je současná hodnota očekávaných budoucích peněžních toků vzniklých z nepřetržitého užívání aktiva a jeho pozbytí na konci doby použitelnosti.

Nepeněžotvorná aktiva jsou jiná aktiva než ta, která vytváří peněžní prostředky.

Peněžotvorná aktiva jsou aktiva držena s hlavním cílem vytvářet komerční výnos.

Peněžotvorná jednotka je nejmenší zjistitelná skupina aktiv držena s hlavním cílem tvorby komerčního výnosu, která vytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv.

Zpětněziskatelná částka je reálná hodnota nepeněžotvorného aktiva snižená o náklady spojené s prodejem nebo jeho hodnota z užívání, je-li tato vyšší.

Ztráta ze snížení hodnoty peněžotvorného aktiva je částka, o kterou účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně ziskatelnou využitelnou částku.

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“.

Peněžotvorná aktiva

14. Peněžotvorná aktiva jsou taková aktiva, jejichž prvotním cílem je jejich držení za účelem generování komerčních výnosů. Aktivum vytváří komerční výnos, když je zapojeno způsobem, který odpovídá témuž aktivu, pokud by bylo užíváno ziskově orientovanou účetní jednotkou. Držba aktiva za účelem tvorby “komerčního výnosu” ukazuje, že účetní jednotka zamýšlí vytěžit kladné peněžní přítoky z tohoto aktiva (nebo z peněžotvorné jednotky, jejíž je aktivum součástí) a získat komerční výnos, který vyjadřuje riziko vyvolané držbou tohoto aktiva. Aktivum může být drženo s prvotním cílem tvořit komerční výnos, třebaže nesplňuje tento cíl během určitého účetního období. Naopak, aktivum může být nepeněžotvorným aktivem, třebaže by komerční výnos mohl být dokonce přerušován nebo vytvářen během určitého účetního období. Pokud není uvedeno jinak, odkazy na aktivum nebo aktiva v následujících odstavcích tohoto standardu jsou odkazy na nepeněžotvorná aktiva.
15. Existují okolnosti, za nichž účetní jednotky veřejného sektoru mohou držet nějaké aktivum s prvotním cílem tvořit komerční výnos, i když většina aktiv není pro tento účel držena. Například nemocnice může stavět budovu pro platící pacienty. Peněžotvorná aktiva účetní jednotky veřejného sektoru mohou být provozována nezávisle na nepeněžotvorných aktivech této účetní jednotky. Například katastrální úřad může vybírat poplatky za registraci pozemků nezávisle na instituci pro pozemkové záležitosti.
16. V některých případech může aktivum vytvářet peněžní toky, i když je prvotně drženo za účelem poskytování služeb. Například provozovna na likvidaci odpadů zajišťuje bezpečnou likvidaci zdravotního odpadu vyprodukovaného nemocnicemi ovládanými státem. Tato provozovna se ale také na komerční bázi zabývá malým množstvím zdravotního odpadu vytvořeného jinými, soukromými nemocnicemi. Nakládání se zdravotním odpadem ze soukromých nemocnic je v rámci aktivit provozovny nepodstatné a aktiva, která vytvářejí peněžní toky, nemohou být odlišena od nepeněžotvorných aktiv.

17. V jiných případech může aktivum vytvářet peněžní toky a rovněž může být použito pro nepeněžotvorné účely. Veřejná nemocnice má například deset oddělení, z nichž devět se využívá pro platící pacienty na komerční bázi a zbývající je využíváno pro neplatící pacienty. Pacienti obou oddělení společně užívají další nemocniční zařízení (například operační vybavení). Při určování toho, zda účetní jednotka bude používat ustanovení tohoto standardu nebo IPSAS 21, musí být brán v úvahu rozsah, v němž je aktivum drženo s cílem poskytovat komerční výnos. Pokud je nepeněžotvorná složka nepodstatnou složkou v rámci celku, jak je tomu v tomto příkladu, účetní jednotka použije spíše IPSAS 21 než tento standard.
18. V některých případech nemusí být jasné, zda je prvotním cílem držení aktiva komerční výnos. V takových případech je nutné zhodnotit významnost peněžních toků. Může být obtížné určit, zda rozsah, jímž aktivum vytváří peněžní toky, je tak významný, aby byl vhodný spíše tento standard nebo IPSAS 21. Pro určení, který standard bude použit, je vyžadován úsudek. Účetní jednotka vypracuje kritéria tak, aby mohl být úsudek použit v souladu s definicí peněžotvorných a nepeněžotvorných aktiv a s příslušným návodem v odstavcích 14-17. Odstavec 114 požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila kritéria použitá pro vytvoření tohoto úsudku. Vezme-li se v úvahu obecný cíl většiny účetních jednotek veřejného sektoru jiných než PVS, vychází se z předpokladu, že jsou aktiva nepeněžotvorná, a tudíž bude použit IPSAS 21.

Odpisování

19. Odpisování a amortizace jsou systematickým přiřazováním odpisovatelné částky aktiva po dobu jeho doby použitelnosti. V případě nehmotného aktiva se všeobecně používá termín „amortizace“ namísto „odpisování“. Oba termíny mají stejný význam.

Snížení hodnoty

20. Tento standard definuje „snížení hodnoty“ jako ztrátu budoucího ekonomického přínosu aktiva nebo využitelného potenciálu aktiva nad rámec systematického uznávání ztráty budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu prostřednictvím odpisování. Snížení hodnoty proto vyjadřuje snížení užitečnosti aktiva pro účetní jednotku, která ho ovládá. Účetní jednotka může mít například místní parkovací garáž, která je již využívána jen na 25 procent kapacity. Je držena pro komerční účely a vedení odhaduje, že vytváří míru návratnosti, když je využíváno 75 procent kapacity a více. Pokles využití nebyl doprovázen podstatným nárůstem parkovného. Toto aktivum je považováno za aktivum se sníženou hodnotou, protože jeho účetní hodnota převyšuje jeho zpětně získatelnou částku.

Identifikace aktiva, jehož hodnota může být snížena

21. Aktivum je aktivem se sníženou hodnotou, když je jeho účetní hodnota vyšší než jeho zpětně získatelná částka. Odstavce 25-27 popisují některé náznaky, že mohlo nastat snížení hodnoty. Je-li přítomen kterýkoli z těch náznaků, musí účetní jednotka udělat formální odhad zpětně získatelné částky. S výjimkou okolností popsaných v odstavci 23, tento standard nevyžaduje od účetní jednotky formální odhad zpětně získatelné částky aktiva, pokud nejsou přítomny náznaky snížení hodnoty.
22. Účetní jednotka ke každému rozvahovému dni stanoví, zda existuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu. Pokud jakýkoliv takový náznak existuje, odhadne účetní jednotka zpětně získatelnou částku takového aktiva.
23. Bez ohledu na to, zda existuje náznak snížení hodnoty aktiva, musí účetní jednotka testovat nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti nebo nehmotná aktiva, která ještě nejsou k dispozici pro používání, na snížení jejich hodnoty ročně porovnáním jejich účetní hodnoty s jejich zpětně získatelnou částkou. Tento test na snížení hodnoty lze provést kdykoliv během účetního období, za předpokladu, že je uskutečněn každý rok ve stejnou dobu. Různá nehmotná aktiva mohou být testována v různých časových okamžicích. Avšak pokud bylo dané nehmotné aktivum prvotně uznáno v průběhu běžného účetního období, musí být takové nehmotné aktivum testováno na snížení hodnoty před koncem běžného účetního období.
24. Schopnost nehmotného aktiva vytvářet dostatečný budoucí ekonomický prospěch k navrácení jeho účetní hodnoty je obvykle předmětem větší nejistoty, dokud není aktivum k dispozici pro jeho použití, než poté, co již je v používání. Proto tento standard požaduje, aby účetní jednotka testovala účetní hodnotu nehmotného aktiva, které není ještě k dispozici pro jeho použití, minimálně ročně.
25. **Při posuzování, zda existuje nějaký náznak možného snížení hodnoty aktiva, musí účetní jednotka vzít v úvahu minimálně následující indikace:**

Vnější informační zdroje

- (a) tržní hodnota aktiva se během období snížila podstatně více, než se dalo předpokládat v důsledku plynutí času nebo normálního užívání;
- (b) během období nastaly významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku v technologickém, tržním, ekonomickém nebo legislativním prostředí, v němž účetní jednotka působí, nebo na trhu, do něž dané aktivum náleží, nebo k takovým změnám dojde v nejbližší budoucnosti;
- (c) tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období vzrostly, a tento nárůst pravděpodobně ovlivní diskontní sazbu použitou při výpočtu hodnoty z užívání aktiva a sníží významně jeho zpětně získatelnou částku;

Vnitřní informační zdroje

- (d) je k dispozici důkaz o zastarávání či fyzickém poškození aktiva;
 - (e) během období nastaly významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku v rozsahu nebo způsobem, v němž je aktivum užíváno nebo v němž se předpokládá, že bude užíváno, nebo se očekává, že k takovým změnám dojde v nejbližší budoucnosti. Tyto změny zahrnují vznik nečinnosti aktiva, plány na ukončení nebo restrukturalizaci činnosti, k nimž aktivum náleží, plány na prodej aktiva před původně očekávaným datem, a přehodnocení doby použitelnosti aktiva z neurčitelné na konečnou; a
 - (f) je k dispozici důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude horší, než se předpokládalo.
26. Seznam v odstavci 25 není vyčerpávající. Účetní jednotka může identifikovat další náznaky možného snížení hodnoty aktiva a i ty vyžadují, aby účetní jednotka určila zpětně získatelnou částku daného aktiva.
27. Důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že aktivum může mít sníženou hodnotu, spočívá v existenci:
- (a) peněžních toků k pořízení aktiva, nebo následné potřeby peněz na jeho provozování či údržbu, které jsou podstatně vyšší než původně rozpočtované;
 - (b) skutečných čistých peněžních toků nebo přebytku či schodku plynoucího z aktiva, které jsou podstatně horší, než bylo rozpočtováno;
 - (c) významného snížení rozpočtovaných čistých peněžních toků nebo přebytku nebo významné zvýšení rozpočtované ztráty, plynoucí z aktiva; nebo
 - (d) čistých peněžních výdajů z aktiva, jsou-li částky běžného období sloučeny s částkami rozpočtovanými do budoucna.
28. Jak je naznačeno v odstavci 23, tento standard požaduje testovat na snížení hodnoty nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou životnosti nebo ta, která nejsou ještě k dispozici pro použití, minimálně ročně. Bez ohledu na to, kdy se aplikují požadavky obsažené v odstavci 23, použije se při zjišťování, zda je třeba odhadnout zpětně získatelnou částku aktiva, koncept významnosti. Např. pokud předchozí výpočty zobrazují, že zpětně získatelná částka aktiva je podstatně větší než jeho účetní hodnota, nepotřebuje účetní jednotka opětovně odhadnout zpětně získatelnou částku, pokud nenastaly žádné události, které by takový rozdíl vyloučily. Podobně mohou předchozí analýzy ukázat, že zpětně získatelná částka aktiva není citlivá na jeden (nebo více) náznaků, které jsou uvedeny v odstavci 25.
29. Pro ilustraci odstavce 28, pokud tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období vzrostly, nepožaduje se v následujících

případech, aby účetní jednotka uskutečnila formální odhad zpětně získatelné částky aktiva:

- (a) je-li nepravděpodobné, že by diskontní sazba použitá při výpočtu hodnoty z užívání aktiva byla ovlivněna nárůstem takových tržních měr. Např. nárůst krátkodobých úrokových sazeb nemusí mít významný dopad na diskontní sazbu použitou pro aktivum, které má dlouhou zbývající dobu použitelnosti;
 - (b) je-li pravděpodobné, že by diskontní sazba použitá při výpočtu hodnoty z užívání aktiva byla ovlivněna nárůstem takových tržních měr, ale předchozí analýza citlivosti zpětně získatelné částky ukazuje, že:
 - (i) je nepravděpodobné, že dojde k významnému poklesu zpětně získatelné částky, protože také pravděpodobně vzrostou budoucí peněžní toky (např. v některých případech je účetní jednotka schopna prokázat, že upravuje své výnosy, aby kompenzovala jakékoli nárůsty tržních měr); nebo
 - (ii) je nepravděpodobné, že snížení zpětně získatelné částky povede k významné ztrátě ze snížení hodnoty.
30. Pokud existuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu, může to naznačovat, že zbývající doba použitelnosti, odpisová metoda (metoda amortizace) nebo zbytková hodnota aktiva musí být přehodnocena a upravena v souladu se standardem použitelným pro dané aktivum, i když není uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva.

Vyčíslení zpětně získatelné částky

31. Tento standard definuje zpětně získatelnou částku jako vyšší z reálné hodnoty aktiva snížené o náklady na prodej a jeho hodnoty z užívání. Odstavce 32-70 stanoví požadavky na vyčíslení zpětně získatelné částky. Tyto požadavky užívají termín „aktivum“, ale aplikují se stejně jak na individuální aktivum, tak i na penězotvornou jednotku.
32. Není vždy nutné určit jak reálnou hodnotu aktiva sníženou o náklady na prodej, tak i jeho hodnotu z užívání. Převyšuje-li kterákoli z obou částek účetní hodnotu aktiva, aktivum nemá sníženou hodnotu a není nutné odhadovat druhou částku.
33. Je možné určit reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej, i když aktivum není obchodováno na aktivním trhu. Nicméně, občas nebude možné určit reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej, protože není žádný základ pro provedení spolehlivého odhadu částky, kterou by bylo možné získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami. V tomto případě může účetní jednotka použít jako zpětně získatelnou částku aktiva jeho hodnotu z užívání.
34. Není-li žádný důvod domnívat se, že hodnota z užívání aktiva významně převyšuje jeho reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej, lze jako zpětně získatelnou

částku použít reálnou hodnotu aktiva sníženou o náklady na prodej. Toto bude častým případem u aktiva, které je drženo k prodeji. Je tomu tak proto, že hodnota z užívání aktiva drženého k prodeji bude obsahovat převážně čisté příjmy z prodeje, poněvadž budoucí peněžní toky z pokračujícího užívání aktiva až do jeho prodeje jsou pravděpodobně zanedbatelné.

35. Zpětně získatelná částka je stanovena pro jednotlivé aktivum, s výjimkou aktiva, které nevytváří peněžní příjmy výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv či skupin aktiv. Jde-li o takový případ, je zpětně získatelná částka stanovena pro penězotvornou jednotku, k níž dané aktivum náleží (viz odstavce 85-90), vyjma toho, kdy buď:
- (a) reálná hodnota aktiva snížená o náklady na prodej je vyšší než jeho účetní hodnota; nebo
 - (b) aktivum je součástí penězotvorné jednotky, ale je schopno vytvářet peněžní toky individuálně, hodnota z užívání aktiva může být odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě snížené o náklady na prodej a reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej lze stanovit.
36. V určitých případech mohou odhady, průměry a početní zjednodušení poskytovat přiměřené aproximace podrobných výpočtů ilustrovaných v tomto standardu pro stanovení reálné hodnoty snížené o náklady na prodej nebo hodnoty z užívání.

Vyčíslení zpětně získatelné částky nehmotného aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti

37. Odstavec 23 požaduje, aby nehmotné aktivum s neurčitelnou dobou použitelnosti bylo testováno na snížení hodnoty ročně, a to porovnáním jeho účetní hodnoty s jeho zpětně získatelnou částkou, bez ohledu na to, zdali existují nějaké známky možného snížení jeho hodnoty. Za předpokladu, že jsou splněna všechna následující kritéria, může být v testu na snížení hodnoty aktiva v běžném období použit nejposlednější podrobný výpočet zpětně získatelné částky takového aktiva uskutečněný v předchozím období:
- (a) nehmotné aktivum netvoří peněžní příjmy z pokračujícího užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv či skupin aktiv, a je proto testováno na snížení hodnoty v rámci penězotvorné jednotky, k níž náleží, přičemž aktiva a závazky tvořící tuto jednotku se podstatně nezměnily od nejposlednějšího výpočtu zpětně získatelné částky;
 - (b) nejposlednější výpočet zpětně získatelné částky vedl k částce, která převýšila účetní hodnotu aktiva o podstatný rozdíl; a
 - (c) na základě analýzy událostí, které se staly, a okolností, které se změnily od nejposlednějšího výpočtu zpětně získatelné částky, pravděpodobnost, že vyčíslení současné zpětně získatelné částky bude menší než účetní hodnota aktiva, je malá.

Reálná hodnota snižená o náklady na prodej

38. Nejlepším důkazem reálné hodnoty aktiva snižené o náklady na prodej je cena v závazné prodejní smlouvě při transakci za obvyklých podmínek, upravená o přímé přírůstkové náklady, které jsou přímo přiřaditelné k prodeji aktiva.
39. Neexistuje-li žádná závazná prodejní smlouva, ale aktivum je obchodováno na aktivním trhu, je reálnou hodnotou sniženou o náklady na prodej tržní cena aktiva snižená o náklady prodeje. Pokud nejsou aktuální nabídkové ceny dostupné, může být východiskem odhadu reálné hodnoty snižené o náklady na prodej cena nejposlednější transakce, pokud nedošlo mezi datem transakce a datem, ke kterému je uskutečněn odhad, k podstatné změně v ekonomických okolnostech.
40. Neexistuje-li žádná závazná prodejní smlouva nebo aktivní trh pro dané aktivum, je reálná hodnota snižená o náklady na prodej založena na nejlepších informacích dostupných k vyjádření částky, kterou by účetní jednotka mohla k rozvahovému dni získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami po odečtení nákladů na prodej. Při určování této částky bere účetní jednotka v úvahu výsledek nedávných transakcí pro podobná aktiva v rámci stejného odvětví. Reálná hodnota snižená o náklady na prodej nevyjadřuje vynucený prodej.
41. Náklady na prodej, vyjma těch, které byly uznány jako závazky, jsou odečteny při určování reálné hodnoty snižené o náklady na prodej. Tyto náklady zahrnují např. právní náklady, kolkovné a podobné transakční poplatky, náklady na přemístění aktiva a přímé přírůstkové náklady na uvedení aktiva do stavu pro jeho prodej. Avšak požitky při předčasném ukončení pracovního poměru a náklady související s omezením nebo reorganizací podnikání, které následují prodej aktiva, přímými přírůstkovými náklady na prodej aktiva nejsou.
42. Někdy se při prodeji aktiva požaduje, aby kupující na sebe převzal závazek, přičemž k dispozici je pouze jediná reálná hodnota snižená o náklady na prodej jak pro aktivum, tak pro závazek. Odstavec 89 vysvětluje, jak takové případy řešit.

Hodnota z užívání

43. **Ve výpočtu hodnoty z užívání aktiva musí být zobrazeny následující prvky:**
- (a) **odhad budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že získá z aktiva;**
 - (b) **očekávání možných odchylek v částce nebo časovém průběhu těchto budoucích peněžních toků;**
 - (c) **časová hodnota peněz, vyjádřená současnou tržní bezrizikovou úrokovou sazbou;**
 - (d) **cena za nejistotu plynoucí z aktiva; a**

- (e) **další faktory, jako je nelikvidita, které by účastníci trhu vyjádřili při oceňování budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že získá z aktiva.**
44. Odhadování hodnoty z užívání aktiva zahrnuje následující kroky:
- (a) odhadování budoucích peněžních příjmů a výdajů, které mohou být získány ze stálého užívání aktiva a z jeho konečného pozbytí; a
 - (b) aplikování diskontní sazby vhodné pro tyto budoucí peněžní toky.
45. Prvky stanovené v odstavcích 43(b), (d) a (e) se mohou odrazit buď jako úpravy budoucích peněžních toků nebo jako úpravy diskontní sazby. Ať použije účetní jednotka kterýkoli přístup, aby vyjádřila očekávání možných odchylek v částce nebo časovém průběhu budoucích peněžních toků, výsledek musí odrážet očekávanou současnou hodnotu budoucích peněžních toků, tj. vážený průměr všech možných výsledků. Dodatek A poskytuje další ustanovení k používání technik současné hodnoty při vyčíslení hodnoty z užívání aktiva.

Východiska pro odhady budoucích peněžních toků

46. **Při vyčíslení hodnoty z užívání aktiva musí účetní jednotka:**
- (a) **založit plány peněžních toků na rozumných a podložitelných předpokladech, které vyjadřují nejlepší odhad všech ekonomických podmínek, které budou existovat během zbývajících doby použitelnosti aktiva. Větší váha se přikládá důkazům z vnějšího prostředí;**
 - (b) **založit plány peněžních toků na nejposlednějších finančních rozpočtech/předpovědích schválených vedením, ale vyloučit jakékoliv odhady budoucích peněžních příjmů a výdajů, u nichž se očekává, že vyplynou z budoucí restrukturalizace nebo ze zlepšení či zvýšení výkonnosti aktiva. Plány založené na těchto rozpočtech/předpovědích musí pokrývat maximálně období pěti let, pokud není delší období oprávněné; a**
 - (c) **odhadnout plány peněžních toků, které přesahují období pokryté nejposlednějšími rozpočty/předpověďmi pomocí extrapolace plánů, které jsou založeny na rozpočtech/předpovědích s použitím stálé nebo klesající míry tempa růstu pro následující roky, pokud není oprávněné použití rostoucí míry. Tato míra tempa růstu nesmí převyšovat dlouhodobou průměrnou míru růstu pro výrobky, odvětví nebo zemi či země, v nichž účetní jednotka působí, nebo pro trh, ve kterém je aktivum používáno, pokud není oprávněné použití vyšší míry.**
47. Vedení posuzuje, zkoumáním příčin rozdílů mezi minulými plány peněžních toků a skutečnými peněžními toky, odůvodněnost předpokladů, na kterých jsou jeho současné plány peněžních toků založeny. Vedení musí zajistit, aby předpoklady, na kterých jsou založeny současné plány budoucích peněžních toků, byly v

souladu se skutečnými minulými výsledky, pokud to umožňují dopady následných událostí nebo okolností, které neexistovaly, když tyto skutečné peněžní toky vznikaly.

48. Podrobné, jasné a spolehlivé finanční rozpočty/předpovědi budoucích peněžních toků za období delší než pět let nejsou obvykle k dispozici. Z tohoto důvodu jsou odhady budoucích peněžních toků, které vypracovává vedení, založeny na nejposlednějších rozpočtech/předpovědích na nejvýše pět let. Vedení může použít plány peněžních toků založené na rozpočtech/předpovědích na období delší pěti let, je-li pevně přesvědčeno, že takové plány jsou spolehlivé, a může na základě předchozích zkušeností prokázat svou schopnost předvídat přesně peněžní toky za tak dlouhé období.
49. Plány peněžních toků až do konce doby použitelnosti aktiva jsou odhadovány pomocí extrapolace plánů peněžních toků založených na finančních rozpočtech/předpovědích za použití míry tempa růstu pro následující roky. Tato míra je stálá nebo klesající, ledaže růst míry odpovídá objektivním informacím o modelech výrobních či odvětvových životních cyklů. Je-li to vhodné, míra tempa růstu je nulová nebo záporná.
50. Jsou-li podmínky příznivé, konkurenti pravděpodobně vstoupí na trh a omezí tempo růstu. Proto budou účetní jednotky těžko převyšovat po dlouhou dobu (řekněme dvacet let) historickou průměrnou míru tempa růstu pro výroby, odvětví nebo zemi či země, v nichž podnik působí, nebo pro trh, na němž je aktivum užíváno.
51. Při použití informací z finančních rozpočtů/předpovědí bere účetní jednotka v úvahu, zda informace odrážejí rozumné a podložitelné předpoklady a představují vedením zpracovaný nejlepší odhad souhrnu ekonomických podmínek, které budou existovat po zbývající dobu použitelnosti aktiva.

Sestavení odhadů budoucích peněžních toků

52. **Odhady budoucích peněžních toků zahrnují:**
 - (a) **plány peněžních příjmů z pokračujícího užívání aktiva;**
 - (b) **plány peněžních výdajů, které nutně vzniknou při vytváření peněžních příjmů z pokračujícího užívání aktiva (včetně peněžních výdajů spjatých s přípravou aktiva pro užívání) a které mohou být přímo přiznány či přiřazeny na rozumném a konzistentním základě danému aktivu; a**
 - (c) **případné čisté peněžní toky přijaté (nebo zaplacené) při pozbytí aktiva na konci jeho doby použitelnosti.**
53. Odhady budoucích peněžních toků a diskontní sazba vyjadřují konzistentní předpoklady o cenových nárůstech způsobených všeobecnou inflací. Proto, jestliže diskontní sazba zahrnuje dopad cenových nárůstů způsobených všeobecnou

- inflací, jsou budoucí peněžní toky odhadovány na nominálním základě. Pokud diskontní sazba nezohledňuje dopady cenových nárůstů způsobených všeobecnou inflací, jsou budoucí peněžní toky odhadovány na reálném základě (ale zahrnují budoucí specifické nárůsty nebo poklesy cen).
54. Plány peněžních výdajů zahrnují peněžní toky plynoucí z každodenního fungování aktiva a budoucí režijní náklady, které lze užívání aktiva přiznat přímo nebo je lze přidělit na rozumném a konsistentním základě.
55. Pokud účetní hodnota aktiva ještě nezahrnuje veškeré peněžní výdaje, k nimž došlo před tím, než bylo připraveno pro užívání či prodej, odhad budoucích peněžních výdajů zahrnuje odhad jakýchkoli budoucích peněžních výdajů, u nichž se předpokládá, že vzniknou před tím, než bude aktivum připraveno pro užívání či prodej. Příkladem jsou budovy ve výstavbě nebo vývojový projekt, který ještě není dokončený.
56. Aby se zamezilo dvojímu započtení, nezahrnují odhady budoucích peněžních toků:
- peněžní příjmy z těch aktiv, která vytvářejí peněžní příjmy, jež jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z posuzovaného aktiva (například finanční aktiva jako jsou pohledávky)
 - peněžní výdaje, které se vztahují k povinnostem, které již byly uznány jako závazky (například dluhy, důchody nebo rezervy).
57. **Budoucí peněžní toky jsou odhadovány pro aktivum za jeho běžných podmínek. Odhady budoucích peněžních toků nezahrnují odhadované budoucí peněžní příjmy nebo výdaje, u nichž se očekává, že vzniknou z:**
- budoucí restrukturalizace, k níž se účetní jednotka ještě nezavázala; nebo**
 - zlepšení nebo zvýšení výkonnosti aktiva.**
58. Protože se budoucí peněžní toky odhadují u aktiva za jeho běžných podmínek, hodnota z užívání nevyjadřuje:
- budoucí peněžní výdaje nebo související nákladové úspory (například snížení osobních nákladů) nebo prospěch, které se očekávají, že vzniknou z budoucí restrukturalizace, ke které se účetní jednotka ještě nezavázala; nebo
 - budoucí peněžní výdaje, které zlepší nebo zvýší výkonnost aktiva nebo související peněžní příjmy, u nichž se očekává, že vzniknou z těchto výdajů.
59. Restrukturalizace je programem, který je vedením plánován a řízen a který významně mění buď rozsah oblasti podnikání účetní jednotky, nebo způsob, jakým je podnikání vedeno. IPSAS 19 „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“ obsahuje ustanovení objasňující, kdy je účetní jednotka zavázána k restrukturalizaci.

60. Když se účetní jednotka zaváže k restrukturalizaci, jsou některá aktiva pravděpodobně touto restrukturalizací ovlivněna. Jakmile se účetní jednotka zaváže k restrukturalizaci:
- (a) její odhady budoucích peněžních příjmů a peněžních výdajů pro účel stanovení hodnoty z užívání odrážejí nákladové úspory a další přínosy z restrukturalizace (založené na nejposlednějších finančních rozpočtech/předpovědích schválených vedením); a
 - (b) její odhady budoucích peněžních výdajů z důvodu restrukturalizace jsou zahrnuty v rezervě na restrukturalizaci v souladu s IPSAS 19.
61. Dokud účetní jednotka neuskuteční peněžní výdaje, které vylepší nebo zvýší výkonnost aktiva, nezahrnují odhady budoucích peněžních toků odhadované budoucí peněžní příjmy, které jsou očekávány, že vzniknou z ekonomického prospěchu nebo potenciálu využitelnosti spojeného s očekávanými peněžními výdaji.
62. Odhady budoucích peněžních toků zahrnují budoucí peněžní výdaje nezbytné pro udržení úrovně ekonomického prospěchu a potenciálu výkonnosti očekávaného z daného aktiva za jeho běžných podmínek. Pokud se penězotvorná jednotka skládá z aktiv s různou odhadovanou dobou použitelnosti, přičemž všechna jsou zásadně důležitá pro další provoz jednotky, je náhrada aktiv s kratší použitelností při odhadu budoucích peněžních toků spojených s touto jednotkou považována za součást každodenního fungování této jednotky, pokud se z této jednotky očekávají budoucí peněžní příjmy. Podobně pokud se jednotlivé aktivum skládá ze složek s různou odhadovanou dobou použitelnosti, je náhrada složek s kratší použitelností při odhadu budoucích peněžních toků spojených s aktivem považována za součást každodenního fungování tohoto aktiva.
63. **Odhady budoucích peněžních toků nezahrnují:**
- (a) **peněžní příjmy nebo výdaje z financování; nebo**
 - (b) **příjmy či platby daně ze zisku.**
64. Odhadované budoucí peněžní toky berou do úvahy předpoklady, které jsou shodné se způsobem stanovení diskontní sazby. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát nebo ignorovány. Protože časová hodnota peněz je brána v úvahu jako diskont odhadovaných budoucích peněžních toků, tyto peněžní toky vylučují peněžní příjmy nebo výdaje z financování. Budoucí peněžní toky jsou odhadnuty na bázi před zdaněním, protože diskontní sazba je taktéž stanovena na bázi před zdaněním.
65. **Odhadem čistých peněžních toků, které mají být přijaty (nebo zaplacený) z pozbytí aktiva na konci jeho doby použitelnosti, je částka, kterou účetní jednotka očekává, že získá pozbytím aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami, po odečtení odhadovaných nákladů na pozbytí.**

66. Odhad čistých peněžních toků, které mají být přijaty (nebo zaplacený) z pozbytí aktiva na konci jeho doby použitelnosti, je stanoven podobným způsobem jako reálná hodnota aktiva snižená o náklady na prodej, kromě toho, že při odhadování takových čistých peněžních toků:
- (a) účetní jednotka používá ceny převažující k datu odhadu pro podobná aktiva, která dospěla ke konci své doby použitelnosti, a která byla provozována za podmínek podobných těm, za nichž bude užíváno dané aktivum; a
 - (b) účetní jednotka upravuje takové ceny o dopady jak budoucích cenových nárůstů způsobených všeobecnou inflací, tak specifických zvýšení nebo snížení cen. Vylučují-li však odhady budoucích peněžních toků z pokračujícího užívání aktiva a diskontní sazba dopad všeobecné inflace, je tento dopad také vyloučen z odhadu čistých peněžních toků z pozbytí.

Budoucí peněžní toky v cizí měně

67. Budoucí peněžní toky jsou odhadovány v měně, v níž budou vytvářeny a poté diskontovány za použití diskontní sazby odpovídající pro danou měnu. Účetní jednotka převádí současnou hodnotu pomocí okamžitého měnového kurzu k datu výpočtu hodnoty z užívání.

Diskontní sazba

68. **Diskontní sazba (sazby) musí být sazba (sazby) před zdaněním, která(é) vyjadřuje(uj) aktuální tržní zhodnocení:**
- (a) **časové hodnoty peněz; a**
 - (b) **rizik, která jsou specifická pro dané aktivum a o která nebyly upraveny odhady budoucích peněžních toků.**
69. Sazba, která vyjadřuje běžné tržní zhodnocení časové hodnoty peněz a rizik specifických pro dané aktivum, je výnosností, kterou by investoři požadovali, kdyby zvolili investici, která by vytvářela peněžní toky ve výši, v čase a v riziku obdobném těm, které účetní jednotka očekává, že z daného aktiva získá. Tato sazba je odhadována ze sazby vyplývající z aktuálních tržních transakcí pro podobná aktiva. Avšak diskontní sazba(y) používaná(é) pro vyčíslení hodnoty z užívání aktiva neodráží rizika, o která byly odhady budoucích peněžních toků upraveny. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát.
70. Pokud není specifická sazba aktiva k dispozici přímo z trhu, použije účetní jednotka náhradní odhad diskontní sazby. Dodatek A poskytuje dodatečné ustanovení k odhadování diskontní sazby za takových okolností.

Uznání a vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty jednotlivého aktiva

71. Odstavce 72-75 stanoví požadavky týkající se uznání a vyčíslení ztrát ze snížení hodnot jednotlivého aktiva. Uznání a vyčíslení ztrát ze snížení hodnoty peněžotvorných jednotek je zahrnuto v odstavcích 76–97.

72. **Tehdy, a jen tehdy, je-li zpětně získatelná částka aktiva menší než jeho účetní hodnota, sníží se účetní hodnota aktiva na jeho zpětně získatelnou částku. Takové snížení je ztrátou ze snížení hodnoty.**
73. **Ztráta ze snížení hodnoty musí být uznána bezprostředně do přebytku nebo schodku.**
74. **Je-li odhadovaná částka ztráty ze snížení hodnoty větší než účetní hodnota aktiva, k němuž se vztahuje, uzná účetní jednotka závazek pouze tehdy, požaduje-li to jiný standard.**
75. **Po uznání ztráty ze snížení hodnoty se odpisy (amortizace) daného aktiva upraví v budoucích obdobích tak, aby se alokovala upravená účetní hodnota aktiva snížená o jeho zbytkovou hodnotu (pokud existuje) na systematickém základě po jeho zbývajícím dobu použitelnosti.**

Penězotvorné jednotky

76. Odstavce 77-97 stanoví požadavky, které se týkají identifikace penězotvorné jednotky, k níž aktivum náleží, určení účetní hodnoty penězotvorné jednotky a uznávání ztrát ze snížení její hodnoty.

Identifikace penězotvorné jednotky, k níž aktivum náleží

77. **Při každém náznaku, že aktivum může mít sníženou hodnotu, se odhadne pro jednotlivé aktivum zpětně získatelná částka. Není-li možné odhadnout zpětně získatelnou částku jednotlivého aktiva, určí účetní jednotka zpětně získatelnou částku penězotvorné jednotky, k níž aktivum náleží (penězotvorná jednotka aktiva).**
78. Zpětně získatelná částka jednotlivého aktiva nemůže být stanovena, pokud:
- hodnota z užívání aktiva nemůže být odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě snížené o náklady na prodej (například když budoucí peněžní toky z pokračujícího užívání aktiva nelze odhadnout jako zanedbatelné); a
 - aktivum nevytváří peněžní příjmy, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv a není schopno vytvářet peněžní toky samostatně.

V takových případech může být hodnota z užívání, a tudíž i zpětně získatelná částka stanovena pouze pro penězotvornou jednotku aktiva.

79. Jak je definováno v odstavci 13, penězotvorná jednotka aktiva je nejmenší skupinou aktiv, která zahrnuje dané aktivum a vytváří peněžní příjmy, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv či skupin aktiv. Identifikace penězotvorné jednotky aktiva vyžaduje úsudek. Nemůže-li být zpětně získatelná částka stanovena pro jednotlivé aktivum, stanoví účetní jednotka nejnížší seskupení aktiv, která vytváří převážně nezávislé peněžní příjmy.

80. Peněžní příjmy jsou příjmy peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů získané od stran mimo účetní jednotky. Při určování, zda peněžní příjmy z aktiva (nebo skupiny aktiv) jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv (nebo skupin aktiv), bere účetní jednotka v úvahu různé faktory, včetně toho, jak vedení dohlíží na činnosti účetní jednotky (jako např. podle výrobních skupin, obchodních činností, individuálních umístění, okresních či regionálních oblastí), nebo jak vedení rozhoduje o ponechání či pozbytí aktiv a činnosti účetní jednotky. (Ilustrativní příklad 1 poskytuje v Implementační příručce příklad na identifikaci peněžotvorné jednotky.)
81. **Jestliže pro výstup vytvořený aktivem nebo skupinou aktiv existuje aktivní trh, toto aktivum nebo skupina aktiv jsou identifikovány jako peněžotvorná jednotka, dokonce i když některé nebo veškeré tyto výstupy jsou používány interně. Pokud jsou peněžní příjmy vytvářené kterýmkoliv aktivem nebo peněžotvornou jednotkou ovlivněny interním transferovým oceňováním, použije účetní jednotka nejlepší odhad budoucí(ch) cen(y) dosažitelný(ch) v transakcích za běžných podmínek učiněný vedením při odhadování:**
- (a) **budoucích peněžních příjmů použitých k určení hodnoty z užívání aktiva nebo peněžotvorné jednotky; a**
 - (b) **budoucích peněžních výdajů použitých k určení hodnoty z užívání jakýchkoli jiných aktiv nebo peněžotvorných jednotek, které jsou ovlivněny interním transferovým oceňováním.**
82. I když je část nebo celkový výstup vytvořený aktivem nebo skupinou aktiv (například výrobky na mezistupni výrobního procesu) použit jinými útvary účetní jednotky, vytváří toto aktivum nebo skupina aktiv samostatnou peněžotvornou jednotku, může-li účetní jednotka prodat tento výstup na aktivním trhu. Je tomu tak proto, že toto aktivum nebo skupina aktiv může vytvářet peněžní příjmy, které by byly výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv nebo skupin aktiv. Při používání informací založených na finančních rozpočtech/předpovědích, které se vztahují k takové peněžotvorné jednotce, nebo k jinému aktivu nebo peněžotvorné jednotce ovlivněné interním transferovým oceňováním, upraví účetní jednotka takové informace, pokud interní transferové ceny neodrážejí vedením uskutečněný nejlepší odhad budoucích cen dosažitelných při transakcích za obvyklých podmínek.
83. **Peněžotvorné jednotky pro totéž aktivum nebo typy aktiv musí být identifikovány konsistentně z období do období, pokud změna není oprávněná.**
84. Pokud účetní jednotka stanoví, že aktivum náleží k odlišné peněžotvorné jednotce než v předchozích obdobích nebo že typy aktiv agregované do peněžotvorné jednotky daného aktiva se změnily, požaduje odstavec 120 zveřejnění o této peněžotvorné jednotce, je-li ztráta ze snížení hodnoty pro takovou peněžotvornou jednotku uznána nebo zrušena.

Zpětně získatelná částka a účetní hodnota peněžotvorné jednotky

85. Zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky je vyšší z reálné hodnoty peněžotvorné jednotky snížené o náklady na prodej a z její hodnoty z užívání. Pro účel stanovení zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky je jakýkoli odkaz na aktivum uvedený v odstavcích 31-70 chápán jako odkaz na peněžotvornou jednotku.
86. **Účetní hodnota peněžotvorné jednotky musí být stanovena na shodném základě jako je způsob, kterým byla určena zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky.**
87. Účetní hodnota peněžotvorné jednotky:
- zahrnuje účetní hodnotu pouze takových aktiv, která mohou být přiřazena přímo, nebo přidělena na rozumném a konsistentním základě, peněžotvorné jednotce a která budou vytvářet budoucí peněžní příjmy použité při určování hodnoty z užívání peněžotvorné jednotky; a
 - nezahrnuje účetní hodnotu jakéhokoli uznaného závazku, ledaže zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky nemůže být určena bez zřetele na tento závazek.

To je proto, že reálná hodnota snížená o náklady na prodej a hodnota z užívání peněžotvorné jednotky jsou určeny bez peněžních toků, které se vztahují k aktivům, která nejsou součástí této peněžotvorné jednotky, a k závazkům, které nebyly uznány (viz odstavce 41 a 56).

88. Tam, kde jsou aktiva seskupována kvůli odhadu zpětné získatelnosti, je důležité zahrnout do peněžotvorné jednotky všechna aktiva, která vytvářejí, nebo jsou používána k vytváření, relevantních proudů peněžních příjmů. Jinak se může peněžotvorná jednotka jevit jako plně zpětně získatelná, i když ve skutečnosti došlo ke ztrátě ze snížení hodnoty. Dodatek B poskytuje diagram toků ilustrující řešení samostatných aktiv, která jsou součástí peněžotvorné jednotky.
89. Může být nutné vzít v úvahu určité uznané závazky, aby byla stanovena zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky. To může nastat tehdy, jestliže by prodej peněžotvorné jednotky vyžadoval po kupujícím převzít závazek. V tomto případě je reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej (nebo odhadovaným peněžním tokem z konečného prodeje) peněžotvorné jednotky odhadovaná prodejní cena aktiv peněžotvorné jednotky a současně závazek snížený o náklady na prodej. Proto, aby se provedlo smysluplné srovnání mezi účetní hodnotou peněžotvorné jednotky a její zpětně získatelnou částkou, je účetní hodnota závazku odečtena při určování jak hodnoty z užívání, tak účetní hodnoty peněžotvorné jednotky.
90. Z praktických důvodů je zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky často stanovena po zvážení aktiv, která nejsou součástí peněžotvorné jednotky (například pohledávky nebo jiná finanční aktiva), nebo závazků, které již byly zachyceny v účetní závěrce (například dluhy, penzijní závazky a jiné rezervy). V

takových případech je účetní hodnota peněžotvorné jednotky navýšena o účetní hodnotu těchto aktiv a snížena o účetní hodnotu těchto závazků.

Ztráta ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky

91. **Ztráta ze snížení hodnoty musí být uznána pro peněžotvornou jednotku tehdy a jen tehdy, pokud zpětně získatelná částka jednotky je menší než její účetní hodnota. Ztráta ze snížení hodnoty musí být přiřazena tak, aby snížila účetní hodnotu aktiv jednotky na poměrném základě podle účetní hodnoty každého aktiva v této jednotce. Tato snížení účetních hodnot musí být řešena jako ztráty ze snížení hodnot jednotlivých aktiv a zachyceny v souladu s odstavcem 73.**
92. **Při přiřazování ztráty ze snížení hodnoty podle odstavce 91 nesmí účetní jednotka snížit účetní hodnotu aktiva pod nejvyšší z:**
- (a) jeho reálné hodnoty snížené o náklady na prodej (pokud ji lze určit);**
 - (b) jeho hodnoty z užívání (pokud ji lze určit); a**
 - (c) nuly.**
- Částka ztráty ze snížení hodnoty, která by byla jinak přiřazena danému aktivu, musí být přiřazena poměrně jiným aktivům jednotky.**
93. **Pokud nepeněžotvorné aktivum přispívá peněžotvorné jednotce, podíl účetní hodnoty tohoto nepeněžotvorného aktiva se přiřadí účetní hodnotě peněžotvorné jednotky před odhadem zpětně získatelné částky této peněžotvorné jednotky. Účetní hodnota nepeněžotvorného aktiva odráží k datu vykazání jakékoli ztráty ze snížení hodnoty, které již byly stanoveny na základě požadavků IPSAS 21.**
94. **Pokud nelze určit zpětně získatelnou částku jednotlivého aktiva (viz odstavec 78):**
- (a) ztráta ze snížení hodnoty je uznána pro toto aktivum, je-li jeho účetní hodnota větší než vyšší z jeho reálné hodnoty snížené o náklady na prodej a výsledků přiřazovacích postupů popsanych v odstavcích 91-93; a**
 - (b) žádná ztráta ze snížení hodnoty není uznána pro toto aktivum, jestliže související peněžotvorná jednotka nemá sníženou hodnotu. Toto je použito, i když reálná hodnota aktiva snížená o náklady na prodej je menší než jeho účetní hodnota.**
95. **V některých případech přispívají nepeněžotvorná aktiva peněžotvorným jednotkám. Tento standard požaduje, aby v případě že peněžotvorná jednotka, která je předmětem testu na snížení hodnoty, obsahuje nepeněžotvorné aktivum, aby bylo toto nepeněžotvorné aktivum testováno na snížení hodnoty podle požadavků IPSAS 21. Podíl účetní hodnoty tohoto nepeněžotvorného aktiva je následně po zmíněném testu na snížení hodnoty zahrnut do účetní hodnoty peněžotvorné jednotky. Tento podíl odráží rozsah, jímž potenciál využitelnosti**

nepeněžotvorného aktiva přispívá peněžotvorné jednotce. Přiřazení jakékoli ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotce je poté provedeno na poměrném základě všem peněžotvorným aktivům peněžotvorné jednotky, s výhradou limitů uvedených v odstavci 92. Nepeněžotvorné aktivum není předmětem další ztráty ze snížení hodnoty nad tu, která byla stanovena podle IPSAS 21.

96. Když aktivum dává potenciál využitelnosti jedné nebo více peněžotvorným činnostem, ale nikoli nepeněžotvorným činnostem, odkazují se účetní jednotky na příslušný mezinárodní a národní účetní standard zabývající se takovými okolnostmi.
97. **Poté, co jsou aplikovány požadavky z odstavců 91-93, uzná se pro zbývajících částku ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky závazek, ale jen tehdy, je-li to požadováno jiným standardem.**

Zvrat ztráty ze snížení hodnoty

98. Odstavce 99-105 stanoví požadavky na zvrat ztráty ze snížení hodnoty, která byla uznána pro aktivum či peněžotvornou jednotku v předchozích obdobích. Tyto požadavky používají pojem „aktivum“, ale použijí se stejně jak pro jednotlivé aktivum, tak pro peněžotvornou jednotku. Dodatečné požadavky týkající se jednotlivého aktiva jsou vymezeny v odstavcích 106-109, peněžotvorné jednotky v odstavcích 110 a 111.
99. **Účetní jednotka ke každému rozvahovému dni zhodnotí, zda existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty, která byla uznána pro aktivum v předchozích obdobích, již nadále neexistuje nebo může být snížena. Existuje-li jakýkoli takový náznak, účetní jednotka odhadne zpětně získatelnou částku takového aktiva.**
100. **Při určování, zda existuje nějaký náznak, že ztráta ze snížení hodnoty, která byla uznána pro aktivum, vyjma goodwillu, v předchozích obdobích, již nadále neexistuje nebo může být snížena, účetní jednotka vezme v úvahu jako minimum následující náznaky:**

Vnější informační zdroje

- (a) tržní hodnota aktiva během období významně vzrostla;
- (b) během období nastaly významné změny s příznivým dopadem na účetní jednotku v technologickém, tržním, ekonomickém nebo legislativním prostředí, v němž účetní jednotka operuje, nebo na trhu, k němuž dané aktivum náleží, nebo k takovým změnám dojde v blízké budoucnosti;
- (c) tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období poklesly, přičemž tato snížení pravděpodobně působí na diskontní sazbu použitou při výpočtu hodnoty z užívání aktiva a zvyšuje se významně jeho zpětně získatelná částka aktiva;

Vnitřní informační zdroje

- (d) **během období nastaly významné změny s příznivým dopadem na účetní jednotku, co se týče rozsahu nebo způsobu, jímž je aktivum užíváno nebo se předpokládá, že bude užíváno, nebo se očekává, že k takovým změnám dojde v blízké budoucnosti. Tyto změny zahrnují náklady vynaložené během období na zlepšení nebo zvýšení výkonnosti aktiva nebo na restrukturalizaci činnosti, k níž aktivum náleží; a**
- (e) **je k dispozici důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude lepší, než se předpokládalo.**
101. **Náznaky potenciálního snížení ztráty ze snížení hodnoty podle odstavce 100 odrážejí převážně náznaky potenciální ztráty ze snížení hodnoty uvedené v odstavci 25.**
102. **Jestliže existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná pro aktivum již nadále neexistuje nebo může být snížena, může to naznačovat, že zbývající dobu použitelnosti, odpisovou metodu (metodu amortizace) nebo zbytkovou hodnotu je zapotřebí přezkoumat a upravit v souladu se standardem použitelným pro dané aktivum, i když není žádná ztráta ze snížení hodnoty pro dané aktivum zrušena.**
103. **Ztráta ze snížení hodnoty uznaná v předchozích obdobích u aktiva se ruší tehdy, a jen tehdy, když došlo ke změnám v odhadech použitých pro stanovení zpětně získatelné částky aktiva od té doby, co byla naposledy uznána ztráta ze snížení hodnoty. Jde-li o takový případ, účetní hodnota aktiva se zvýší na jeho zpětně získatelnou částku. Takové zvýšení je zvratem ztráty ze snížení hodnoty.**
104. **Zvrat ztráty ze snížení hodnoty vyjadřuje nárůst odhadovaného potenciálu využitelnosti aktiva, buď z užívání, nebo z prodeje, od data, kdy účetní jednotka naposledy uznala ztrátu ze snížení hodnoty u tohoto aktiva. Na účetní jednotce se požaduje, aby zjistila změny odhadů, které způsobují nárůst odhadovaného potenciálu využitelnosti. Příklady změn odhadů zahrnují:**
- (a) **změnu základny pro zpětně získatelnou částku (tj. zda je zpětně získatelná částka založena na reálné hodnotě snížené o náklady na prodej nebo hodnotě z užívání);**
- (b) **pokud byla zpětně získatelná částka založena na hodnotě z užívání, změnu v částce nebo časovém rozvržení odhadovaných budoucích peněžních toků nebo v diskontní sazbě; nebo**
- (c) **pokud byla zpětně získatelná částka založena na reálné hodnotě snížené o náklady na prodej, změnu v odhadu složek reálné hodnoty snížené o náklady na prodej.**
105. **Hodnota z užívání aktiva může vzrůst nad jeho účetní hodnotu jednoduše proto, že roste současná hodnota budoucích peněžních přítoků, jak se časově přibližují. Potenciál využitelnosti aktiva však nevzrostl. Proto ztráta ze snížení hodnoty není**

zrušena jen prostým následkem plynutí času (někdy nazývaného odvíjení diskontu), přestože se zpětně získatelná částka aktiva stala vyšší než jeho účetní hodnota.

Zvrat ztráty ze snížení hodnoty u jednotlivého aktiva

106. **Zvýšená účetní hodnota aktiva způsobená zvratem ztráty ze snížení hodnoty, nesmí převýšit účetní hodnotu, která by byla stanovena (očistěná o odpisy), nebyla-li by uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva v předchozích letech.**
107. Jakékoli zvýšení účetní hodnoty aktiva nad účetní hodnotu, která by byla stanovena (očistěná o odpisy), nebyla-li by uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva v předchozích letech, je přeceněním. K zachycení takového přecenění použije účetní jednotka standard použitelný pro dané aktivum.
108. **Zvrat ztráty ze snížení hodnoty aktiva musí být uznán okamžitě jako přebytek nebo schodek.**
109. **Poté, co byl uznán zvrat ztráty ze snížení hodnoty, musí být upraveny odpisy aktiva v budoucích obdobích, aby revidovaná účetní hodnota aktiva snižena o jeho zbytkovou hodnotu (pokud nějaká je) byla alokována na systematickém základě po jeho zbývající dobu použitelnosti.**

Zvrat ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky

110. **Zvrat ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky musí být přiřazen peněžotvorným aktivům této jednotky poměrně podle účetních hodnot těchto aktiv. Tato zvýšení účetních hodnot jsou řešena jako zvraty ztrát ze snížení hodnot jednotlivých aktiv a jsou uznány v souladu s odstavcem 109. Žádná část této částky takových zvrátů ztráty ze snížení hodnoty nebude přiřazena nepeněžotvorným aktivům přispívajícím potenciálu využitelnosti peněžotvorné jednotky.**
111. **Při přiřazování zvratu ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky podle odstavce 110 nesmí účetní hodnota aktiva být vyšší jak nižší z:**
 - (a) jeho zpětně získatelné částky (je-li určitelná); a
 - (b) účetní hodnoty, která by byla stanovena (očistěná o amortizaci nebo odpisy), kdyby nebyla uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva v předchozích obdobích.

Částka zvratu ztráty ze snížení hodnoty, která by byla jinak přiřazena danému aktivu, musí být přiřazena jiným aktivům jednotky poměrným způsobem.

Překlasifikace aktiv

112. **K překlasifikaci aktiva z peněžotvorného na nepeněžotvorné aktivum nebo z nepeněžotvorného ne peněžotvorné aktivum dojde pouze, když existuje jasný důkaz, že je taková překlasifikace vhodná. Překlasifikace sama o sobě nutně nevyvolává testování na snížení hodnoty nebo na zvrát ztráty ze snížení hodnoty. K následnému datu vykazování po překlasifikaci účetní jednotka zvaží jako minimum náznaky uvedené v odstavci 25.**
113. Existují okolnosti, za nichž se účetní jednotky veřejného sektoru mohou rozhodnout, že je vhodné překlasifikovat peněžotvorné aktivum na nepeněžotvorné aktivum. Například čistička odpadních vod byla primárně postavena, aby řešila průmyslové znečištění z průmyslové nemovitosti za komerční sazby, a přebytečná kapacita byla využita na nakládání s odpadními vodami z jednotky sociálního bydlení, pro niž není stanovena žádná sazba. Průmyslová nemovitost byla nedávno uzavřena a v budoucnu bude místo použito pro účely sociálního bydlení. Vzhledem k tomuto uzavření průmyslové nemovitosti se účetní jednotka veřejného sektoru rozhodla předklasifikovat čističku odpadních vod na nepeněžotvorné aktivum.

Zveřejnění

114. **Účetní jednotka zveřejní kritéria, která vypracovala pro odlišení peněžotvorných aktiv od nepeněžotvorných aktiv.**
115. **Pro každou třídu aktiv musí účetní jednotka zveřejnit:**
- (a) **částku ztrát ze snížení hodnot uznanou v přebytku nebo schodku během období a položku(y) řádku Výkazu o finanční výkonnosti, do něž je taková ztráta ze snížení hodnoty zahrnuta;**
 - (b) **částku zvrátů ztrát ze snížení hodnot, uznanou v přebytku nebo schodku za období, a položku(y) řádku Výkazu o finanční výkonnosti, do něž jsou tyto zvráty ztráty ze snížení hodnoty zahrnuty.**
116. V některých případech nemusí být jasné, zda je prvotním cílem držení aktiva tvorba komerčního výnosu. Takový úsudek je potřebný k určení, zda se použije tento standard nebo IPSAS 21. Odstavec 114 požaduje zveřejnění kritérií použitých pro překlasifikaci peněžotvorných a nepeněžotvorných aktiv.
117. Třída aktiv je seskupením aktiv podobné povahy a podobného užití v činnostech účetní jednotky, které se prezentuje jako samostatný řádek pro účely zveřejnění v účetních výkazech.
118. Informace požadované v odstavci 115 mohou být prezentovány s dalšími informacemi zveřejňovanými pro danou třídu aktiv. Například mohou být tyto informace zahrnuty do sesouhlasení účetních hodnot pozemků, budov a zařízení k počátku a konci období, jak požaduje IPSAS 17.

119. Účetní jednotka, která vykazuje informace o segmentech podle IPSAS 18 „Vykazování podle segmentů“, musí zveřejnit pro každý vykazovaný segment založený na vykazovacím formátu účetní jednotky následující:
- (a) částku ztrát ze snížení hodnot uznanou v přebytku nebo schodku během období; a
 - (b) částku zvrátů ztrát ze snížení hodnot uznanou v přebytku nebo schodku během období.
120. Účetní jednotka musí zveřejnit následující informace pro každou významnou ztrátu ze snížení hodnoty uznanou nebo zrušenou během období pro jednotlivé peněžotvorné aktivum nebo pro peněžotvornou jednotku:
- (a) události a okolnosti, které vedly k uznání či zvratu ztráty ze snížení hodnoty;
 - (b) částku ztráty ze snížení hodnoty uznanou či zrušenou;
 - (c) pro jednotlivé peněžotvorné aktivum:
 - (i) povahu aktiva; a
 - (ii) pokud účetní jednotka vykazuje informace o segmentech podle IPSAS 18, vykazovaný segment, k němuž aktivum náleží, založený na formátu vykazování účetní jednotky.
 - (d) pro peněžotvornou jednotku:
 - (i) popis peněžotvorné jednotky (zda jde o výrozkovou skupinu, závod, podnikatelskou činnost, zeměpisnou oblast nebo vykazovaný segment);
 - (ii) částku ztráty ze snížení hodnoty uznanou nebo zrušenou pro třídu aktiv, a pokud účetní jednotka vykazuje informace o segmentech podle IPSAS 18, pro vykazovaný segment založený formátu vykazování účetní jednotky; a
 - (iii) jestliže se seskupení aktiv pro zjištění peněžotvorné jednotky změnilo od předchozího odhadu zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky (je-li nějaká), popis současného a dřívějšího způsobu seskupení aktiv a důvody pro změnu způsobu, jakým je peněžotvorná jednotka identifikována.
 - (e) zda je zpětně získatelná částka aktiva jeho reálná hodnota snížená o náklady na prodej nebo jeho hodnota z užívání;
 - (f) pokud je zpětně získatelnou částkou reálná hodnota snížená o náklady na prodej, východisko použité k určení reálné hodnoty snížené o náklady na prodej (např. zdali je reálná hodnota stanovena odkazem na aktivní trh); a

- (g) pokud je zpětně ziskatelnou částkou hodnota z užívání, diskontní sazbu(y) použitou pro aktuální odhad a předchozím odhadem (je-li nějaký) hodnoty z užívání.
121. Účetní jednotka musí zveřejnit následující informace pro souhrn ztrát ze snížení hodnoty a souhrn zvrátů ztrát ze snížení hodnoty uznaný během období, pro které se nezveřejňují informace podle odstavce 120:
- (a) hlavní třídy aktiv ovlivněné ztrátami ze snížení hodnoty a hlavní třídy aktiv ovlivněné zvraty ztrát ze snížení hodnoty; a
 - (b) hlavní události a okolnosti, které vedly k uznání těchto ztrát a jejich zrušení.
122. Účetní jednotce je doporučeno zveřejnit předpoklady použité pro stanovení zpětně ziskatelné částky aktiv během období. Avšak odstavec 123 požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila informace o odhadech použitých k vyčíslení zpětně ziskatelné částky peněžotvorné jednotky, pokud je do účetní hodnoty takové jednotky zahrnuto nehmotné aktivum s neurčitelnou dobou použitelnosti.

Zveřejnění odhadů použitých pro vyčíslení zpětně ziskatelných částek peněžotvorných jednotek zahrnujících nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti

123. Zveřejnění odhadů použitých pro vyčíslení zpětně ziskatelných částek peněžotvorných jednotek zahrnujících nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti:
- (a) účetní hodnota nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti přiřazených jednotce;
 - (b) základ, na kterém byla stanovena zpětně ziskatelné částka jednotky (tj. hodnota z užívání nebo reálná hodnota snížená o náklady na prodej);
 - (c) pokud je zpětně ziskatelná částka jednotky založena na hodnotě z užívání:
 - (i) popis každého klíčového předpokladu, na kterém vedení založilo své plány peněžních toků pro období pokryté nejposlednějšími rozpočty/předpověďmi. Klíčovými předpoklady jsou takové předpoklady, na které je zpětně ziskatelná částka jednotky (skupiny jednotek) nejcitlivější;
 - (ii) popis přístupu vedení k určení hodnot(y) přiřazených(é) každému klíčovému předpokladu, ať už tyto(tato) hodnoty(a) odrážejí(i) minulé zkušenosti nebo, pokud je to vhodné, jsou v souladu s vnějšími zdroji informací, a pokud ne, jak a proč se od minulých zkušeností nebo externích informačních zdrojů liší;

- (iii) období, pro které vedení vytvořilo plán peněžních toků na základě finančních rozpočtů/předpovědí schválených vedením, a pokud se pro penězotvornou jednotku (skupinu jednotek) používá období delší než pět let, ospravedlnění tohoto delšího období;
 - (iv) míru tempa růstu použitou pro extrapolaci plánů peněžních toků za období, které je pokryto nejposlednějšími rozpočty/předpověďmi, a ospravedlnění použití míry tempa růstu, která převyšuje dlouhodobou průměrnou míru tempa růstu produkce, odvětví, nebo země či zemí, ve kterých účetní jednotka působí, nebo trhu, pro který je jednotka určena; a
 - (v) diskontní sazbu(y) aplikovanou(é) v plánu peněžních toků.
- (d) pokud je zpětně získatelná částka jednotky založena na reálné hodnotě snížené o náklady na prodej, metodologii použitou k určení reálné hodnoty snížené o náklady na prodej. Pokud není reálná hodnota snížená o náklady na prodej určena na základě zjistitelné tržní ceny jednotky, musí být zveřejněny také následující informace:
- (i) popis každého klíčového předpokladu, na kterém vedení založilo své stanovení reálné hodnoty snížené o náklady na prodej. Klíčovými předpoklady jsou takové předpoklady, na které je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) nejcitlivější; a
 - (ii) popis přístupu vedení k určení hodnot(y) přiřazených(é) každému klíčovému předpokladu, ať už tyto(tato) hodnoty(a) odrážejí(i) minulé zkušenosti nebo, pokud je to vhodné, jsou(je) v souladu s vnějšími zdroji informací, a pokud ne, jak a proč se od minulých zkušeností nebo externích informačních zdrojů liší.
- (e) pokud by přiměřeně možná změna klíčového předpokladu, na kterém vedení založilo své stanovení zpětně získatelné částky jednotky, způsobila, že účetní hodnota jednotky převyšuje její zpětně získatelnou částku:
- (i) částku, o kterou zpětně získatelná částka jednotky převyšuje její účetní hodnotu;
 - (ii) hodnotu přiřazenou klíčovému předpokladu; a
 - (iii) částku, o kterou se hodnota přiřazená klíčovému předpokladu musí změnit po zahrnutí všech následných účinků takové změny na další proměnné používané pro vyčíslení zpětně získatelné částky, aby se zpětně získatelná částka jednotky rovnala její účetní hodnotě.

124. Pokud je část nebo celá účetní hodnota nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti přiřazena napříč více penězotvorných jednotek, a částka

takto přiřazená každé jednotce není významná ve srovnání s celkovou účetní hodnotou nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti této účetní jednotky, musí být tato skutečnost zveřejněna společně s celkovou účetní hodnotou nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti přiřazených těmto jednotkám. Navíc pokud jsou zpětně získatelné částky kterýchkoliv z těchto jednotek založeny na stejném(ých) klíčovém(ých) předpokladu(ech) a celková účetní hodnota nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti k nim přiřazených je významná ve srovnání s celkovou účetní hodnotou nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti této účetní jednotky, musí tato účetní jednotka zveřejnit tuto skutečnost společně s:

- (a) celkovou účetní hodnotou nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti přiřazených k těmto jednotkám;
 - (b) popisem klíčov(ého)ých předpokladu(ů);
 - (c) popisem přístupu vedení k určení hodnot(y) přiřazených(é) každému klíčovému předpokladu, ať už tyto(tato) hodnoty(a) odrážejí(i) minulé zkušenosti, nebo, pokud je to vhodné, jsou v souladu s vnějšími zdroji informací, a pokud ne, jak a proč se od minulých zkušeností nebo externích informačních zdrojů liší;
 - (d) pokud by přiměřeně možná změna klíčových předpokladů způsobila, že součet účetních hodnot jednotek převyšuje součet jejich zpětně získatelných částek:
 - (i) částkou, o kterou součet zpětně získatelných částek jednotek převyšuje součet jejich účetních hodnot;
 - (ii) hodnotou(ami) přiřazenou(ými) klíčovému(ým) předpokladu(ům); a
 - (iii) částkou, o kterou se hodnota přiřazená klíčovému(ým) předpokladu(ům) musí změnit po zahrnutí všech následných dopadů změny na další proměnné používané pro vyčíslení zpětně získatelné částky, aby se součet zpětně získatelných částek jednotek rovnal součtu jejich účetních hodnot.
125. Nejposlednější podrobný výpočet zpětně získatelné částky penězotvorné jednotky uskutečněný v předchozím období může být podle odstavce 37 převeden a použit v testu na snížení hodnoty této jednotky v běžném období, pokud jsou splněna určená kritéria. Pokud jde o takový případ, informace pro tuto jednotku, které jsou zahrnuty do zveřejnění podle odstavců 123 a 124, se musí vztahovat k jejich přenesenému výpočtu zpětně získatelné částky.

Datum účinnosti

126. **Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období počínající 1. dubnem 2009 nebo později. Dřívější použití se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.**
127. 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 svou roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Dodatek A**Použití technik současné hodnoty k vyčíslení hodnoty z užívání**

Tento dodatek je nedílnou součástí IPSAS 26. Obsahuje ustanovení k využití technik současné hodnoty k hodnotě z užívání. Ačkoliv se v ustanoveních používá pojem „aktivum“, vztahují se stejně i na skupinu aktiv tvořících peněžotvornou jednotku.

Složky určování současné hodnoty

- A1. Následující prvky společně zachycují ekonomické rozdíly mezi peněžotvornými aktivy:
- (a) odhad budoucích peněžních toků, nebo ve složitějších případech série budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že získá z aktiva;
 - (b) očekávání možných odchylek v částce nebo časovém průběhu těchto budoucích peněžních toků;
 - (c) časová hodnota peněz, vyjádřená současnou tržní bezrizikovou úrokovou sazbou;
 - (d) cena za nejistotu plynoucí z aktiva; a
 - (e) další, někdy neidentifikovatelné faktory (např. nelikvidita), které by účastníci trhu vyjádřili při oceňování budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že získá z daného aktiva.
- A2. Tento dodatek klade proti sobě dva přístupy k výpočtu současné hodnoty, přičemž oba jsou v závislosti na okolnostech použitelné pro odhad hodnoty z užívání aktiva. Podle „tradičního“ přístupu jsou v diskontní sazbě zahrnuty úpravy o faktory (b)-(e) popsané v odstavci A1. Podle přístupu „očekávaného peněžního toku“ způsobují faktory (b), (d) a (e) úpravy při dosahování očekávaných peněžních toků upravených o riziko. Kterýkoli přístup účetní jednotka použije, aby zohlednila očekávané možné odchylky v částce nebo časovém průběhu budoucích peněžních toků, výsledek by měl být zohledněn v očekávané současné hodnotě budoucích peněžních toků, tj. ve váženém průměru všech možných výsledků.

Obecné zásady

- A3. Techniky použité k odhadu budoucích peněžních toků a úrokové sazby se budou v jednotlivých situacích lišit v závislosti na okolnostech, které obklopují dané aktivum. Avšak všechny aplikace technik současné hodnoty při oceňování aktiv jsou řízeny následujícími obecnými zásadami:
- (a) úrokové sazby použité k diskontování peněžních toků by měly odrážet předpoklady, které jsou konsistentní s těmi obsaženými v odhadovaných peněžních tocích. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát nebo ignorovány. Například na smluvní peněžní toky pohledávky z

půjčky lze aplikovat diskontní sazbu 12 procent. Tato sazba odráží očekávané budoucí nedodržení splátek půjčky s jistými charakteristikami. Tato sazba 12 procent by neměla být použita pro diskontování očekávaných peněžních toků, protože tyto peněžní toky již odrážejí předpoklad budoucího nedodržení splátek půjčky;

- (b) odhadované peněžní toky a diskontní sazby by neměly zahrnovat zkreslení a faktory nevztahující se k příslušnému aktivu. Například úmyslná interpretace odhadovaných čistých peněžních toků jako posílení předpokládané budoucí ziskovosti aktiva zavádí do ocenění zkreslení;
- (c) odhadované peněžní toky nebo diskontní sazby by měly odrážet rozsah možných výsledků spíše než jedinou nejpravděpodobnější, minimální či maximální možnou částku.

Tradiční přístup k současné hodnotě a přístup očekávaného peněžního toku

Tradiční přístup

- A4. Účetní aplikace současné hodnoty tradičně používají jednu skupinu odhadovaných peněžních toků a jedinou diskontní sazbu, často definovanou jako „sazbu souměřitelnou s rizikem“. V důsledku tradičního přístupu předpokládá, že jediná diskontní sazba dokáže zahrnout všechna očekávání vztahující se na budoucí peněžní toky a příslušná rizika. Proto tradiční přístup klade největší důraz na výběr diskontní sazby.
- A5. V některých okolnostech, jako je sledování chování srovnatelných aktiv na trhu, se tradiční přístup aplikuje relativně snadno. U aktiv se smluvními peněžními toky toto odpovídá způsobu, jímž účastníci trhu popisují aktiva jako např. „12 procentní dluhopis“.
- A6. Tradiční přístup však nemusí být vhodný pro některé složité případy oceňování, jako je oceňování nefinančních aktiv, pro která neexistuje trh nebo srovnatelné položky. Správné nalezení „sazby souměřitelné s rizikem“ vyžaduje analýzu alespoň dvou položek – aktiva, které existuje na trhu a má zjistitelnou úrokovou sazbu, a aktiva, které je oceňováno. Vhodná diskontní sazba pro oceňované peněžní toky musí být odvozena od zjistitelné sazby tohoto srovnatelného aktiva. Aby bylo možné použít tuto paralelu, charakteristika peněžních toků srovnatelného aktiva musí být podobná peněžním tokům oceňovaného aktiva. Proto musí oceňující udělat následující:
 - (a) určit skupinu peněžních toků, které budou diskontovány;
 - (b) určit jiné aktivum na trhu, které má zjevně podobnou charakteristiku peněžních toků;
 - (c) porovnat skupiny peněžních toků obou položek a zajistit, aby si byly skutečně podobné (například zda se v obou případech jedná o smluvní

- peněžní toky, nebo zda je jedna skupina smluvní a druhá odhadovaná skupina peněžních toků?);
- (d) vyhodnotit, zda neexistuje v jedné položce prvek, který není přítomný v druhé (například je jedna položka méně likvidní než druhá?); a
- (e) vyhodnotit, zda je pravděpodobné, že se obě skupiny peněžních toků budou v měnících se ekonomických podmínkách chovat (měnit) podobně.

Přístup očekávaného peněžního toku

- A7. Přístup očekávaného peněžního toku je v některých situacích efektivnějším nástrojem oceňování než tradiční přístup. Při oceňování pomocí přístupu očekávaného peněžního toku se využívají všechna očekávání možných peněžních toků místo jediného nejpravděpodobnějšího peněžního toku. Například peněžní tok může být 100 MJ, 200 MJ nebo 300 MJ, s pravděpodobností prvního 10 procent, druhého 60 procent a třetího 30 procent. Očekávaný peněžní tok je 220 MJ. Přístup očekávaného peněžního toku se proto od tradičního přístupu liší v tom, že se zaměřuje na přímou analýzu peněžních toků a na explicitnější vyjádření předpokladů používaných při oceňování.
- A8. Přístup očekávaného peněžního toku také umožňuje použití technik výpočtu současné hodnoty, když je časový sled peněžních toků nejistý. Například peněžní tok 1 000 MJ může být dosažen za 1, 2 nebo 3 roky s pravděpodobností prvního 10 procent, druhého 60 procent a třetího 30 procent. Níže uvedený příklad ukazuje výpočet očekávané současné hodnoty v takové situaci.

Současná hodnota 1 000 MJ za 1 rok při 5 %	952,38 MJ	
Pravděpodobnost	<u>10 %</u>	95,24 MJ
Současná hodnota 1 000 MJ za 2 roky při 5,25 %	902,73 MJ	
Pravděpodobnost	<u>60 %</u>	541,64 MJ
Současná hodnota 1 000 MJ za 3 roky při 5,50 %	851,61 MJ	
Pravděpodobnost	<u>30 %</u>	255,48 MJ
Očekávaná současná hodnota		<u>892,36 MJ</u>

- A9. Očekávaná současná hodnota 892,36 MJ se liší od tradičního přístupu nejlepšího odhadu 902,73 MJ (60 procentní pravděpodobnost). Tradiční výpočet současné hodnoty aplikovaný na tento příklad vyžaduje rozhodnutí, který z možných časových průběhů peněžních toků použít, a tudíž neodráží pravděpodobnost jiných časových průběhů. To je proto, že diskontní sazba v tradičním výpočtu současné hodnoty neodráží časovou nejistotu.
- A10. Využití pravděpodobností je základním prvkem přístupu očekávaných peněžních toků. Někteří pochybují, zda použití pravděpodobností u vysoce subjektivních

- odhadů nepředstavuje větší přesnost, než ve skutečnosti existuje. Avšak správná aplikace tradičního přístupu (jak je popsán v odstavci A6) vyžaduje tytéž odhady a subjektivitu, aniž by však nabízela průhlednost výpočtu, jakou nabízí přístup očekávaného peněžního toku.
- A11. Mnoho odhadů vytvořených v současné praxi už zahrnuje prvky očekávaných peněžních toků, i když neformálně. Navíc účetní se často setkávají s potřebou ocenit aktivum s využitím omezených informací o pravděpodobnostech možných peněžních toků. Například se účetní může setkat s touto situací:
- odhadovaná částka se pohybuje někde mezi 50 MJ a 250 MJ, ale žádná z částek v tomto rozsahu není pravděpodobnější než ostatní. Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok $150 \text{ MJ} [(50 + 250)/2]$;
 - odhadovaná částka se pohybuje někde mezi 50 a 250, a nejpravděpodobnější částka je 100 MJ. Avšak pravděpodobnost jednotlivých částek je neznámá. Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok $133,33 \text{ MJ} [(50 + 100 + 250)/3]$;
 - odhadovaná částka bude 50 MJ (10 procentní pravděpodobnost), 250 MJ (30 procentní pravděpodobnost) nebo 100 MJ (60 procentní pravděpodobnost). Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok $140 \text{ MJ} [(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.
- A12. Aplikace přístupu očekávaného peněžního toku podléhá omezení prospěch vers. náklady. V některých případech může mít účetní jednotka k dispozici velké množství dat a může být schopna vytvořit řadu scénářů peněžních toků. V jiných případech může být schopna pouze obecných prohlášení o variabilitě peněžních toků bez vynaložení významných nákladů. Účetní jednotka musí zvážit náklady na získání dalších informací proti nárůstu spolehlivosti ocenění, který tyto další informace přinesou.
- A13. Někteří se domnívají, že techniky očekávaného peněžního toku jsou nevhodné pro oceňování jednotlivých položek nebo položek s omezeným počtem možných výsledků. Nabízejí příklad aktiva s dvěma možnými výsledky: 90 procentní pravděpodobnost, že peněžní tok bude mít hodnotu 10 MJ, a 10 procentní pravděpodobnost peněžního toku 1 000 MJ. Po zjištění, že očekávaný peněžní tok je 109 MJ, namítají, že tato částka nepředstavuje žádnou z obou částek, která bude nakonec zaplacená.
- A14. Takové tvrzení odráží skrytý nesouhlas s cílem ocenění. Pokud je cílem akumulace nákladů, které mají být vynaloženy, očekávané peněžní toky nemusí vést k reprezentativnímu odhadu očekávaných nákladů. Avšak tento standard se zabývá vyčíslením zpětně získatelné částky aktiva. Zpětně získatelná částka aktiva v tomto případě pravděpodobně nebude 10 MJ, i když to je nejpravděpodobnější peněžní tok. To je proto, že ocenění 10 MJ nezahrnuje nejistotu peněžního toku v ocenění aktiva. Místo toho je nejistý peněžní tok prezentován, jako by byl jistým peněžním

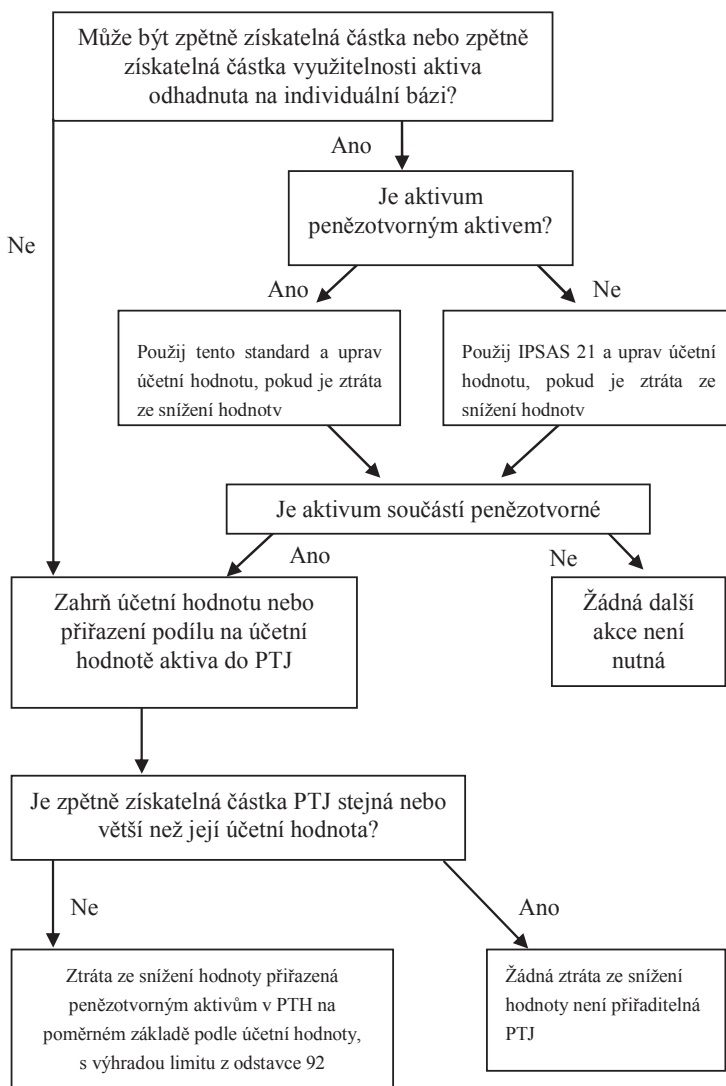
tokem. Žádná racionálně uvažující účetní jednotka by neprodala aktivum s těmito charakteristikami za 10 MJ.

Diskontní sazba

- A15. Kterýkoli přístup účetní jednotka přijme pro vyčíslení hodnoty užívání aktiva, úroková sazba použitá k diskontování peněžních toků by neměla odrážet rizika, o která je odhadovaný peněžní tok upraven. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát.
- A16. Pokud není specifická sazba aktiva k dispozici přímo z trhu, použije účetní jednotka náhradní odhad diskontní sazby. Účelem je odhadnout, je-li to možné, tržní zhodnocení:
- (a) časové hodnoty peněz za období do konce doby použitelnosti aktiva; a
 - (b) faktorů (b), (d) a (e) popsaných v odstavci A1, v rozsahu, v jakém tyto faktory nezpůsobily úpravy při nastavování odhadovaných peněžních toků.
- A17. Jako východisko takového odhadu může účetní jednotka vzít v úvahu tyto sazby:
- (a) vážený průměr nákladů kapitálu účetní jednotky stanovený za použití technik, jako je Capital Asset Pricing Model;
 - (b) přírůstková výpůjční úroková sazba účetní jednotky; a
 - (c) jiné tržní úrokové sazby.
- A18. Tyto sazby však musí být upraveny:
- (a) aby vyjádřily způsob, kterým by trh stanovil specifická rizika spojená s odhadovanými peněžními toky daného aktiva; a
 - (b) aby vyloučily rizika, která nejsou relevantní pro odhadované peněžní toky aktiva nebo o která byly odhadované peněžní toky již upraveny.
- A19. Diskontní sazba je nezávislá na kapitálové struktuře účetní jednotky a na způsobu financování nákupu aktiva účetní jednotkou, protože budoucí peněžní toky, u nichž se očekává, že vzniknou z aktiva, nezávisí na způsobu, kterým účetní jednotka financuje nákup daného aktiva.
- A20. Odstavec 60 požaduje, aby použitá diskontní sazba byla sazbou před zdaněním. Proto je-li základem sazba po dani, tento základ je upraven tak, aby vyjádřil sazbu před dani.
- A21. Účetní jednotka obvykle používá pro odhad hodnoty z užívání aktiva jedinou diskontní sazbu. Účetní jednotka však použije samostatné diskontní sazby pro rozdílná budoucí období, když je hodnota z užívání citlivá na rozdíly v rizicích v rozdílných obdobích nebo na časovou strukturu úrokových sazeb.

Individuální aktivum v peněžotvorné jednotce (PTJ)

Pro zjednodušení a objasnění tento diagram předpokládá, že jakékoli aktivum, které je součástí PTJ také přispívá potenciálu využitelnosti nepeněžotvorných činností. Když aktivum přispívá pouze potenciálu využitelnosti jedné nebo více PTJ, ale nikoli nepeněžotvorným činnostem, účetní jednotka je odkazována na příslušný mezinárodní a národní účetní standard zabývající se takovými okolnostmi v souladu s odstavcem 96.



Změny jiných IPSAS

IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“ je změněn takto (zrušený text je přeškrtnut a nový text je podtržen)

Odstavce 4 a 5 jsou změněny:

4. Účetní jednotky veřejného sektoru, které drží peněžotvorná aktiva, jak jsou definována v odstavci 14, použijí ~~Mezinárodní účetní standard IAS 36 „Snížení hodnoty aktiv“~~ IPSAS 26, „Snížení hodnoty peněžotvorných aktiv“. Účetní jednotky veřejného sektoru, které drží nepeněžotvorná aktiva, použijí na ně požadavky tohoto standardu.
5. Tento standard vylučuje ze svého rozsahu působnosti snížení hodnoty aktiv, která jsou řešena jiným IPSAS. PVS použijí IAS 36, a tudíž nejsou v rozsahu působnosti ustanovení tohoto standardu. Ostatní účetní jednotky veřejného sektoru jiné než PVS, použijí ~~IAS 36~~ IPSAS 26 „Snížení hodnoty peněžotvorných aktiv“ na svá peněžotvorná aktiva a tento standard použijí na nepeněžotvorná aktiva. Odstavce 6 až 13 vysvětlují rozsah působnosti tohoto standardu podrobněji.

Odstavec 14 je změněn:

Peněžotvorná aktiva jsou aktiva držena, aby vytvářela s prvotním cílem tvořit komerční výnos.

Odstavec 16 je zrušen:

16. Peněžotvorná aktiva jsou taková aktiva, která jsou držena, aby přinesla komerční výnos. Aktivum vytváří komerční výnos, když je zapojeno způsobem, který odpovídá témuž aktivu, pokud by bylo užíváno ziskově orientovanou účetní jednotkou. Držba aktiva za účelem tvorby „komerčního výnosu“ ukazuje, že účetní jednotka zamýšlí vytěžit kladné peněžní přítoky z tohoto aktiva (nebo z jednotky, jejíž je aktivum součástí) a získat výnos, který vyjadřuje riziko vyvolané držbou tohoto aktiva.

Následující odstavce jsou přidány:

- 16A. Peněžotvorná aktiva jsou taková aktiva, jejichž prvotním cílem je jejich držení s cílem přinést komerční výnos. Aktivum vytváří komerční výnos, když je zapojeno způsobem, který odpovídá témuž aktivu, pokud by bylo užíváno ziskově orientovanou účetní jednotkou. Držba aktiva za účelem tvorby komerčního výnosu ukazuje, že účetní jednotka zamýšlí vytěžit kladné peněžní přítoky z tohoto aktiva (nebo z peněžotvorné jednotky, jejíž je aktivum součástí) a získat komerční výnos, který vyjadřuje riziko vyvolané držbou tohoto aktiva. Aktivum může být drženo s prvotním cílem tvořit komerční výnos, třebaže nesplňuje tento cíl během

- určitého účetního období. Naopak, aktivum může být nepeněžotvorným aktivem, třebaže by mohl být dokonce přerušován nebo vytvářen komerční výnos během určitého účetního období. Pokud není uvedeno jinak, odkazy na aktivum nebo aktiva v následujících odstavcích tohoto standardu jsou odkazy na nepeněžotvorná aktiva.
- 16B. Existuje určité množství okolností, za nichž účetní jednotky veřejného sektoru mohou držet nějaké aktivum s prvotním cílem tvořit komerční výnos, i když většina aktiv není pro tento účel držena. Například nemocnice může stavět budovu pro platící pacienty. Peněžotvorná aktiva účetní jednotky veřejného sektoru mohou být provozována nezávisle na nepeněžotvorných aktivech této účetní jednotky. Například pozemkový úřad může mít vybírat poplatky za registraci pozemků nezávisle na oddělení pro pozemkové záležitosti.
- 16C. Při určitých příležitostech může aktivum vytvářet peněžní toky, i když je prvotně drženo za účelem poskytování služeb. Například závod na likvidaci odpadů je provozován, aby zajistil bezpečnou likvidaci zdravotního odpadu vyprodukovaného nemocnicemi ovládanými státem. Tento závod se ale také na komerční bázi zabývá malým množstvím zdravotního odpadu vytvořeného jinými, soukromými nemocnicemi. Nakládání se zdravotním odpadem ze soukromých nemocnic je nepodstatný v rámci aktivit závodu a aktiva, která vytvářejí peněžní toky, nemohou být odlišeny od nepeněžotvorných aktiv.
- 16D. Při jiných příležitostech aktivum může vytvářet peněžní toky a rovněž může být použito pro nepeněžotvorné účely. Veřejná nemocnice má například deset oddělení, z nichž devět se využívá pro platící pacienty na komerční bázi a zbývající je využíván pro neplatící pacienty. Pacienti obojího typu oddělení společně užívají další nemocniční zařízení. (například provozní vybavení). Rozsah, v němž je aktivum drženo s cílem poskytovat komerční výnos musí být zvažován při určování, zda účetní jednotka bude používat ustanovení tohoto standardu nebo IPSAS 26. Pokud, jak je tomu v tomto příkladu, je nepeněžotvorná složka nepodstatnou složkou v rámci celku, účetní jednotka použije spíše IPSAS 26 než tento standard.
- 16E. V některých případech nemusí být jasné, zda je prvotním cílem držení aktiva komerční výnos. V takových případech je nutné zhodnotit významnost peněžních toků. Může být obtížné určit, zda rozsah, jímž aktivum vytváří peněžní toky je tak významné, aby byl vhodný spíše tento standard nebo IPSAS 26. Pro určení, který standard bude použit, je vyžadován úsudek. Účetní jednotka vypracuje kritéria tak, aby mohl být úsudek použit v souladu s definicí peněžotvorných a nepeněžotvorných aktiv a s příslušným návodem v odstavcích 16A-16E. Odstavec 67B požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila kritéria použitá pro vytváření tohoto úsudku. Daný obecný cíl většiny účetních jednotek veřejného sektoru jiných než PVS se vychází z předpokladu, že jsou aktiva nepeněžotvorná, a tudíž bude použit IPSAS 21.

Odstavec 67 je vyznačený tučným písmem:

67. **K překlasifikování aktiva z peněžotvorných aktiv do nepeněžotvorných aktiv nebo z nepeněžotvorných aktiv do aktiv peněžotvorných dojde pouze tehdy, existuje-li jasný důkaz, že takovéto překlasifikování je vhodné. Překlasifikování samo o sobě nutně nevyvolá test na snížení hodnoty nebo na zvrát ztráty ze snížení hodnoty. Naproti tomu známka toho, že je vhodné testovat snížení hodnoty nebo zvrát ztráty ze snížení hodnoty, vyplývá, jako z minima, z náznaků příslušných pro dané aktivum po překlasifikaci uvedených v seznamu.**

Následující odstavce jsou přidány:

- 67A. Existují okolnosti, za nichž se účetní jednotky veřejného sektoru mohou rozhodnout, že je vhodné překlasifikovat nepeněžotvorné aktivum na peněžotvorné aktivum. Například čistička odpadních vod byla prvotně postavena, aby čistila odpadní vody z jednotky sociálního bydlení, již nevznikají žádné výlohy. Jednotka sociálního bydlení byla zbourána a parcela bude zastavěna pro průmyslové a obchodní účely. Ve světle tohoto rozhodnutí se tato účetní jednotka veřejného sektoru rozhodla překlasifikovat čističku odpadních vod na peněžotvorné aktivum.
- 67B. Účetní jednotka zveřejní kritéria pro odlišení nepeněžotvorných aktiv od peněžotvorných aktiv vypracovaná touto účetní jednotkou.

Ve Zdůvodnění závěrů jsou změněny tyto odstavce:

- C4 IAS 36 na účetní jednotce požaduje, aby stanovila hodnotu z užívání jako současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních toků, které se očekávají ze stálého používání aktiva nebo peněžotvorné jednotky a z jeho pozbytí ke konci jeho doby použitelnosti. Využitelný potenciál peněžotvorných aktiv vyjadřuje jejich schopnost vytvářet budoucí peněžní toky. IPSAS 26 „Snížení hodnoty peněžotvorných aktiv“ vychází z IAS 36. Požadavky IAS 36 IPSAS 26 jsou použitelné na peněžotvorná aktiva držaná účetními jednotkami veřejného sektoru. Tento standard na účetních jednotkách vyžaduje použití IAS 36 IPSAS 26 pro zachycení peněžotvorných aktiv ve veřejném sektoru.

Ve Zdůvodnění závěrů je následující odstavec zrušen:

- ~~C20. Tento standard požaduje, aby snížení hodnoty peněžotvorných aktiv bylo řešeno podle IAS 36. IAS 36 se používá na pozemky, budovy a zařízení vedené v přeceněných částkách. Proto tedy ani tento standard neosvobozuje peněžotvorné pozemky, budovy a zařízení vedené v přeceněných částkách od testu na snížení hodnoty.~~

Implementační příručka

Obsah

PŘÍKLAD 1 – Identifikace peněžotvorných jednotek

A – Snížení poptávky týkající se účetní jednotky s jedním produktem

B – Účetní jednotka – vládní letecký přepravce, který pronajímá letadlo

C – Drtička v účetní jednotce na likvidaci odpadů

D – Linky poskytované autobusovou společností

PŘÍKLAD 2 – Výpočet hodnoty z užívání a uznání ztráty ze snížení hodnoty

PŘÍKLAD 3 – Zvrat ztráty ze snížení hodnoty

PŘÍKLAD 4 – Nepeněžotvorné aktivum, které přispívá peněžotvorné jednotce

PŘÍKLAD 5 – Zahnutí uznaných závazků do výpočtu zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky

PŘÍKLAD 6 – Účetní řešení jednotlivého aktiva v peněžotvorné jednotce závislé na tom, zda může být stanovena zpětně získatelná částka

Tato příručka doprovází IPSAS 26, avšak není jeho součástí. Všechny příklady předpokládají, že u účetních jednotek, kterých se příklady týkají, nedošlo k jiným transakcím, než k těm, které jsou popsány.

Většinu aktiv držných účetními jednotkami veřejného sektoru představují nepeněžotvorná aktiva a účetní zachycení jejich snížení hodnoty bude převzato podle IPSAS 21.

Za takových okolností, kdy je aktivum drženo účetní jednotkou veřejného sektoru s cílem tvorby komerčního výnosu, budou použita ustanovení tohoto standardu. Většina peněžotvorných aktiv vznikne při podnikatelských aktivitách prováděných vládními agenturami, které nesplňují definici podniku veřejné správy (PVS). Příkladem je výrobní semena fungující na komerčním základě, která je součástí zemědělské výzkumné jednotky.

Pro účely všech těchto příkladů účetní jednotka veřejného sektoru, která není PVS, provádí komerční aktivity.

Příklad 1 – Identifikace peněžotvorné jednotky

Účelem tohoto standardu je:

- (a) naznačit jak se identifikují peněžotvorné jednotky za různých situací; a
- (b) upozornit na určité faktory, které může účetní jednotka zvážit při identifikaci peněžotvorné jednotky, do níž aktivum patří.

A – Snížení poptávky týkající se účetní jednotky s jedním produktem

Východiska

IG1. Vláda má podnik veřejných služeb - elektrárnu. Tato elektrárna má dva turbínové generátory v jediném elektrárenském provozu. V běžném účetním období je většina výrobních závodů v dané oblasti zavřena a poptávka po elektřině byla podstatně snížena. Důsledkem toho vláda uzavřela jeden z generátorů.

Rozbor

IG2. Samostatný turbínový generátor nevytváří peněžní toky sám o sobě. Proto je peněžotvornou jednotkou pro stanovení snížení hodnoty elektrárna jako celek.

B – Účetní jednotka – vládní letecký přepravec, která pronajímá letadlo

Východiska

IG3. M je letecký přepravec vládní jednotky. Provozuje tři letadla, přistávací dráhu, několik hangárů a jiných budov, včetně vybavení na údržbu a tankování. Z důvodu poklesu poptávky po jeho službách M pronajímá jedno letadlo na pětileté období jednotce soukromého sektoru. Podle podmínek pronájmu je na M požadováno, aby umožnil nájemci používat přistávací dráhu a byl odpovědný za veškerou údržbu letadla.

Rozbor

IG4. Kvůli podmínkám pronájmu nemůže být pronajaté letadlo považováno za aktivum vytvářející peněžní přítoky, které jsou převážně nezávislé na peněžních přítocích z M jako celku. Proto je pravděpodobné, že peněžotvornou jednotkou, k níž letadlo náleží, je M jako celek.

C – Drtička v účetní jednotce na likvidaci odpadů

IG5. Městský úřad provozuje účetní jednotku na likvidaci odpadů, která vlastní drtičku, která napomáhá jeho aktivitám spojeným s likvidací odpadů. Drtička může být prodána pouze za cenu šrotu a nevytváří peněžní přítoky, které by byly převážně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv této jednotky na likvidaci odpadů.

IG6. Není možné odhadnout zpětně ziskatelnou částku drtičky, protože její hodnota z užívání nemůže být stanovena a pravděpodobně se liší od hodnoty šrotu. Proto

účetní jednotka odhaduje zpětně ziskatelnou částku peněžotvorné jednotky, do níž drtička patří, tj. účetní jednotka na likvidaci odpadů jako celek.

D – Linky provozované autobusovou společností

- IG7. Státní autobusová společnost poskytuje samosprávě služby podle smlouvy, která specifikuje minimální službu na každé z pěti samostatných linek. Aktiva vyčleněná pro každou linku a peněžní toky z každé linky mohou být identifikovány samostatně. Jedna z linek je provozována s podstatnou ztrátou.
- IG8. Protože účetní jednotka si nemůže dovolit omezit jakoukoli z autobusových linek, jsou nejnižší úrovní identifikovatelných peněžních přítoků, které jsou převážně nezávislé na peněžních tocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv, peněžní přítoky vytvořené pěti linkami dohromady. Peněžotvornou jednotkou je autobusová společnost jako celek.

Příklad 2 – Výpočet hodnoty z užívání a uznání ztráty ze snížení hodnoty

Východiska a výpočet hodnoty z užívání

- IG9. Počátkem roku 20X0 vláda R prostřednictvím svého ministerstva energetiky spustila do provozu elektrárnu, která je postavena za 250 miliónů MJ.
- IG10. Počátkem roku 20X4 byly uvedeny do provozu elektrárny postavené konkurencí, což vedlo ke snížení výnosů vytvořených elektrárnou vlády R. Ke snížení výnosů došlo proto, že se snížilo množství vyrobené elektřiny oproti očekávání a také proto, že klesly ceny elektřiny a že se oproti očekávání snížila záložní kapacita.
- IG11. Snížení výnosů je důkazem, že ekonomická výkonnost aktiva je horší než se očekávalo. V důsledku toho se na vládě R požaduje, aby stanovila zpětně ziskatelnou částku tohoto aktiva.
- IG12. Vláda R pro elektrárnu používá rovnoměrné odpisování po dobu 20 let a nepředpokládá žádnou zbytkovou hodnotu.
- IG13. Není možné stanovit reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej elektrárny. Zpětná ziskatelnost tedy může být stanovena pouze pomocí výpočtu hodnoty z užívání. Aby určil hodnotu z užívání elektrárny (viz tabulku 1), vláda R:
- připraví prognózu peněžních toků založenou na nejaktuálnějších finančních rozpočtech/prognózách na příštích pět let (roky 20X5 – 20X9) schválených vedením;
 - odhadne následující peněžní toky (roky 20Y0-20Y9) založené na klesajících mírách růstu v rozsahu od -6 procent per anum do -3 procent per anum; a

- (c) zvolí diskontní sazbu 6 procent, která představuje míru, která vyjadřuje aktuální tržní odhady časové hodnoty peněz specifická rizika elektrárny vlády R.

Uznání a vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty

IG14. Zpětně získatelná částka elektrárny vlády R je 121,1 miliónu MJ.

IG15. Vláda R srovnává zpětně získatelnou částku elektrárny s její účetní hodnotou (viz tabulku 2).

IG16. Protože účetní hodnota převyšuje zpětně získatelnou částku o 78,9 miliónu MJ, je uznána ztráta ze snížení hodnoty 78,9 miliónu MJ přímo do přebytku nebo schodku.

Tabulka 1 – Výpočet hodnoty z užívání elektrárny vlády R ke konci roku 20X4

Rok	Dlouhodobé míry růstu	Budoucí peněžní toky	Faktor současné hodnoty pro 6% diskontní sazbu ¹	Diskontované peněžní toky (mil. MJ)
20X5 (n=1)		16,8 ²	0,94340	15,8
20X6		14,4	0,89000	12,8
20X7		14,2	0,83962	11,9
20X8		14,1	0,79209	11,2
20X9		13,9	0,74726	10,4
20Y0	(6%)	13,1 ³	0,70496	9,2
20Y1	(6%)	12,3	0,66506	8,2
20Y2	(6%)	11,6	0,62741	7,3
20Y3	(5%)	11,0	0,59190	6,5
20Y4	(5%)	10,5	0,55839	5,9
20Y5	(5%)	10,0	0,52679	5,3
20Y6	(4%)	9,6	0,49697	4,8
20Y7	(4%)	9,2	0,46884	4,3
20Y8	(3%)	8,9	0,44230	3,9
20Y9	(3%)	8,6	0,41727	3,6
Hodnota z užívání				121,1

¹ Faktor současné hodnoty je vypočten jako $k = 1/(1+a)^n$, kde a = diskontní míra a n = diskont za období

² Vychází z nejlepšího odhadu projekce čistých peněžních toků provedeného vedením.

³ Založeno na extrapolaci peněžních toků minulých období při použití klesajících měr růstu.

**Tabulka 2 – Výpočet ztráty ze snížení hodnoty elektrárny vlády R
k počátku roku 20X5**

Začátek 20X5	Celkem (mil. MJ)
Historické náklady	250,0
Oprávký (20X4)	(50,0)
Účetní hodnota	<hr/> 200,0
Účetní hodnota po ztrátě ze snížení hodnoty	<hr/> 121,1
Ztráta ze snížení hodnoty	<hr/> <hr/> (78,9)

Příklad 3 – Zvrat ztráty ze snížení hodnoty

Tento příklad vychází z údajů o Vládě R, jak jsou uvedeny v Příkladu 2, s doplňujícími informacemi poskytnutými tímto příkladem. V tomto příkladu jsou ignorovány daňové dopady.

Východiska

IG17. V roce 1996 někteří konkurenti uzavřeli elektrárnu a to znamenalo, že negativní dopad na výnosy vlády R byl menší, než ten, který byl plánovaný ke konci roku 2004. Z této příznivé změny vyplynul pro vládu R požadavek, aby opětovně odhadla zpětně ziskatelnou částku elektrárny.

IG18. Výpočty obdobné těm z příkladu 2 ukazují, že zpětně ziskatelná částka elektrárny je nyní 157,7 miliónu MJ.

Zvrat ztráty ze snížení hodnoty

IG19. Vláda R srovnává tuto zpětně ziskatelnou částku s čistou účetní hodnotou elektrárny a ruší část ztráty ze snížení hodnoty dříve uznané v příkladu 2.

Příklad 4—Nepeněžotvorné aktivum, které přispívá peněžotvorné jednotce

Východiska

IG20. Veřejná nemocnice provozuje zobrazovací zařízení na magnetickou resonanci (MRI), které je primárně používáno oddělením pro neplatící pacienty. Z 20 % je však využíváno pro platící pacienty. Tito platící pacienti jsou ubytováni a ošetřováni ve zvláštní budově, která zahrnuje oddělení, operační sál a množství zařízení používaná pouze pro platící pacienty. Účetní hodnota budovy a zařízení k 31. prosinci 2006 činí 30 000 MJ. Není možné odhadnout zpětně ziskatelnou částku budovy a položek zařízení na individuálním základě. Budova a zařízení jsou tudíž považovány za peněžotvornou jednotku (PTJ). K 1. lednu 2006 měl MRI skener účetní hodnotu 3 000 MJ. Pro MRI skener je k 31. prosinci 2006 uznán odpis ve výši 600 MJ. Jelikož došlo k významnému technologickému pokroku v této oblasti, je k 31. prosinci 2006 MRI skener testován na snížení hodnoty a je stanovena ztráta ze snížení hodnoty 400 MJ, tzn. účetní hodnota tohoto MRI skeneru k 31. prosinci 2006 činí 2 000 MJ.

Stanovení zpětně ziskatelné částky peněžotvorné jednotky

IG21. Během daného roku došlo v nemocnici k podstatnému snížení počtu platících pacientů. PTJ je tudíž testována na snížení hodnoty. Zpětně ziskatelná částka PTJ vycházející z její hodnoty z užívání je stanovena ve výši 27 400 MJ. 20 % revidované účetní hodnoty MRI skeneru (400 MJ) je přiřazeno účetní hodnotě PTJ před stanovením ztráty ze snížení hodnoty (3 000 MJ). Ztráta ze snížení hodnoty je přiřazena budově a zařízení poměrně na základě jejich účetních hodnot. Žádná

další ztráta ze snížení hodnoty není přiřazena MRI skeneru, protože byla již stanovena podle požadavků IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“.

Příklad 5 – Zahrnutí uznaných závazků do výpočtu zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky

Východiska

IG22. Městský úřad provozuje skládku odpadů a požaduje se na něm, aby uvedl místo do původního stavu po ukončení jejího provozu. Náklady na uvedení do původního stavu zahrnují přemístění svrchní zeminy, která musí být přemístěna před zahájením provozu skládky. Rezerva na náklady na přemístění svrchní zeminy byla uznána v okamžiku, kdy byla tato zemina přesunuta. Částka zahrnutá do rezervy byla uznána jakou součást pořizovacích nákladů skládky a je tudíž odpisována po dobu použitelnosti této skládky. Účetní hodnota rezervy na uvedení skládky do původního stavu je 500 MJ a představuje současnou hodnotu nákladů na toto uvedení do původního stavu.

Testování na snížení hodnoty

IG23. Městský úřad testuje skládku na snížení hodnoty. Peněžotvornou jednotkou je skládka jako celek. Vedení obdrželo různé nabídky na odkup skládky za přibližnou cenu 800 MJ. Tato cena odráží skutečnost, že kupující převezme závazek uvést svrchní zeminu na původní místo. Náklady na pozbytí skládky jsou nepatrné. Hodnota z užívání skládky činí přibližně 1 200 MJ bez nákladů na uvedení do původního stavu. Účetní hodnota skládky je 1 000 MJ.

IG24. Reálná hodnota peněžotvorné jednotky snížená o náklady na prodej činí 800 MJ. Tato částka zahrnuje náklady na uvedení do původního stavu, na které již byla vytvořena rezerva. V důsledku toho je hodnota z užívání peněžotvorné jednotky stanovena až po zvážení nákladů na uvedení do původního stavu a je odhadnuta na výši 700 MJ (1 200 MJ minus 500 MJ). Účetní hodnota peněžotvorné jednotky je 500 MJ, což je účetní hodnota skládky (1 000 MJ) snížená o účetní hodnotu rezervy na uvedení do původního stavu (500 MJ). Zpětně získatelná částka této peněžotvorné jednotky tedy převyšuje její účetní hodnotu.

Příklad 6 - Účetní řešení jednotlivého aktiva v penězotvorné jednotce závislé na tom, zda může být stanovena zpětně získatelná částka

Východiska

IG25. Odpadní jímka v čističce vody byla fyzicky poškozena, ale stále pracuje, i když ne tak, jak tomu bylo před poškozením. Reálná hodnota odpadní jímky snižená o náklady na prodej je nižší než její účetní hodnota. Odpadní jímka nevytváří nezávislé peněžní přítoky. Nejmenší identifikovatelnou skupinou aktiv, která obsahuje odpadní jímku a vytváří peněžní přítoky, které jsou převážně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv je čistička, do níž odpadní jímka patří. Zpětně získatelná částka čističky ukazuje, že čistička jako celek nemá sníženou hodnotu.

Zpětně získatelná částka odpadní jímky nemůže být stanovena

IG26. Předpoklad 1: rozpočty/prognózy schválené vedením neodrážejí závazek vedení nahradit odpadní jímku.

IG27. *Zpětně získatelná částka samotné odpadní jímky nemůže být stanovena, protože hodnota z užívání odpadní jímky:*

- (a) *se může lišit od její reálné hodnoty snížené o náklady na prodej; a*
- (b) *může být stanovena pouze pro penězotvornou jednotku, do níž odpadní jímka náleží (čistička).*

Čistička nemá sníženou hodnotu. Proto se ani pro odpadní jímku neuznává ztráta ze snížení hodnoty. Bez ohledu na to musí účetní jednotka přehodnotit dobu odpisování nebo odpisovou metodu čističky. Bude vyžadována nejspíš kratší doba odpisování nebo rychlejší odpisová metoda, aby odrážela zbývající dobu životnosti odpadní jímky nebo způsob, jímž se očekává, že ekonomický prospěch bude spotřebován účetní jednotkou.

Zpětně získatelná částka odpadní jímky může být stanovena

IG28. Předpoklad 2: Rozpočty/prognózy schválené vedením odrážejí závazek vedení nahradit odpadní jímku a prodat ji v blízké budoucnosti. Peněžní toky ze stálého užívání odpadní jímky až do jejího vyřazení jsou odhadovány jako zanedbatelné.

IG29. *Hodnota z užívání odpadní jímky může je odhadována jako blízká reálné hodnotě snížené o náklady na prodej. Proto může být zpětně získatelná částka odpadní jímky stanovena a nebere se v úvahu pro penězotvornou jednotku, k níž odpadní jímka náleží (tj. výrobní linka). Protože je reálná hodnota odpadní jímky snižená o náklady na prodej je menší než její účetní hodnota, je uznána ztráta ze snížení hodnoty odpadní jímky.*

Zdůvodnění závěrů

Zdůvodnění závěrů doprovázejí tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor, ale nejsou jeho součástí.

Úvod

BC1. Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) vydala IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“ v prosinci 2004. IPSAS 21 stanovuje postupy, které účetní jednotka použije, aby určila, zda nepeněžotvorné aktivum má sníženou hodnotu stanovuje, jak je snížení hodnoty vykazováno a vyčísleno. Většina aktiv ve veřejném sektoru jsou nepeněžotvornými aktivy a vypracované požadavky na uznávání a vyčíslování mají za následek řadu rozdílů mezi IPSAS 21 a Mezinárodním účetním standardem IAS 36 „Snížení hodnoty aktiv“.

Nutnost tohoto standardu

BC2. IPSAS 21 odkazoval čtenáře na IAS 36, aby mohli stanovit, zda peněžotvorná aktiva mají sníženou hodnotu, a aby mohli účetně zachytit uznání a vyčíslení každého snížení hodnoty. Zahrnutí požadavků a návodu na snížení hodnoty peněžotvorných aktiv do nějakého IPSAS je přínosem, takže účetní jednotky veřejného sektoru nemusí odkazovat na IAS 36, když má účetní jednotka peněžotvorná aktiva. Navíc ve veřejném sektoru existuje množství sporných otázek týkajících se snížení hodnoty. Ty zahrnují:

- (a) zda mají být v rozsahu působnosti peněžotvorné pozemky, budovy a zařízení vedené podle modelu přecenění z IPSAS 17 „Pozemky, budovy a zařízení“;
- (b) odlišení peněžotvorných a nepeněžotvorných aktiv;
- (c) překlasifikace peněžotvorného aktiva na nepeněžotvorné aktivum a naopak;
a
- (d) nakládání s nepeněžotvorným aktivem v peněžotvorné jednotce z důvodu snížení hodnoty.

Vyloučení pozemků, budov a zařízení vedených přeceněnými částkami a nehmotných aktiv, která jsou pravidelně přeceňována na reálnou hodnotu

BC3. Rozsah působnosti IPSAS 21 vylučuje nepeněžotvorné pozemky, budovy a zařízení vedené přeceněnými částkami podle modelu přecenění z IPSAS 17. Zdůvodnění závěrů IPSAS 21 stanovují, že IPSASB je toho názoru, že aktiva vedená přeceněnými částkami podle modelu přecenění z IPSAS 17 budou přeceňována s dostatečnou pravidelností, aby se zajistilo, že jsou vedena v částkách, které nejsou podstatně odlišné od jejich reálné hodnoty k datu vykazování, a aby bylo vzato v úvahu každé snížení hodnoty při takovém

oceňování. IPSASB tudíž zvážil, zda podobné vyloučení z rozsahu působnosti by mělo být zahrnuto i v tomto IPSAS.

- BC4. IPSASB uznal, že pozemky, budovy a zařízení podle modelu přecenění jsou v rámci působnosti IAS 36, a zvážil názor, aby byl návod pro stanovení ztrát ze snížení hodnoty pro taková aktiva vhodný pro účetní jednotky veřejného sektoru s aktivy v režimu modelu přecenění. IPSASB poznamenává, že v IAS 36 v případech, kdy je reálná hodnota položka pozemků, budov a zařízení jeho tržní hodnotou, maximální částkou snížení hodnoty jsou náklady pozbytí. Ve zdůvodnění závěrů IPSAS 21 je uvedeno, že „IPSASB je toho názoru, že ve většině případů tyto náklady nebudou významné a z praktického hlediska není nezbytné vyčíslovat zpětně získatelnou částku využitelnosti aktiva a uznávat ztrátu ze snížení hodnoty na náklady pozbytí nepeněžotvorného aktiva“. IPSASB zvážil, že je nepravděpodobné, aby náklady pozbytí byly významné pro peněžotvorná aktiva.
- BC5. Pro specializovaná peněžotvorná aktiva, kde reálná hodnota nebyla odvozena od tržní hodnoty, IAS 36 požaduje, aby byla odhadnuta zpětná získatelnost pomocí hodnoty z užívání. Protože hodnota z užívání je založena na projekci peněžních toků, mohla by být podstatně větší nebo nižší než účetní hodnota. Tento rozbor je důležitý rovněž ve veřejném sektoru. Je ovšem otázkou, zda účetní jednotky veřejného sektoru drží specializovaná aktiva, která vyhovují definici peněžotvorných aktiv z tohoto standardu.
- BC6. IPSASB zůstává u názoru, že by bylo obtížné uložit požadavek na testování snížení hodnoty navíc k existujícímu požadavku IPSAS 17, že aktiva budou přeceněna s dostatečnou pravidelností, aby se zajistilo, že jsou vedena částkou, která není k datu vykazování podstatně odlišná od jejich reálné hodnoty. Proto, po pečlivé úvaze, IPSASB došel k závěru, že soulad s IPSAS 21 by měl mít přednost nad sblížením s IAS 36 a že pozemky, budovy a zařízení vedené podle modelu přecenění z IPSAS 17 by měly být vyloučeny z rozsahu působnosti tohoto standardu. V souladu s přístupem k pozemkům, budovám a zařízením jsou také vyloučena z rozsahu působnosti tohoto standardu nehmotná aktiva, která jsou pravidelně přeceňována na reálnou hodnotu.

Vyloučení goodwillu z rozsahu působnosti

- BC7. IAS 36 obsahuje rozsáhlé požadavky a návod týkající se snížení hodnoty goodwillu, přiřazení goodwillu peněžotvorným jednotkám a testování peněžotvorných jednotek s goodwillem na snížení hodnoty. IPSASB zvažoval, zda by měl být goodwill v rozsahu působnosti tohoto standardu. IPSASB dosud ještě nevydal IPSAS zabývající se kombinacemi účetních jednotek a považuje za pravděpodobné, že vznikne množství sporných otázek specifických pro veřejný sektor, pokud se uskuteční kombinace účetních jednotek veřejného sektoru, zejména zda může být vždy při kombinaci účetních jednotek veřejného sektoru identifikován nabyvatel. IPSASB došel k závěru, že by goodwill neměl být v rozsahu působnosti tohoto standardu. Podle hierarchie z IPSAS 3 „Účetní

pravidla, změny účetních odhadů a chyby“ jsou uživatelé odkazováni na požadavky příslušných mezinárodních nebo národních účetních standardů zabývajících se snížením hodnoty goodwillu, přiřazením goodwillu peněžotvorným jednotkám a testováním peněžotvorných jednotek s goodwillem na snížení hodnoty .

Odlišení peněžotvorných a nepeněžotvorných aktiv

BC8. IPSASB poznamenává, že některá aktiva mají jak peněžotvorné, tak i nepeněžotvorné charakteristiky. IPSASB zvažoval, zda přijme přístup založený na komponentech, který by umožnil určit peněžotvorné a nepeněžotvorné komponenty aktiva a podřídít jim odlišná řešení. IPSASB zamítl takový přístup z důvodu s ohledem na relaci mezi náklady a přínosy. IPSASB došel k závěru, že aktiva ve veřejném sektoru jsou obecně nepeněžotvorná a že rozbor jejich potenciálu využitelnosti je preferovanou základnou pro stanovení snížení hodnoty. Tento standard tudíž zahrnuje v odstavci 18 vyvratitelný předpoklad, že aktiva, která jsou jak peněžotvorná, tak i nepeněžotvorná, se řeší jako nepeněžotvorná aktiva.

Náznaky snížení hodnoty: tržní kapitalizace

BC9. IPSASB zvažoval, zda náznaky snížení hodnoty peněžotvorných aktiv držených účetními jednotkami veřejného sektoru, ať již jde o vnější nebo vnitřní informační zdroje, jsou obdobné jako náznaky v IAS 36. IPSASB došel k závěru, že náznaky z IAS 36 jsou případné, kromě toho náznaku, že účetní hodnota čistých aktiv účetní jednotky je vyšší než její tržní kapitalizace. IPSASB je toho názoru, že velice málo účetních jednotek veřejného sektoru, které nejsou PVS, bude vydávat nástroje vlastního kapitálu obchodované na trzích (deep markets) a že tudíž takový náznak bude relevantní pouze pro konsolidaci PVS.

Reálná hodnota snížená o náklady na prodej a vynucené prodeje

BC10. V komentáři k definici „reálné hodnoty snížené o náklady na prodej“ IAS 36 uvádí, že „reálná hodnota snížená o náklady na prodej neodráží vynucený prodej“, ale zahrnuje výhradu „pokud je vedení donuceno prodat bezodkladně“. IPSAS 26 neobsahuje tuto výhradu v odstavci 40, protože existuje jen velice málo okolností, za nichž by účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou PVS, byly přinuceny prodat bezodkladně, aby zachovaly trvání podniku (going concern).

Překlasifikace aktiv

BC11. Peněžotvorná aktiva se mohou stát nepeněžotvornými aktiva a naopak. IPSASB zvážil, za jakých okolností by měla být povolena překlasifikace aktiva z peněžotvorných do nepeněžotvorných aktiv. IPSASB dospěl k závěru, že překlasifikace se může uskutečnit, pouze když existuje jasný důkaz, že je to vhodné. IPSASB rovněž došel k závěru, že překlasifikace sama o sobě nevyvolává testování na snížení hodnoty nebo na zvrát snížení hodnoty. Místo toho by účetní

jednotka k následujícímu datu vykazování měla vyhodnotit případné náznaky, které následují po reklasifikaci, aby určila, zda je test potřebný. Tyto požadavky jsou uvedeny v odstavci 112.

Peněžotvorné jednotky

BC12. Jako je tomu u IAS 36, tam, kde není možné určit zpětně získatelnou částku pro nějaké samostatné aktivum, pak se určí zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky (PTJ) daného aktiva. Tato PTJ je nejmenší identifikovatelnou skupinou aktiv, která vytváří peněžní přítoky ze stálého užívání a která je převážně nezávislá na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv. IPSASB dospěl k závěru, že pojetí PTJ je pro peněžotvorná aktiva v kontextu veřejného sektoru vhodné.

Celopodniková aktiva

BC13. IAS 36 obsahuje požadavky týkající se celopodnikových aktiv. Celopodniková aktiva jsou definována v IAS 36 jako „aktiva jiná než goodwill, která přispívají budoucím peněžním tokům jak posuzované peněžotvorné jednotky, tak i ostatních peněžotvorných jednotek“ – tzn. celopodnikové aktivum přispívá pouze PTJ a nikoli nepeněžotvorným aktivitám. IPSASB zvažoval, zda by tento standard měl obsahovat požadavky na celopodniková aktiva, jak je definuje IAS 36.

BC14. Prvotním účelem účetních jednotek veřejného sektoru, které nejsou PVS, není tvorba komerčního výnosu. IPSASB tudíž bere v úvahu, že bude jen velice málo příležitostí, při nichž aktivum sdílené více různými činnostmi (jako je administrativní budova) přispívá potenciálu využitelnosti PTJ bez současného příspěvku potenciálu využitelnosti nepeněžotvorných aktivit. Proto se rozhodl, že není nezbytné v tomto standardu definovat celopodniková aktiva a ustanovovat požadavky, které by se jich týkaly. Odstavec 96 účetní jednotky odkazuje na příslušný mezinárodní a národní účetní standard zabývající se aktivy, která nevytvářejí peněžní toky nezávisle na jiných aktivech a jsou součástí více než jedné peněžotvorné jednotky, ale nepřispívají potenciálu využitelnosti nepeněžotvorných aktivit.

Nakládání s nepeněžotvornými aktivy v peněžotvorných jednotkách

BC15. Pravděpodobně existuje množství případů, kdy účetní jednotky veřejného sektoru drží nepeněžotvorná aktiva, která vedle nepeněžotvorných činností přispívají i potenciálu využitelnosti PTJ. IPSASB zvažoval přístup k nakládání s takovými nepeněžotvornými aktivy v PTJ. Především IPSASB zvažoval, zda je při srovnání účetní hodnoty PTJ s její zpětně získatelnou částkou vhodné zahrnout podíl účetní hodnoty nepeněžotvorného aktiva podle IPSAS 21 do účetní hodnoty PTJ následkem jakéhokoli testu na snížení hodnoty.

BC16. IPSASB dospěl k závěru, že podíl účetní hodnoty takového nepeněžotvorného aktiva by měl být zahrnut do účetní hodnoty PTJ. Tento podíl by se měl stanovit na poměrném základě podle potenciálu využitelnosti, kterým takové aktivum přispívá PTJ. Pokud je nepeněžotvorné aktivum ignorováno, může být účetní

SNÍŽENÍ HODNOTY PENĚZOTVORNÝCH AKTIV

hodnota PTJ podhodnocena a ztráty ze snížení hodnoty nemusejí být uznány. Protože však jakékoli snížení hodnoty nepeněžotvorného aktiva bude stanoveno podle IPSAS 21, nepeněžotvorné aktivum bude odepsáno na svou zpětně získatelnou částku využitelnosti. Proto by neměla být žádná další ztráta ze snížení hodnoty aplikována na nepeněžotvorné aktivum. Všechny ztráty ze snížení hodnoty jsou přiřazeny na poměrném základě podle účetních hodnot peněžotvorným aktivům dané PTJ, s výhradou limitů z odstavce 92. Tento přístup je vyjádřen v odstavci 95.

Srovnání s IAS 36

IPSAS 26, „Snížení hodnoty peněžotvorných aktiv“ se zabývá snížením hodnoty peněžotvorných aktiv ve veřejném sektoru. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 26 a IAS 36 (2004) „Snížení hodnoty aktiv“ následují:

- IPSAS 26 se nepoužije pro peněžotvorná aktiva vedená přeceněnými částkami k datu vykazování podle modelu přecenění z Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor 17 „Pozemky, budovy a zařízení“. IAS 36 ze svého rozsahu působnosti peněžotvorné pozemky, budovy a zařízení vedené přeceněnými částkami k datu vykazování nevyklučuje.
- IPSAS 26 se nepoužije na nehmotná aktiva, která jsou pravidelně přeceňována na reálnou hodnotu. IAS 36 ze svého rozsahu působnosti nehmotná aktiva, která jsou pravidelně přeceňována na reálnou hodnotu, nevyklučuje.
- Goodwill je mimo rozsah působnosti IPSAS 26. IAS 36 obsahuje rozsáhlé požadavky a návod týkající se snížení hodnoty goodwillu, přiřazení goodwillu peněžotvorným jednotkám a testování peněžotvorných jednotek s goodwillem na snížení hodnoty.
- IPSAS 26 definuje peněžotvorná aktiva a obsahuje dodatečný komentář k odlišení peněžotvorných aktiv a nepeněžotvorných aktiv.
- Definice peněžotvorné jednotky je v IPSAS 26 oproti IAS 36 upravena.
- IPSAS 26 neobsahuje definici celopodnikových aktiv nebo požadavky týkající se takových aktiv. IAS 36 obsahuje definici celopodnikových aktiv a požadavky a návod na nakládání s nimi.
- IPSAS 26 neobsahuje účetní hodnotu čistých aktiv účetní jednotky, která by byla vyšší než tržní kapitalizace účetní jednotky, jakožto náznak snížení hodnoty. Účetní hodnota čistých aktiv účetní jednotky, která převyšuje její tržní kapitalizaci se v IAS 36 objevuje jako součást minimální sady náznaků snížení hodnoty.
- V IPSAS 26 se vynucený prodej neodráží v reálné hodnotě snížené o náklady na prodej. V IAS 36 se vynucený prodej v reálné hodnotě snížené o náklady na prodej odráží, pokud je vedení přinuceno prodat bezodkladně.
- IPSAS 26 obsahuje požadavky a návod na nakládání s nepeněžotvornými aktivy, která přispívají peněžotvorným jednotkám, jakož i nepeněžotvorným činnostem. IAS 36 se nezabývá nepeněžotvornými aktivy, která přispívají peněžotvorným jednotkám, jakož i peněžotvorným činnostem.
- IPSAS 26 obsahuje požadavky a návod týkající se překlasifikace aktiv z peněžotvorných na nepeněžotvorná a z nepeněžotvorných na peněžotvorná. IPSAS 26 rovněž požaduje na účetních jednotkách, aby zveřejnily vypracovaná kritéria pro odlišení peněžotvorných aktiv od nepeněžotvorných aktiv. V IAS 36 nejsou obdobné požadavky.
- IPSAS 26 v určitých případech používá odlišnou terminologii od IAS 36. Nejvýznamnějšími příklady jsou použití termínů výnos („revenue“), výsledovka („statement of financial performance“) a rozvaha („statement of financial position“). Ekvivalentními termíny v IAS 36 jsou výnos („income“), výsledovka („income statement“) a rozvaha („balance sheet“).

ÚVOD

Účetní standardy pro veřejný sektor

Mezinárodní výbor pro účetní standardy ve veřejném sektoru (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) vypracovává účetní standardy pro účetní jednotky veřejného sektoru, které se nazývají Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS). IPSASB uznává, že dosažení konzistentních a srovnatelných finančních informací napříč právními úpravami přináší významný prospěch a věří, že standardy IPSAS budou hrát klíčovou roli usnadňující dosažení tohoto přínosu. Přijetí standardů IPSAS vládami zlepší jak kvalitu, tak srovnatelnost finančních informací zveřejňovaných účetními jednotkami veřejného sektoru z celého světa.

Standardy IPSAS se vytvářejí pro využití jak účetními jednotkami, které aplikují účetnictví na akruální bázi tak i pro použití účetními jednotkami, které aplikují peněžní bázi účetnictví.

IPSASB uznává právo vlád a tvůrců standardů na národní úrovni vypracovávat směrnice a účetní standardy pro účetní výkaznictví. IPSASB pokládá tento standard za důležitý krok vpřed při zlepšování konzistentnosti a srovnatelnosti účetního výkaznictví na peněžní bázi a doporučuje přijetí tohoto standardu. Účetní závěrka by měla být označena za vyhovující tomuto standardu pouze za podmínky, že splní všechny požadavky Části 1.

IPSASB doporučuje vládám přecházet na akruální bázi účetnictví a harmonizovat národní požadavky se standardy IPSAS připravenými pro použití účetními jednotkami aplikujícími akruální bázi účetnictví. Účetní jednotky, které zamýšlejí v budoucnosti převzít akruální bázi účetnictví, mohou shledat užitečnými i jiné publikace IPSASB, zejména Studii č. 14 *Přechod na akruální bázi účetnictví: Návod pro vlády a účetní jednotky veřejné správy*.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD PRO VEŘEJNÝ SEKTOR: ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ NA PENĚŽNÍ BÁZI

Struktura standardu

Tento standard obsahuje dvě části:

- Část 1 je povinná. Stanovuje požadavky, které se vztahují na všechny účetní jednotky sestavující účetní závěrky pro všeobecné použití na peněžní bázi účetnictví. Tato část definuje peněžní bázi účetnictví, stanovuje požadavky pro zveřejnění informací v účetních výkazech a v poznámkách, a zabývá se některými specifickými problémy výkaznictví. Požadavky v této části standardu musí být dodržovány účetními jednotkami, které prohlašují, že vykazují v souladu s Mezinárodním účetním standardem pro veřejný sektor *Účetní výkaznictví na peněžní bázi*.

Oddíly 1.1. až 1.8 části 1 tohoto standardu byly vydány v roce 2003. Oddíl 1.9 části 1 „Uvedení informace o rozpočtu v účetní závěrce“ byl uveřejněn v roce 2006. V roce 2006 byly změněny odstavce 1.3.4(c), 1.3.7, 1.3.9(c) a dodatek 1 k části 1 v důsledku vydání oddílu 1.9. Oddíl 1.10 části 1 „příjemci externí pomoci“ byl vydán v roce 2007. V roce 2007 byly provedeny změny v odstavci 1.3.18 a v dodatku k části 1 jako důsledek zveřejnění oddílu 1.10.

- Část 2 není povinná. Identifikuje dodatečná účetní pravidla a informace ke zveřejnění, doporučená k přijetí, aby účetní jednotka mohla zvýšit svoji finanční odpovědnost a průhlednost své účetní závěrky. Obsahuje vysvětlení alternativních metod předkládání určitých informací.

Odstavce 2.1.1 až 2.1.59 oddílu 2.1, oddílu 2.2 a dodatky 2, 3, 4 a 5 byly vydány v roce 2003. V roce 2006 byly k části 2 přidány odstavce 2.1.37 až 2.1.40 umožňující zveřejňování určitých informací o rozpočtu a skutečnosti a následkem toho byly revidovány odstavce 2.1.36 a dodatek 2. V roce 2007 byly k části 2 přidány odstavce 2.1.64 až 2.1.93 umožňující zveřejnění určitých informací o externí pomoci a v důsledku toho byly revidovány odstavce 2.1.25, 2.1.30 a Dodatek 2.

ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ NA PENĚŽNÍ BÁZI

OBSAH

Úvod	
Struktura standardu	
Část 1: Požadavky	
Cíl	Odstavec
1.1 Okruh požadavků	1.1.1 – 1.1.7
1.2 Peněžní báze	1.2.1 – 1.2.9
Definice	1.2.1 – 1.2.9
Peněžní báze účetnictví	1.2.2
Peněžní ekvivalenty	1.2.3 – 1.2.5
Peněžní prostředky pod kontrolou vykazující účetní jednotky	1.2.6 – 1.2.9
1.3 Požadavky na vykazání a zveřejnění	1.3.1 – 1.3.38
Definice	1.3.1 – 1.3.3
Účetní závěrka	1.3.4 – 1.3.11
Informace k uvedení ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů	1.3.12 – 1.3.29
Klasifikace	1.3.17
Řádkové položky, názvy a mezisoučty	1.3.18
Vykazování netto	1.3.19 – 1.3.23
Výdaje třetích stran jménem účetní jednotky	1.3.24 – 1.3.29
Účetní pravidla a vysvětlující poznámky k účetním výkazům	1.3.30 – 1.3.38
Struktura poznámek k účetním výkazům	1.3.30 – 1.3.31
Výběr a zveřejnění účetních pravidel	1.3.32 – 1.3.38
1.4 Obecný rámec	1.4.1 – 1.4.25
Vykazované období	1.4.1 – 1.4.3
Včasnost	1.4.4
Datum schválení	1.4.5 – 1.4.6
Informace o účetní jednotce	1.4.7 – 1.4.8
Omezení vztahující se na zůstatky peněžní prostředků a přístup k půjčkám	1.4.9 – 1.4.12
Konzistence vykazování	1.4.13 – 1.4.15

	Srovnatelné informace.....	1.4.16 – 1.4.20
	Identifikace účetních výkazů.....	1.4.21 – 1.4.25
1.5	Opravy chyb	1.5.1 – 1.5.5
1.6	Konsolidovaná účetní závěrka	1.6.1 – 1.6.21
	Definice	1.6.1 – 1.6.4
	Ekonomická jednotka	1.6.2 – 1.6.4
	Rámec konsolidované účetní závěrky	1.6.5 – 1.6.15
	Postupy konsolidace	1.6.16 – 1.6.19
	Zveřejňování konsolidovaných informací	1.6.20
	Přechodná ustanovení	1.6.21
1.7	Cizí měna	1.7.1 – 1.7.8
	Definice	1.7.1
	Úprava příjmů, výdajů a zůstatků peněžních prostředků v cizích měnách	1.7.2 – 1.7.8
1.8	Datum účinnosti oddílů 1.1 až 1.7 části 1 a přechodných ustanovení	1.8.1 – 1.8.3
	Datum účinnosti	1.8.1
	Přechodná ustanovení – Konsolidovaná účetní závěrka	1.8.2 – 1.8.3
1.9	Vykazování informací o rozpočtu v účetní závěrce	1.9.1 – 1.9.48
	Definice	1.9.1 – 1.9.7
	Schválené rozpočty	1.9.2 – 1.9.4
	Původní a konečný rozpočet.....	1.9.5 – 1.9.6
	Skutečnost	1.9.7
	Uvedení porovnání rozpočtu se skutečností	1.9.8 – 1.9.32
	Rozsah	1.9.9 – 1.9.10
	Srovnání rozpočtových a skutečných částek	1.9.11 – 1.9.16
	Předkládání	1.9.17 – 1.9.19
	Úroveň agregace.....	1.9.20 – 1.9.22
	Změny mezi původním a konečným rozpočtem.....	1.9.23 – 1.9.24
	Srovnatelná báze.....	1.9.25 – 1.9.30
	Víceletý rozpočet.....	1.9.31 – 1.9.32
	Zveřejnění poznámky rozpočtové báze, rozpočtové období a rozsah	1.9.33 – 1.9.40
	Odsouhlasení skutečných částek na srovnatelném základě se skutečnými částkami v účetní závěrce	1.9.41 – 1.9.46
	Datum účinnosti oddílu 1.9 Části 1	1.9.47 – 1.9.48

1.10	Příjemci externí pomoci	1.10.1–1.10.34
	Definice	1.10.1–1.10.7
	Externí pomoc	1.10.3–1.10.4
	Oficiální peněžní prostředky	1.10.5
	Smlouvy o externí pomoci.....	1.10.6–1.10.7
	Přijatá externí pomoc	1.10.8–1.10.17
	Nevyčerpaná externí pomoc	1.10.18–1.10.20
	Příjem zboží a služeb.....	1.10.21–1.10.22
	Zveřejnění dluhu s odloženou splatností nebo zrušeného dluhu	1.10.23–1.10.24
	Zveřejnění nesouladu s významnými podmínkami	1.10.25–1.10.27
	Datum účinnosti oddílu 1.10 a přechodná ustanovení	1.10.28–1.10.34
	Dodatek 1: Příklady ilustrující požadavky Části 1 tohoto standardu	
	Část 2: Doporučovaná zveřejnění dodatečných informací	
2.1	Zveřejnění doporučených dodatečných informací	2.1.1 – 2.1.63
	Definice	2.1.1 – 2.1.2
	Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál ...	2.1.2
	Předpoklad trvání	2.1.3 – 2.1.5
	Mimořádné položky	2.1.6 – 2.1.14
	Odlišnost od běžné činnosti.....	2.1.8
	Opakování se v dohledné budoucnosti neočekává	2.1.9
	Absence kontroly nebo vlivu účetní jednotky	2.1.10
	Identifikace mimořádných položek	2.1.11 – 2.1.14
	Prováděné transakce	2.1.15 – 2.1.22
	Výběr daní	2.1.18 – 2.1.20
	„Průtokové“ peněžní toky.....	2.1.21
	Transferové platby.....	2.1.22
	Zveřejňování hlavních typů peněžních toků	2.1.23 – 2.1.30
	Zveřejnění spřízněných stran.....	2.1.31 – 2.1.32
	Zveřejnění informací o aktivech, závazcích a porovnání s rozpočty	2.1.33 – 2.1.40
	Porovnání s rozpočty	2.1.36 – 2.1.40
	Konsolidovaná účetní závěrka.....	2.1.41 – 2.1.48

Nabytí a pozbytí ovládaných jednotek a jiných provozních jednotek	2.1.44 – 2.1.48
Společné podnikání	2.1.49 – 2.1.50
Účetní vykazování v hyperinflačních ekonomikách	2.1.51 – 2.1.63
Znovusestavení účetní závěrky	2.1.53 – 2.1.58
Srovnatelné informace	2.1.59
Konsolidovaná účetní závěrka	2.1.60 – 2.1.61
Výběr a použití obecného cenového indexu	2.1.62 – 2.1.63
Pomoc přijatá od nevládních organizací (NVO).....	2.1.64–2.1.65
Příjemci externí pomoci	2.1.66–2.1.93
2.2 Vláda a další účetní jednotky veřejného sektoru zamýšlející přejít na aktuální bázi účetnictví	2.2.1 – 2.2.5
Předkládání výkazu peněžních příjmů a výdajů	2.2.1 – 2.2.2
Rozsah konsolidované účetní závěrky – vyloučení z ekonomické jednotky	2.2.3 – 2.2.5
Dodatek 2: Názorný příklad zveřejnění určitých informací doporučených v Části 2 tohoto standardu	
Dodatek 3: Předkládání výkazu peněžních příjmů a výdajů ve formátu požadovaném standardem IPSAS 2 „Výkaz peněžních toků“	
Dodatek 4: Kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví	
Dodatek 5: Získání kontroly nad jinou jednotkou pro účely účetního výkaznictví	

ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ NA PENĚŽNÍ BÁZI

ČÁST 1: POŽADAVKY

Část 1 tohoto standardu stanoví požadavky pro vykazování na peněžní bázi účetnictví.

Části standardu, které jsou vytištěny tučným písmem a kurzívou, je třeba číst v kontextu s výkladovými odstavci tohoto standardu, které jsou vytištěny jednoduchým písmem, a v kontextu s „Předmluvou k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor nejsou určeny k tomu, aby byly aplikovány na nevýznamné položky.

Cíl

Cílem standardu je stanovit způsob zveřejnění účetní závěrky pro všeobecný účel sestavené na bázi peněžních toků.

Informace o příjmech, výdajích a o zůstatku peněžních prostředků účetní jednotky jsou nezbytné pro vyvození zodpovědnosti a poskytují vstupní údaje pro vyhodnocení schopnosti účetní jednotky generovat odpovídající peněžní prostředky v budoucnosti, jakož i údaje o pravděpodobných zdrojích a použití peněžních prostředků. Při přijímání a vyhodnocování rozhodnutí o alokaci peněžních prostředků a udržitelnosti činnosti účetní jednotky musí uživatelé znát časové rozvržení a míru jistoty příjmů a výdajů peněžních prostředků.

Dodržování požadavků a doporučení tohoto standardu zvýší úplnost a průhlednost výkaznictví o příjmech, výdajích a o zůstatku peněžních prostředků účetní jednotky. Také se zvýší srovnatelnost s účetními závěrkami účetní jednotky z minulých období a s účetními závěrkami jiných jednotek, které zavedly účetnictví založené na peněžní bázi.

1.1 Okruh požadavků

- 1.1.1 *Účetní jednotka, která sestavuje a zveřejňuje účetní závěrku na základě účetnictví založeného na peněžní bázi definované v tomto standardu, aplikuje požadavky uvedené v části 1 tohoto standardu při zveřejnění své účetní závěrky pro všeobecné použití.*
- 1.1.2 Účetní závěrka pro všeobecné použití je taková závěrka, která splňuje potřeby uživatelů, kteří nejsou v pozici požadovat výkazy připravené podle jejich specifických požadavků na informace. Uživatelé účetní závěrky pro všeobecné použití jsou daňoví poplatníci a poplatníci různých dávek, zákonodárci, věřitelé, dodavatelé, média a zaměstnanci. Účetní závěrka pro všeobecné použití zahrnuje účetní výkazy, které jsou zveřejněny samostatně anebo v rámci jiných veřejných listin, jako například ve výroční zprávě.
- 1.1.3 Tento standard se použije obdobně pro účetní závěrku pro všeobecné použití samostatné účetní jednotky i pro konsolidovanou účetní závěrku pro všeobecné použití ekonomické jednotky, například vládní. Standard požaduje vypracovat výkaz peněžních příjmů a výdajů vykazující peněžní prostředky, které jsou pod kontrolou vykazující účetní jednotky, a zveřejnit účetní pravidla a vysvětlující poznámky. Standard také vyžaduje, aby částky zaplacené třetími stranami jménem vykazující účetní jednotky byly zveřejněny přímo ve výkazu peněžních příjmů a výdajů.
- 1.1.4 *Účetní jednotka, jejíž účetní závěrka je v souladu s požadavky části 1 tohoto standardu, tuto skutečnost zveřejní. Účetní závěrka by neměla být označena, že je v souladu s tímto standardem, pokud nevyhoví všem požadavkům uvedeným v Části 1 tohoto standardu.*
- 1.1.5 *Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.*
- 1.1.6 „Předmluva k mezinárodním standardům účetního výkaznictví“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) vysvětluje, že Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) se týkají účetních závěrek pro všeobecné použití všech na zisk orientovaných účetní jednotek. Podniky veřejné správy (PVS) jsou definovány v níže uvedeném odstavci 1.2.1. PVS jsou na zisk orientovanými účetními jednotkami. Proto použijí IFRS a Mezinárodní účetní standardy (IAS).
- 1.1.7 Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) byla zřízena v roce 2001 a nahradila tak Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC). IAS vydané IASC zůstávají v platnosti, dokud nebudou změněny nebo zrušeny IASB.

1.2 Peněžní báze

Definice

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

Peněžní prostředky zahrnují peněžní hotovost, vklady na požádání a peněžní ekvivalenty.

Peněžní báze znamená účetní bázi, která zachycuje transakce a jiné případy pouze tehdy, dojde-li k příjmu nebo výdaji peněžních prostředků.

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

Peněžní toky jsou přítoky a odtoky peněžních prostředků.

Peněžní výdaje jsou odtoky peněžních prostředků.

Peněžní příjmy jsou přítoky peněžních prostředků.

Kontrola nad peněžními prostředky vzniká, může-li účetní jednotka využít peněžní prostředky anebo mít z nich jiný prospěch při plnění svých záměrů a může-li vyloučit či regulovat přístup jiných účetních jednotek k tomuto prospěchu.

Podnik veřejné správy je účetní jednotkou, která splňuje všechny následující charakteristiky:

- (a) *jedná se o účetní jednotku s právem uzavírat smlouvy svým vlastním jménem;*
- (b) *byla jí postoupena finanční a provozní pravomoc podnikat;*
- (c) *v běžném podnikání prodává zboží, výrobky a služby jiným jednotkám se ziskem nebo s úplným pokrytím nákladů;*
- (d) *není závislá na trvalém vládním financování pro dodržení předpokladu trvání (s výjimkou nákupů jejich výkonů za tržních podmínek); a*
- (e) *je ovládána účetní jednotkou veřejného sektoru.*

Peněžní báze účetnictví

1.2.2 Účetnictví založené na peněžní bázi zachycuje transakce a skutečnosti pouze tehdy, jestliže účetní jednotka přijme nebo vydá peněžní prostředky (včetně peněžních ekvivalentů). Účetní výkazy vypracované na peněžní bázi poskytnou čtenářům informace o zdrojích peněžních prostředků vybraných během období, o důvodech proč byly peněžní prostředky použity a zůstatcích peněžních prostředků ke dni vykazání. Předmětem oceňování v účetní závěrce jsou

zůstatky peněžních prostředků a jejich změny. Poznámky k účetním výkazům mohou poskytnout dodatečné informace o závazcích, jako jsou například splatné závazky a půjčky, a o některých nepeněžních aktivech, jako jsou například pohledávky, investice a pozemky, budovy a zařízení.

Peněžní ekvivalenty

- 1.2.3 Peněžní ekvivalenty jsou drženy spíše za účelem splnění krátkodobých peněžních závazků, než pro investování nebo jiné účely. Aby se mohla investice kvalifikovat jako peněžní ekvivalent, musí být snadno směnitelná za známé částky peněžních prostředků a podléhat jen nevýznamnému riziku změny hodnoty. Proto se investice obvykle kvalifikují jako peněžní ekvivalenty pouze tehdy, mají-li krátkou dobu splatnosti, tj. asi tak tři měsíce či méně od data pořízení. Investice do vlastního kapitálu jsou vyloučeny z peněžních ekvivalentů, nejsou-li ve své podstatě peněžními ekvivalenty.
- 1.2.4 Obecně se předpokládá, že bankovní půjčky vedou ke vzniku přítoku peněžních prostředků. Nicméně v některých jurisdikcích tvoří na požádání splatné bankovní debetní zůstatky na účtu nedílnou část řízení peněžních toků v účetní jednotce. Za těchto podmínek jsou debetní zůstatky součástí peněžních prostředků. Charakteristickým znakem takovýchto bankovních účtů je, že se zůstatek na účtu mění od kladného zůstatku k přečerpaní.
- 1.2.5 Z peněžních toků jsou vyloučeny pohyby mezi položkami, které tvoří peněžní prostředky, protože takové položky jsou spíše součástí řízení peněžních toků než nárůsty nebo poklesy peněžních prostředků, které účetní jednotka ovládá. Řízení peněžních toků zahrnuje investování nadbytečných peněžních prostředků do peněžních ekvivalentů.

Peněžní prostředky pod kontrolou vykazující účetní jednotky

- 1.2.6 Peněžní prostředky jsou pod kontrolou účetní jednotky, může-li daná účetní jednotka tyto prostředky využít pro dosažení svých záměrů nebo z nich mít jiný prospěch a vyloučit či regulovat přístup jiných účetních jednotek k tomuto prospěchu. Peněžní prostředky účetní jednotkou vybrané nebo účetní jednotce přidělené na základě rozpočtového určení nebo formou dotace, které daná účetní jednotka může využít k profinancování svých provozních cílů, k pořízení dlouhodobých aktiv anebo k zaplacení dluhů, jsou pod kontrolou účetní jednotky.
- 1.2.7 Částky uložené na bankovním účtu účetní jednotky jsou pod kontrolou této účetní jednotky. V některých případech peněžní prostředky, které účetní jednotka veřejně spravuje:
- (a) vybírá jménem své vlády (nebo jiné účetní jednotky) jsou uloženy na jejím bankovním účtu před převodem na účet konsolidovaných příjmů nebo jiný obecný vládní účet; a

- (b) má převést třetím stranám jménem své vlády, jsou před transferem schválenému příjemci nejdříve uloženy na jejím bankovním účtu.

V těchto případech bude mít účetní jednotka kontrolu nad peněžními prostředky pouze po období, po které peníze leží na jejím bankovním účtu před převodem na účet konsolidovaných příjmů nebo na jiný obecný vládní účet, nebo třetím stranám. Odstavec 1.4.9 požaduje zveřejnění zůstatku peněžních prostředků držených účetní jednotkou k datu vykazání, které účetní jednotka nemá k dispozici nebo které podléhají vnějším omezením. Dodatečný návod jak zacházet s peněžními toky, které účetní jednotka spravuje jménem jiných jednotek, je obsažen v odstavcích 2.1.15 až 2.1.22 části 2 tohoto standardu.

- 1.2.8 V některých jurisdikcích vláda řídí výdaje svých jednotlivých útvarů a jiných jednotek prostřednictvím centralizované pokladní funkce, která je často nazývána jako „základna jediného účtu“. Podle této úpravy jednotlivé útvary a jiné jednotky nemají kontrolu nad svými vlastními bankovními účty. Vládní finanční prostředky jsou řízeny centrální jednotkou prostřednictvím „jediného“ vládního účtu nebo řady účtů. Ústřední jednotka realizuje výdaje jménem jednotlivých útvarů a jednotek po náležitém schválení a zdokumentování. Proto nemají jednotlivé útvary a jednotky kontrolu nad peněžními prostředky, které jim byly přiděleny nebo jinak schváleny pro výdaj. V těchto případech výdaje provedené jednotlivými útvary a jednotkami budou vykazány v samostatné kolonce a nadepsány jako „pokladní účet“ (nebo podobně označeny) ve výkazu o příjmech a výdajích peněžních prostředků v souladu s požadavky odstavce 1.3.24(a).
- 1.2.9 V některých případech bude centralizovaná pokladní funkce vykonávána účetní jednotkou, která má kontrolu nad bankovním účtem (bankovními účty), ze kterého jsou prováděny výdaje jménem jednotlivých útvarů a jiných jednotek. V těchto případech odrážejí transfery na bankovní účty a výdaje z těchto účtů příjmy a výdaje peněžních prostředků, které spravuje ústřední jednotka jménem jednotlivých útvarů a jiných jednotek. Odstavec 1.3.13 stanoví, že příjmy a výdaje peněžních prostředků, které vznikají z transakcí prováděných účetní jednotkou jménem jiných jednotek, a které jsou vykazány v základní účetní závěrce, mohou být vykazány netto. Odstavec 1.4.9 požaduje, aby byly k datu vykazání zveřejněny zůstatky peněžních prostředků, které účetní jednotka nemá k dispozici nebo které podléhají vnějším omezením.

1.3 Požadavky na vykazání a zveřejnění

Definice

- 1.3.1 *Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:*

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

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.

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

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

- 1.3.2 Účetní závěrka je výsledkem zpracování velkého množství transakcí, které jsou strukturovány sdružením do skupin podle jejich druhu nebo účelu. Poslední fází procesu sdružení a rozřídění je vykázaní seskupených a rozříděných dat, která vytvoří řádkové položky buď přímo v účetních výkazech nebo v poznámkách k nim. Jestliže není daná řádková položka významná, je sdružena s ostatními položkami buď přímo v účetních výkazech, nebo v poznámkách. Položka, která není dostatečně významná, aby mohla být samostatně vykázána přímo v účetních výkazech, však může být dostatečně významná, aby mohla být vykázána samostatně v poznámkách k účetním výkazům.
- 1.3.3 Zásada významnosti stanoví, že specifické požadavky Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor upravující zveřejnění nemusí být splněny, jestliže výsledná informace není významná.

Účetní závěrka

- 1.3.4 ***Účetní jednotka sestaví a předloží účetní závěrku pro všeobecné použití, která obsahuje následující části:***
- (a) ***Výkaz peněžních příjmů a výdajů, který:***
 - (i) ***zachycuje všechny příjmy, výdaje a zůstatky peněžních prostředků, které jsou pod kontrolou účetní jednotky; a***
 - (ii) ***samostatně identifikuje výdaje učiněné třetími stranami jménem účetní jednotky v souladu s odstavcem 1.3.24 tohoto standardu; a***
 - (b) ***Účetní pravidla a vysvětlující poznámky; a***
 - (c) ***Když účetní jednotka zveřejní svůj schválený rozpočet, porovnání rozpočtu se skutečností buď jako samostatný dodatečný účetní výkaz***

anebo jako sloupec ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů v souladu s odstavcem 1.9.8 tohoto standardu.

- 1.3.5 ***Pokud dá účetní jednotka přednost zveřejnění informace připravené na jiné bázi než je peněžní báze účetnictví, jak je definována v tomto standardu nebo uvedena v odstavcích 1.3.4 (a) nebo 1.3.4 (c) se zveřejní takováto informace v poznámkách k účetní závěrce.***
- 1.3.6 Účetní závěrka pro všeobecné použití zahrnuje výkaz peněžních příjmů a výdajů a jiné výkazy, které zveřejňují dodatečné informace o příjmech, výdajích a zůstatcích peněžních prostředků, které jsou pod kontrolou účetní jednotky, a účetní pravidla a poznámky. V souladu s požadavky odstavce 1.3.4 (a) (i) pouze příjmy, výdaje a zůstatky peněžních prostředků pod kontrolou vykazující účetní jednotky budou vykázány jako takové ve výkazu peněžních příjmů a výdajů nebo v jiných výkazech, které mohou být vypracovány.
- 1.3.7 Odstavec 1.3.24 tohoto standardu požaduje zveřejnění určitých výdajů učiněných třetími stranami jménem vykazující účetní jednotky přímo ve výkazu peněžních příjmů a výdajů. Výdaje učiněné třetími stranami nebudou splňovat definice peněžních prostředků, peněžních výdajů a peněžních příjmů tak, jak jsou uvedeny v odstavci 1.2.1 tohoto standardu a nebudou vykázány jako peněžní příjmy a výdaje pod kontrolou vykazující účetní jednotky ve výkazu peněžních příjmů a výdajů nebo v jiných výkazech, které mohou být vypracovány vykazující účetní jednotkou. Odstavec 1.9.17 tohoto standardu stanoví, že účetní jednotka může uvést srovnání rozpočtu se skutečnými částkami v dodatečných sloupcích rozpočtu ve výkazu peněžních příjmů a výdajů pouze tam, kde jsou účetní výkazy a rozpočet sestaveny na srovnatelné bázi. Nejsou-li rozpočet a účetní výkazy sestaveny na srovnatelné bázi, bude porovnání rozpočtu a skutečných částek uvedeno v samostatném výkazu.
- 1.3.8 Poznámky k účetním výkazům obsahují popis a podrobnější rozpisy nebo analýzy částek vykázaných v účetních výkazech, jakož i dodatečné informace. Poznámky zahrnují informace požadované a doporučované tímto standardem ke zveřejnění a mohou zahrnovat i další informace považované za nezbytné pro dosažení věrného obrazu a zvýšení odpovědnosti.
- 1.3.9 Tento standard nebrání tomu, aby účetní jednotka do účetní závěrky pro všeobecné použití přiložila výkazy doplňující výkaz o peněžních příjmech a výdajích, dle specifikace v odstavci 1.3.4. Proto může účetní závěrka pro všeobecné použití také zahrnovat dodatečné výkazy, které například:
- (a) informují o příjmech, výdajích a zůstatcích peněžních prostředků u hlavních peněžních kategorií, takových jako fond konsolidovaných příjmů;
 - (b) poskytují dodatečné informace o zdrojích a portfoliu půjček a o povaze a typu peněžních výdajů; nebo

(c) poskytují porovnání skutečných a rozpočtovaných částek.

V souladu s požadavky výše uvedeného odstavce 1.3.5, jakékoliv dodatečné výkazy vykází pouze takové příjmy, výdaje a zůstatky peněžních prostředků, které jsou pod kontrolou účetní jednotky.

- 1.3.10 Účetní jednotky, které vykazují na peněžní bázi účetnictví, shromažďují informace o položkách, které nejsou zachycovány v účetnictví na peněžní bázi. Příklady tohoto typu informací, které mohou být shromažďovány, zahrnují podrobnosti o:
- (a) pohledávkách, splatných závazcích, půjčkách a dalších závazcích, nepeněžních aktivech a o časově rozlišených výnosech a nákladech;
 - (b) závazcích a podmíněných závazcích; a
 - (c) ukazatelích výkonosti a o plnění cílů při poskytování služeb.
- 1.3.11 Účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku pro všeobecné použití v souladu s tímto standardem, mohou takoveto informace zveřejnit v poznámkách, pokud tyto informace budou pro uživatele využitelné. Jestliže dojde k jejich vykázání, informace by měly být jasně popsány a měly by být snadno srozumitelné. Poznámky mohou také obsahovat porovnání s rozpočtem, pokud toto porovnání nebude provedeno přímo v účetních výkazech. Část 2 tohoto standardu doporučuje, aby byly informace o nepeněžních aktivech a závazcích a porovnání s rozpočtem zahrnuty do účetní závěrky pro všeobecné použití.

Informace k uvedení ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů

- 1.3.12 *Ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů se za vykazované období vykazují následující částky:*
- (a) *celkové peněžní příjmy účetní jednotky a samostatně vykázané podrobné rozdělení celkových peněžních příjmů za použití rozříd'ovací základny vhodné pro činnost účetní jednotky;*
 - (b) *celkové peněžní výdaje účetní jednotky a samostatně vykázané podrobné rozdělení celkových peněžních výdajů za použití rozříd'ovací základny vhodné pro činnost účetní jednotky; a*
 - (c) *počáteční a konečné zůstatky peněžních prostředků účetní jednotky.*
- 1.3.13 *Celkové peněžní příjmy a celkové peněžní výdaje, a peněžní příjmy a peněžní výdaje pro každou podtříd'u peněžního příjmu a peněžního výdaje, se vykází brutto, s výjimkou toho, kdy mohou být peněžní příjmy a výdaje vykázány netto, jestliže:*
- (a) *vznikají z transakcí, které spravuje účetní jednotka jménem jiných stran a které jsou uvedeny ve výkazu peněžních příjmů a výdajů; nebo*

(b) *jedná se o položky s rychlým obratem a velkou hodnotou a s krátkou dobou splatnosti.*

- 1.3.14 **Řádkové položky, názvy a mezisoučty se vykáží ve výkazu peněžních příjmů a výdajů, pokud takovéto uvedení je nezbytné pro věrné zobrazení peněžních příjmů, peněžních výdajů a zůstatků peněžních prostředků účetní jednotky.**
- 1.3.15 Tento standard vyžaduje, aby všechny účetní jednotky předkládaly výkaz peněžních příjmů a výdajů obsahující počáteční a konečné zůstatky peněžních prostředků účetní jednotky, celkové peněžní příjmy a celkové peněžní výdaje za účetní období. Tyto údaje se dále roztrídí do hlavních podtříd. Tím bude zaručeno, že účetní výkazy poskytnou souhrnnou informaci o zůstatcích peněžních prostředků účetní jednotky a jejich změnách za období ve formátu, který je pro uživatele přístupný a srozumitelný.
- 1.3.16 Zveřejnění informací o tom, zda peněžní prostředky účetní jednotky vznikají z daní, pokut, poplatků anebo půjček a zda byly vynaloženy na pokrytí běžných výdajů, na pořízení dlouhodobých aktiv nebo na umoření dluhu, zvýší průhlednost a míru zodpovědnosti účetního výkaznictví. Zveřejnění těchto informací také zlepší vypovídací schopnost analýz a vyhodnocení současných peněžních prostředků účetní jednotky a pravděpodobných zdrojů a udržitelnosti budoucích přítoků peněžních prostředků.

Klasifikace

- 1.3.17 Klasifikace celkových příjmů a výdajů peněžních prostředků, které budou vykázány v souladu s odstavci 1.3.12 a 1.3.14, je věcí odborného úsudku. Tento úsudek bude aplikován v kontextu objektivních a kvalitativních charakteristik účetního výkaznictví založeného na peněžní bázi účetnictví. Dodatek č. 4 tohoto standardu shrnuje kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví. Celkové peněžní příjmy mohou být klasifikovány tak, aby například identifikovaly zvlášť peněžní příjmy z daní nebo rozpočtových určení; dotací a darů; půjček; příjmů z pozbytých pozemků, budov a zařízení; opakovaného poskytování služeb a obchodní činnosti. Celkové peněžní výdaje mohou být klasifikovány tak, aby například identifikovaly jednotlivé peněžní výdaje s ohledem na stávající poskytování služeb včetně transferů občanům či jiným vládám nebo jednotkám; programy snižování dluhů; pořízení pozemků, budov a zařízení; a jakékoliv obchodní činnosti. Alternativní vykázání jsou také možná, například celkové peněžní příjmy mohou být klasifikovány podle svého zdroje a peněžní výdaje mohou být klasifikovány buď podle druhu výdajů nebo podle jejich účelu či programu v rámci účetní jednotky.

Řádkové položky, názvy a mezisoučty

- 1.3.18 Faktory, které se berou v úvahu při určování, které řádkové položky, názvy a mezisoučty by měly být vykázány v rámci každé podtřídy v souladu s požadavky výše uvedeného odstavce 1.3.14, zahrnují: požadavky dalších oddílů tohoto

standardu (například odstavec 1.10.8 vyžaduje, aby celková externí pomoc přijatá v hotovosti během daného období byla zveřejněna samostatně ve výkazu peněžních příjmů a výdajů); vyhodnocení pravděpodobné významnosti zveřejňovaných informací pro uživatele; a rozsah, ve kterém jsou nezbytná vysvětlení a zveřejněné informace zachyceny v poznámkách k účetním výkazům. Odstavce 2.1.23 až 2.1.30 části 2 tohoto standardu stanoví zveřejňované informace o dodatečných hlavních druzích peněžních toků, které účetní jednotka dle doporučení uvede v poznámkách k účetním výkazům nebo přímo v účetních výkazech. Je pravděpodobné, že tyto zveřejněné informace v mnoha, ale ne nezbytně ve všech případech, vyhoví požadavkům ve výše uvedeném odstavci 1.3.12.

Vykazování netto

- 1.3.19 Tento standard vyžaduje brutto vykazování příjmů, výdajů a zůstatků peněžních prostředků s výjimkou okolností identifikovaných ve výše uvedeném odstavci 1.3.13. Níže uvedené odstavce 1.3.20 až 1.3.21 dále rozpracovávají okolnosti, za kterých je účetní jednotka oprávněna vykazovat netto.
- 1.3.20 Vlády, vládní útvary a jiné účetní jednotky veřejného sektoru mohou provádět transakce anebo jinak vystupovat jako prostředníci jménem jiných. Tyto prováděné a zprostředkované transakce mohou zahrnovat inkasování příjmů za jinou jednotku, transfer prostředků oprávněným příjemcům nebo úschovu peněz pro občany. Jedná se například o:
- (a) vybrané daně jednou úrovní vlády pro jinou úroveň vlády, nezahrnující daně vybírané vládou pro vlastní použití jako součást úpravy o sdílených daních;
 - (b) přijímání a splácení vkladů splatných na požádání finanční instituce;
 - (c) peněžní fondy držené pro zákazníky investiční jednotkou či fondem;
 - (d) nájemné vybírané za vlastníky předmětu nájmu anebo placené těmto vlastníkům;
 - (e) transfery vládního útvaru třetím stranám v souladu s právní úpravou nebo s jinou vládní pravomocí; a
 - (f) peněžní fondy spravované ústřední jednotkou na bázi „jediného účtu“ pro řízení vládních výdajů (jak je uvedeno v odstavci 1.2.8).
- 1.3.21 V mnoha případech budou peněžní prostředky přijímané účetní jednotkou z transakcí, které účetní jednotka provádí jako prostředník pro jiné účetní jednotky, uloženy na svěřeneckých účtech konečných příjemců peněžních prostředků nebo přímo na jejich bankovním účtu. V těchto případech účetní jednotka nebude mít pod kontrolou peněžní prostředky, které přijímá z transakcí, které provádí, a tyto peněžní toky nebudou tvořit část příjmů, výdajů nebo

zůstatků peněžních prostředků účetní jednotky. Nicméně v ostatních případech budou obdržené peněžní prostředky uloženy na bankovních účtech pod kontrolou účetní jednotky, která vystupuje jako prostředník, a příjem a transfer těchto prostředků bude vykázán ve výkazu peněžních příjmů a výdajů účetní jednotky.

1.3.22 V některých případech částky peněžních přítoků vznikající z prováděných transakcí, které „projdou“ bankovním účtem vykazující účetní jednotky, mohou značně souviset s vlastními transakcemi účetní jednotky. Ke kontrole nad nimi může dojít jen na krátký čas předtím, než bude částka převedena konečnému příjemci. Toto může platit i pro jiné peněžní toky včetně například proplacených záloh nebo splátek při:

- (a) nákupu nebo prodeji investic; a
- (b) jiných krátkodobých půjčkách, například těch, které mají splatnost do tří měsíců anebo méně.

1.3.23 Brutto vykázání těchto transakcí může omezit schopnost účetních závěrek některých vlád a vládních jednotek sdělovat informace o peněžních příjmech a výdajích, které vznikají z vlastní činnosti účetní jednotky. Proto tedy tento standard umožňuje, aby se peněžní příjmy a výdaje kompenzovaly a byly tak vykázány jako netto ve výkazu peněžních příjmů a výdajů za okolností uvedených v odstavci 1.3.13.

Výdaje třetích stran jménem účetní jednotky

1.3.24 *Pokud během účetního období třetí strana splní povinnosti účetní jednotky nebo koupí zboží, výrobky a služby ve prospěch účetní jednotky, vykáže tato účetní jednotka v samostatné kolonce přímo ve výkazu peněžních příjmů a výdajů:*

- (a) *celkové výdaje realizované třetími stranami, které jsou součástí ekonomické jednotky, ke které vykazující účetní jednotka patří, přičemž zvlášť vykáže zdroje a použití celkových výdajů seříděných na takovém třídícím základě, který vyhovuje činnosti účetní jednotky; a*
- (b) *celkové výdaje realizované třetími stranami, které nejsou součástí ekonomické jednotky, ke které vykazující účetní jednotka patří, přičemž zvlášť vykáže zdroje a použití celkových výdajů seříděných na takovém třídícím základě, který vyhovuje činnosti účetní jednotky.*

Takováto zveřejnění informací se provádějí pouze tehdy, byla-li účetní jednotka během účetního období formálně třetí stranou nebo příjemcem vyzkoušena, že takovýto výdaj byl realizován, nebo jestliže účetní jednotka tento výdaj ověřila jiným způsobem.

- 1.3.25 Pokud vláda provádí výdaje svých jednotlivých útvarů a jiných jednotek prostřednictvím centralizované pokladní funkce nebo „jediného účtu“, výdaje jsou realizovány jménem těchto útvarů a jednotek ústřední jednotkou poté, co daný útvar výdaje řádně schválil a dokladoval. V těchto případech daný útvar nebo jiná jednotka nemají kontrolu nad peněžními přítoky a odtoky a peněžními zůstatky, avšak mají prospěch z výdajů realizovaných jejich jménem. Znalost výše těchto výdajů je významná pro to, aby uživatelé identifikovali peněžní prostředky, které vláda použila pro činnost účetní jednotky během období. V souladu s odstavcem 1.3.24 (a) daný útvar nebo jiná jednotka vykazují v samostatné kolonce výkazu peněžních příjmů a výdajů výši výdajů realizovaných ústřední jednotkou jejich jménem a zdroje a použití vydané částky, která byla klasifikována na základě vhodném pro daný útvar či jinou jednotku. Zveřejnění těchto informací umožní uživatelům identifikovat celkovou výši realizovaných výdajů, důvody proč byly vydány a zda například byly výdaje realizovány z částek alokovaných či přidělených na základě rozpočtového určení z všeobecných příjmů anebo z fondů zvláštního určení nebo z jiných zdrojů.
- 1.3.26 V některých jurisdikcích si mohou vládní útvary nebo jiné jednotky zřídit své vlastní bankovní účty a budou mít pod kontrolou určité přítoky, odtoky a zůstatky peněžních prostředků. V těchto jurisdikcích vládní nařízení a prováděcí instrukce mohou také požadovat, aby jeden útvar nebo jiná vládní jednotka splnily určité povinnosti jiného útvaru nebo jednotky anebo koupily určité zboží, výrobky nebo služby jménem jiného útvaru či jednotky. V souladu s výše uvedeným odstavcem 1.3.24 (a) vykazující účetní jednotka vykáže v samostatném sloupci výkazu peněžních příjmů a výdajů výši, zdroje a použití takovýchto výdajů realizovaných jejím jménem během účetního období. Toto pomůže uživatelům identifikovat celkové peněžní prostředky ekonomické jednotky, které účetní jednotka použila pro svou činnost během vykazovaného období a zdroje a použití těchto peněžních prostředků.
- 1.3.27 V některých případech třetí strany, které nejsou součástí ekonomické jednotky, do které patří vykazující účetní jednotka, kupují zboží, výrobky nebo služby jménem dané účetní jednotky nebo vyrovnávají závazky dané účetní jednotky. Například ústřední vláda může během období financovat provoz zdravotního nebo vzdělávacího programu nezávislé oblastní či místní vlády přímými úhradami poskytovatelům služeb a pořízováním a transferem nezbytných dodávek této jiné vládě. Obdobně ústřední vláda nebo nezávislá organizace poskytující pomoc může spíše zaplatit přímo stavební firmě za stavbu silnice pro konkrétní vládu než financovat přímo tuto vládu jako takovou. Tyto výdaje mohou být provedeny formou dotace nebo jiné pomoci, nebo formou úvěru, který musí být splacen. V těchto případech oblastní či místní vláda neobdrží peněžní prostředky (včetně peněžních ekvivalentů) přímo od druhé jednotky ani nezíská kontrolu nad bankovním účtem či obdobným účtem zřízeným v její prospěch druhou jednotkou. Proto jejím jménem uhrazená nebo zaplacená částka tvoří peněžní

prostředky tak, jak jsou definovány v tomto standardu. Nicméně vláda má prospěch z toho, že výdaje peněžních prostředků byly provedeny jejím jménem.

- 1.3.28 Odstavec 1.3.24 (b) požaduje, aby účetní jednotka vykazovala v samostatné kolonce svého výkazu peněžních příjmů a výdajů informace o výši, zdrojích a použití výdajů provedených třetími stranami, které nejsou součástí ekonomické jednotky, do které účetní jednotka patří. Toto umožní uživatelům identifikovat celkové peněžní prostředky, které účetní jednotka použila pro svou činnost během vykazovaného období a rozsah, ve kterém jsou tyto prostředky poskytnuty stranami, které jsou či nejsou součástí vlády, do které vykazující účetní jednotka patří. V některých případech si účetní jednotka nemusí být k datu vykazání vědoma toho, že byly jejím jménem realizovány výdaje třetími osobami během vykazovaného období. K tomu může dojít, jestliže účetní jednotka nebyla formálně informována o výdaji realizovaném třetí stranou nebo nemůže jinak ověřit, že došlo k očekávanému výdaji. Odstavec 1.3.24 požaduje, aby byly výdaje realizované třetí stranou uváděny ve výkazu peněžních příjmů a výdajů pouze v případě, jestliže během vykazovaného období bylo účetní jednotce formálně sděleno, že takovéto výdaje byly provedeny nebo si jinak ověří, že k nim došlo.
- 1.3.29 Klasifikování zdrojů a výdajů realizovaných třetími stranami, které budou vykázány v souladu s odstavci 1.3.24(a) a 1.3.24(b), jsou záležitostí odborného úsudku. Faktory, které budou vzaty v úvahu v rozhodovacím procesu, jsou uvedeny v odstavci 1.3.17.

Účetní pravidla a vysvětlující poznámky

Struktura poznámek

1.3.30 *Poznámky k účetním výkazům účetní jednotky:*

- (a) *informují o východiscích při přípravě účetních výkazů a specifických účetních pravidlech vybraných a použitých pro významné transakce a jiné události; a*
- (b) *poskytují dodatečné informace, které nejsou uvedeny v účetních výkazech, ale jsou nezbytné pro věrné zobrazení příjmů, výdajů a zůstatků peněžních prostředků účetní jednotky.*

1.3.31 *Poznámky k účetním výkazům se vykází systematicky. Každá položka uvedená ve výkazu peněžních příjmů a výdajů a v jiných účetních výkazech se opatří křížovým odkazem na všechny relevantní informace v poznámkách.*

Výběr a zveřejnění účetních pravidel

1.3.32 *Účetní závěrka pro všeobecné použití uvádí informace, které jsou:*

- (a) *srozumitelné;*

- (b) *důležité pro rozhodovací proces a pro potřeby uživatelů k vyvození zodpovědnosti; a*
 - (c) *spolehlivé v tom, že:*
 - (i) *věrně zobrazují příjmy, výdaje a zůstatky peněžních prostředků účetní jednotky a další zveřejněné informace;*
 - (ii) *jsou neutrální, tj. bez zkreslení; a*
 - (iii) *jsou úplné ve všech významných aspektech.*
- 1.3.33 Kvalita informací uvedených v účetní závěrce pro všeobecné použití rozhoduje o prospěšnosti dané závěrky pro uživatele. Odstavec 1.3.32 vyžaduje vypracovat účetní pravidla, aby bylo zajištěno, že účetní závěrka poskytne informace splňující řadu kvalitativních charakteristik. Dodatek č. 4 tohoto standardu shrnuje kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví. Tento dodatek také upozorňuje, že včasnost informací může mít dopad jak na relevanci, tak na spolehlivost finanční informace. Udržování úplných a přesných účetních záznamů během vykazovaného období je důležité pro včasné vyhotovení účetní závěrky pro všeobecné použití.
- 1.3.34 *Část poznámek k účetním výkazům věnovaná účetním pravidlům by měla obsahovat popis každého specifického účetního pravidla nezbytného pro řádné porozumění účetním výkazům včetně rozsahu, ve kterém účetní jednotka použila jakákoliv přechodná ustanovení tohoto standardu.*
- 1.3.35 *Nesprávné použití účetní metody nelze napravit zveřejněním použitých účetních pravidel ani podáním vysvětlení či vysvětlujícími dokumenty.*
- 1.3.36 Při rozhodování, zda by mělo být specifické účetní pravidlo zveřejněno, bere vedení v úvahu, zda by zveřejnění pomohlo uživatelům při porozumění způsobu, jakým se transakce a případy odrážejí ve vykazovaných příjmech, výdajích a zůstatcích peněžních prostředků. Účetní pravidlo může být podstatné dokonce jestliže částky vykázané za běžné a předchozí období nejsou významné. Odstavec 1.3.4 tohoto standardu upřesňuje, že účetní závěrka pro všeobecné použití zahrnuje účetní pravidla a vysvětlující poznámky. Proto se tedy požadavky odstavce 1.3.34 vztahují také na poznámky k účetním výkazům.
- 1.3.37 *Pokud se účetní jednotka rozhodne zahrnout do své účetní závěrky jakékoli informace doporučené v části 2 tohoto standardu, tyto zveřejněné informace by měly být v souladu s požadavky uvedenými v odstavci 1.3.32.*
- 1.3.38 Část 2 tohoto standardu doporučuje zveřejnění dodatečných informací v poznámkách k účetním výkazům. Pokud jsou tyto informace zveřejněny, musí být srozumitelné a vyhovovat ostatním kvalitativním charakteristikám finančních informací.

1.4 Obecné předpoklady

Vykazované období

- 1.4.1 *Účetní závěrka pro všeobecné použití bude předkládána alespoň jednou ročně. Když se ve výjimečných případech změní datum vykazání účetní jednotky a roční účetní závěrka je předkládána za období delší či kratší než jeden rok, účetní jednotka zveřejní dodatečně k období, kterým se zabývá v účetní závěrce:*
- (a) *zdůvodnění toho, že bylo použito období jiné než jeden rok; a*
 - (b) *skutečnost, že částky určené k porovnání nemusí být srovnatelné.*
- 1.4.2 Datum vykazání je datem posledního dne vykazovaného období, ke kterému se účetní závěrka vztahuje. Ve výjimečných případech může být účetní jednotka vyzvána, nebo se může rozhodnout, že změní svoje datum vykazání, například že více přiblíží cyklus vykazování na rozpočtový cyklus. Jestliže k tomu dojde, je důležité, aby byl důvod pro provedení změny dne vykazání zveřejněn, a aby si byli uživatelé vědomi toho, že částky vykázané za běžné období a částky určené k porovnání nejsou srovnatelné.
- 1.4.3 Obvykle je účetní závěrka konzistentně sestavena za období jednoho roku. Nicméně některé jednotky dávají z praktických důvodů přednost vykazování například za období o 52 týdnech. Tento standard předem nevylučuje uvedenou praxi, protože je nepravděpodobné, aby byly výsledné účetní výkazy významně odlišné od těch, které by byly předloženy za jeden rok.

Včasnost

- 1.4.4 Využitelnost účetní závěrky je snížena, jestliže ji uživatelé nebudou mít k dispozici do rozumné doby po datu vykazání. Účetní jednotka by měla být schopna vydat svoji účetní závěrku do šesti měsíců od data stanoveného pro vykazání, ačkoliv je doporučován časový rámec nepřekračující tři měsíce. Přetrvávající faktory, jako například složitá činnost účetní jednotky, nejsou dostatečným důvodem pro to, aby závěrka nebyla včas zveřejněna. V mnoha jurisdikcích jsou přesnější časové termíny upraveny zákony a opatřeními.

Datum schválení

- 1.4.5 *Účetní jednotka uvede datum, ke kterému byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění, a kdo toto schválení vydal. Jestliže jiný orgán má pravomoc změnit účetní závěrku po jejím zveřejnění, účetní jednotka zveřejní i tuto skutečnost.*
- 1.4.6 Datum schválení je datem, ke kterému byl získán souhlas oprávněného jednotlivce či orgánu, opravňující připravit účetní závěrku k jejímu vydání. Je důležité, aby uživatelé věděli, kdy byl vydán souhlas s vydáním účetní závěrky, protože účetní závěrka neobsahuje události po tomto datu. Uživatelé by také měli vědět o výjimečných okolnostech, za kterých jsou jakékoliv osoby či

organizace oprávněny změnit účetní závěrku po jejím vydání. Příkladem jednotlivců či orgánů, které jsou oprávněny změnit účetní závěrku po jejím vydání, jsou ministři, vláda, jejíž je účetní jednotka součástí, parlament nebo volený zastupitelský sbor. Dojde-li ke změnám, pozměněné účetní výkazy jsou novým souborem účetních výkazů.

Informace o účetní jednotce

1.4.7 *Účetní jednotka zveřejní následující informace, jestliže nejsou obsaženy v jiných informacích zveřejněných s účetní závěrkou:*

- (a) *sídlo a právní formu účetní jednotky a právní úpravu, v rámci které vyvíjí činnost;*
- (b) *popis povahy činností účetní jednotky a hlavní aktivity;*
- (c) *odkaz na příslušnou legislativu, kterou se činnost účetní jednotky řídí, jestliže nějaká existuje; a*
- (d) *jméno ovládající jednotky a konečné ovládající jednotky ekonomické jednotky (kde je to relevantní, jestliže nějaká existuje).*

1.4.8 Zveřejnění informací požadovaných v odstavci 1.4.7 umožní uživatelům identifikovat povahu činnosti účetní jednotky a porozumět legislativnímu a institucionálnímu prostředí, ve kterém je účetní jednotka činná. Toto je nezbytné pro účely vyvození zodpovědnosti a pomůže uživatelům porozumět a vyhodnotit účetní závěrku účetní jednotky.

Omezení vztahující se na zůstatky peněžních prostředků a přístup k půjčkám

1.4.9 *Účetní jednotka zveřejní v poznámkách k účetním výkazům společně s komentářem povahu a množství:*

- (a) *významných zůstatků peněžních prostředků, které účetní jednotka nemá k dispozici pro použití;*
- (b) *významných zůstatků peněžních prostředků, které podléhají vnějším omezením; a*
- (c) *nečerpaných úvěrových účtů, které mohou být k dispozici pro budoucí provozní činnost a k uhrazení kapitálových závazků, s uvedením jakýchkoliv omezení pro použití těchto účtů.*

1.4.10 Zůstatky peněžních prostředků držené účetní jednotkou by účetní jednotka neměla k dispozici pro použití, jestliže například ovládaná jednotka vyvíjí činnost v zemi, ve které existuje devizová kontrola nebo jiná zákonná omezení a zůstatky peněžních prostředků nejsou ovládající jednotce nebo jiným ovládaným jednotkám k dispozici pro obecné použití.

- 1.4.11 Zůstatky peněžních prostředků pod kontrolou účetní jednotky mohou podléhat omezením, která omezují účel nebo čas pro jejich použití. K tomu často dochází za situace, když účetní jednotka obdrží dotaci nebo dar, který musí být použit na specifický účel. K této situaci může také dojít, pokud má účetní jednotka k datu vykazání na svých vlastních bankovních účtech peněžní prostředky, které vybrala pro jiné strany coby zprostředkovatel, ale které dosud nepřevedla těmto stranám. Ačkoliv tyto zůstatky jsou pod kontrolou účetní jednotky a jsou vykazány jako zůstatek peněžních prostředků účetní jednotky, samostatně vykazání částky těchto položek je pro čtenáře užitečné.
- 1.4.12 Nečerpané půjčky představují pro účetní jednotku potenciální zdroj peněžních prostředků. Vykazání těchto půjček klasifikovaných podle významných druhů umožní čtenářům vyhodnotit disponibilitu těchto peněžních prostředků a rozsah, ve kterém je účetní jednotka během vykazovaného období použila.

Konzistentní zobrazení

- 1.4.13 *Zobrazení a klasifikace položek v účetní závěrce z jednoho období do dalšího by mělo být dodrženo, pokud:*
- (a) *podstatná změna v povaze činnosti účetní jednotky nebo přezkoumání způsobu zobrazení v účetní závěrce neprokáže, že změna povede k věrnějšímu zobrazení případů nebo transakcí; nebo*
 - (b) *změna zobrazení nebude vyžádána budoucí novelizací tohoto standardu.*
- 1.4.14 Velká reorganizace poskytování služeb; vytvoření nové nebo zrušení velké existující účetní jednotky veřejného sektoru; významné pořízení či vyřazení; nebo přezkoumání celého zobrazení v účetní závěrce pro všeobecné použití účetní jednotky mohou naznačit, že by měl být výkaz o peněžních příjmech a výdajích nebo jiné samostatné účetní výkazy prezentovány odlišně. Vláda může například disponovat státní spořitelnou, která reprezentuje jednu z nejvýznamnějších ovládaných jednotek a zbývající ekonomická jednotka provádí hlavně administrativní a politicko-poradenské služby. V tomto případě je nepravděpodobné, že zobrazení finanční instituce v účetní závěrce jako hlavní činnosti vlády bude relevantní.
- 1.4.15 Účetní jednotka změní způsob zobrazení ve své účetní závěrce pouze, jestliže je pravděpodobné, že pozměněná struktura bude pokračovat nebo jestliže bude zřejmý prospěch z alternativního zobrazení. Budou-li takovéto změny zobrazení provedeny, účetní jednotka překlasifikuje srovnatelné informace v souladu s odstavcem 1.4.19. Jestliže účetní jednotka vyhoví tomuto Mezinárodnímu účetnímu standardu pro veřejný sektor, pak bude povolena změna zobrazení tak, aby vyhověla národním požadavkům, pokud bude pozměněné zobrazení konzistentní s požadavky tohoto standardu.

Srovnatelné informace

- 1.4.16 *Pokud to ustanovení tohoto standardu nepovolí nebo nebude požadovat, srovnatelné informace by měly s přihlédnutím k předchozímu období zveřejňovat všechny numerické informace vyžadované standardem ke zveřejnění v účetní závěrce, vyjma účetní závěrky za vykazované období, ke kterému je tento standard poprvé použit. Srovnatelné informace by měly být uvedeny popisně, je-li to důležité pro porozumění účetní závěrce za běžné období.*
- 1.4.17 Tento standard vyžaduje předkládání výkazu příjmů a výdajů peněžních prostředků a konkretizuje zveřejnění určitých informací, které musí být uvedeny v tomto výkazu a v jeho poznámkách. Tento standard nevylučuje sestavení dodatečných účetních výkazů. Část 2 tohoto standardu doporučuje zveřejnění určitých dodatečných informací. Pokud jsou sestaveny účetní výkazy jako dodatek k výkazu o příjmech a výdajích peněžních prostředků anebo zveřejněny informace doporučené v části 2 tohoto standardu, zveřejnění srovnatelných informací je také doporučeno.
- 1.4.18 V některých případech je popisná informace uvedená v účetní závěrce za předchozí období důležitá i pro běžné období. Například podrobnosti o právním sporu, jehož výsledek byl nejistý k poslednímu datu vykázání a stále zůstává k vyřešení, mohou být vykázány za běžné období. Pro uživatele je prospěšné, vědí-li o nejasnostech existujících k poslednímu datu vykázání a o krocích, které byly během období podniknuty, aby tyto nejasnosti byly objasněny.
- 1.4.19 *Dojde-li ke změně v zobrazení nebo klasifikaci položek požadovaných ke zveřejnění v účetní závěrce, srovnatelné částky se, pokud to bude praktické, překlasifikují, aby byla zajištěna srovnatelnost s běžným obdobím. Informace o povaze, množství a důvodu jakékoli překlasifikace se zveřejní. Není-li praktické provést změnu klasifikace srovnatelných částek, účetní jednotka zveřejní, proč překlasifikaci neprovedla a současně zveřejní povahu změn, ke kterým by došlo, kdyby byly částky překlasifikovány.*
- 1.4.20 Mohou existovat okolnosti, kdy nebude praktické přetřídít srovnatelné informace k dosažení srovnatelnosti s běžným obdobím. Například údaje nemusely být v předchozích obdobích shromažďovány způsobem, který by umožňoval překlasifikaci, a nemusí být tedy praktické upravit informace. V takových případech bude zveřejněna informace o povaze provedených změn srovnatelných informací.

Identifikace účetních výkazů

- 1.4.21 *Účetní závěrka by měla být jasně identifikována a odlišena od jiných informací v tomtéž zveřejněném dokumentu.*

- 1.4.22 Tento standard se vztahuje pouze na účetní závěrku a nevztahuje se na jiné informace prezentované ve výroční zprávě nebo jiném dokumentu. Proto je důležité, aby uživatelé byli schopni rozlišit informaci, která je připravena podle tohoto standardu od jiné informace, která může být pro uživatele užitečná, ale neřídí se tímto standardem.
- 1.4.23 *Každá součást účetní závěrky by měla být jasně identifikována. Mimoto by měly být následující informace zřetelně vyznačeny a opakovány, bude-li to nezbytné pro řádné porozumění předkládaných informací:*
- (a) *jméno vykazující účetní jednotky nebo jiný způsob identifikace;*
 - (b) *zda účetní výkazy zahrnují jednotlivou účetní jednotku nebo ekonomickou jednotku;*
 - (c) *datum vykazování nebo období, kterého se účetní závěrka týká, v souladu s příslušnou součástí účetní závěrky;*
 - (d) *měna vykazování; a*
 - (e) *míra přesnosti použitá při zobrazení čísel v účetní závěrce.*
- 1.4.24 Požadavky odstavce 1.4.23 jsou obvykle splněny, jsou-li uvedeny na každé stránce účetních výkazů nadpisy stránek a zkrácené nadpisy sloupců. Nejvýstižnější způsob zobrazení uvedených informací závisí na úsudku zpracovatele účetní závěrky. Například jsou-li účetní výkazy čteny elektronicky, samostatné stránky nemusí být použity. V těchto případech jsou informace identifikované v odstavci 1.4.23 předkládány dostatečně často, aby bylo zajištěno řádné pochopení uvedených informací.
- 1.4.25 Účetní závěrka je často srozumitelnější, jsou-li informace vykazány v tisících nebo v milionech jednotek vykazované měny. Toto vykazování je přípustné, pokud je míra přesnosti zobrazení zveřejněna a dané informace se neztratí.

1.5 Opravy chyb

- 1.5.1 *Vznikne-li chyba související se zůstatkem peněžních prostředků vykazaným v účetní závěrce, bude při vykazování upravena položka peněžních prostředků na začátku období o vyšší chyby, která se vztahuje k předchozím obdobím. Bude-li to praktické, budou znovu uvedeny srovnatelné informace.*
- 1.5.2 *Účetní jednotka zveřejní v poznámkách k účetním výkazům následující informace:*
- (a) *povahu chyb;*
 - (b) *vyšší opravy; a*
 - (c) *skutečnost, že srovnatelná informace byla znovu uvedena nebo že nebylo praktické ji znovu uvést.*

- 1.5.3 Chyby při sestavování účetní závěrky za jedno či více předchozích období mohou být objeveny v běžném období. Chyby se mohou objevit jako výsledek matematických chyb, chyb při používání účetních pravidel, nesprávné pochopení skutečností, podvodu nebo přehlédnutí. Vztahuje-li se identifikovaná chyba k předchozímu období, bude počáteční zůstatek peněžních prostředků upraven tak, aby byla opravena chyba a účetní závěrka, včetně srovnatelných informací za předchozí období, a bude zveřejněna, jako kdyby chyba byla opravena již v období, ve kterém vznikla. Vysvětlení chyby a její oprava bude obsažena v poznámkách k účetním výkazům.
- 1.5.4 Znovuvedení srovnatelných informací nevyhnutelně nevede ke změně účetních výkazů, které byly schváleny řídicím orgánem nebo předloženy regulujícím úřadům. Nicméně národní zákony mohou v těchto případech vyžadovat změnu účetních výkazů.
- 1.5.5 Tento standard vyžaduje předložení výkazu peněžních příjmů a výdajů a nevylučuje předkládání jiných účetních výkazů. Pokud jsou zveřejněny dodatečné účetní výkazy o peněžních příjmech a výdajích, budou požadavky v odstavci 1.5.1 a 1.5.2 na opravu chyb také použity na tyto výkazy.

1.6 Konsolidovaná účetní závěrka

Definice

- 1.6.1 *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 pravidla jiné jednotky tak, aby byly získány užitky z její činnosti.

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

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

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

Ekonomická jednotka

- 1.6.2 Termín „ekonomická jednotka“ je tímto standardem využíván k tomu, aby pro účely účetního výkaznictví definoval skupinu účetních jednotek zahrnující ovládající jednotku a každou ovládanou jednotku.

- 1.6.3 Další termíny někdy použité pro označení ekonomické jednotky jsou „administrativní jednotka“, „finanční jednotka“, „konsolidovaná jednotka“ a „skupina“.
- 1.6.4 Ekonomická jednotka může zahrnovat jak jednotky se sociálně politickým, tak jednotky s komerčním zaměřením. Tak například vládní ubytovací útvar může být ekonomickou jednotkou, která zahrnuje jednotky poskytující ubytování za nominální částku, jakož i jednotky, které poskytují ubytování na komerčním základě.

Rámcem konsolidované účetní závěrky

- 1.6.5 *Ovládající jednotka, jiná než ovládající jednotka identifikovaná v odstavcích 1.6.7 a 1.6.8, vydá konsolidovanou účetní závěrku konsolidující všechny ovládané jednotky, cizí a tuzemské, jiné než ty uvedené v odstavci 1.6.6.*
- 1.6.6 *Ovládaná jednotka bude vyjmuta z konsolidace, vyvíjí-li činnost podléhající přísným vnějším dlouhodobým omezením, které brání ovládající jednotce, aby měla z této činnosti prospěch.*
- 1.6.7 *Ovládající jednotka, která je plně vlastněnou ovládanou jednotkou, nemusí předkládat konsolidovanou účetní závěrku za předpokladu, že není pravděpodobná existence uživatelů takové účetní závěrky anebo že jejich informační potřeba je splněna konsolidovanou účetní závěrkou ovládající jednotky.*
- 1.6.8 *Ovládající jednotka, která je fakticky zcela vlastněna, nemusí předkládat konsolidovanou účetní závěrku za předpokladu, že ovládající jednotka získá souhlas minoritních vlastníků.*
- 1.6.9 Uživatelé účetní závěrky ovládající jednotky z vládního či jiného veřejného sektoru obvykle chtějí a potřebují být informováni o peněžních prostředcích, které jsou pod kontrolou ekonomické jednotky jako celku. Tato potřeba je uspokojena konsolidovanou účetní závěrkou, která obsahuje finanční informace o ekonomické jednotce jako samostatné jednotce bez ohledu na právní omezení samostatných právních jednotek.
- 1.6.10 Odstavec 1.3.4 tohoto standardu požaduje, aby vykazující účetní jednotka sestavila výkaz o peněžních příjmech a výdajích. V souladu s požadavky odstavce 1.6.5 výkaz o peněžních příjmech a výdajích sestavený vládní či jinou vykazující účetní jednotkou ve veřejném sektoru, která je ovládající jednotkou, bude konsolidovat příjmy, výdaje a zůstatky peněžních prostředků všech těch jednotek, které ovládá. Zveřejnění poznámek požadovaných v Části 1 tohoto standardu bude také předloženo konsolidovaně. Dodatek č. 5 tohoto standardu upravuje použití termínu ovládání při stanovení vykazující účetní jednotky.
- 1.6.11 Tento standard nevyklučuje sestavení dodatečných účetních výkazů k výkazu o peněžních příjmech a výdajích. Tyto dodatečné výkazy mohou například uvádět

dodatečné informace o příjmech a výdajích vztahujících se k určitým skupinám fondů nebo poskytovat dodatečné podrobnosti o určitých typech peněžních toků. Část 2 tohoto standardu určuje zveřejnění dodatečných informací, které jsou účetní jednotce doporučeny. Bude-li to vhodné, budou dodatečné výkazy a dodatečně zveřejněné informace také obsahovat konsolidované informace.

- 1.6.12 Pro účely účetního výkaznictví se vykazující účetní jednotka (účetně vykazující jednotka) může skládat z několika ovládaných jednotek včetně vládních útvarů, organizací a podniků veřejné správy (PVS). Určení působnosti účetně vykazující účetní jednotky může být obtížné vzhledem k velkému počtu potencionálních jednotek. Pro tento účel jsou účetně vykazující účetní jednotky často upraveny právně. V některých případech se účetně vykazující jednotka upravená tímto standardem může lišit od vykazující účetní jednotky specifikované zákonem a dodatečně zveřejněné informace mohou být nezbytné k uspokojení právních požadavků na výkaznictví.
- 1.6.13 Ovládající jednotka, která je sama plně vlastněna jinou jednotkou (jako například vládní agentura, která je zcela vlastněna vládou), nemusí předkládat konsolidovanou účetní závěrku, není-li tato vyžadována její ovládající jednotkou a potřebám jiných uživatelů se nejlépe vyhoví konsolidovanou účetní závěrkou své ovládající jednotky. Nicméně ve veřejném sektoru mnohé ovládající jednotky, které jsou buď zcela vlastněny nebo fakticky zcela vlastněny, reprezentují klíčové sektory nebo aktivity vlády. V těchto případech informační potřeby některých uživatelů nemusí být uspokojeny předložením konsolidované účetní závěrky na celovládní úrovni. Účelem tohoto standardu není osvobodit takovéto jednotky od sestavení konsolidované účetní závěrky. V mnoha jurisdikcích vlády toto akceptovaly a vydaly zákony upravující požadavky na účetní výkaznictví takovýchto jednotek.
- 1.6.14 V některých jurisdikcích je ovládající jednotka, která je fakticky zcela vlastněna jinou jednotkou (například vládním podnikem s minoritním vlastnickým podílem soukromého sektoru), také osvobozena od povinnosti předkládat konsolidovanou účetní závěrku, jestliže ovládající jednotka získá souhlas vlastníků minoritního podílu. Pod pojmem fakticky zcela vlastněná se často rozumí, že ovládající jednotka vlastní 90 % nebo více hlasovacích práv. Pro účely tohoto standardu je minoritní podíl tou částí ovládané jednotky, kterou lze přičíst k podílům, jenž nejsou přímo či nepřímo prostřednictvím ovládané jednotky vlastněny ovládající jednotkou.
- 1.6.15 V některých případech bude ekonomická jednotka zahrnovat několik zprostředkujících ovládajících jednotek. Například zatímco ministerstvo zdravotnictví může být ovládající jednotkou, mohou existovat zprostředkující ovládající jednotky na úrovni místních nebo regionálních zdravotních úřadů. Požadavky na zodpovědné řízení a vykazování mohou v každé právní úpravě určit, které jednotky musí (nebo jsou osvobozeny od požadavku) sestavit konsolidovanou účetní závěrku. Pokud neexistuje žádný požadavek, aby

zprostředkující ovládající jednotky vypracovaly konsolidovanou účetní závěrku, avšak je pravděpodobné, že uživatelé účetní závěrky ekonomické jednotky existují, zprostředkujícím ovládajícím jednotkám se doporučuje takovouto účetní závěrku vypracovat a zveřejnit.

Postupy konsolidace

1.6.16 *Následující postupy konsolidace požadují:*

- (a) *peněžní zůstatky a peněžní transakce mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky budou plně eliminovány;*
- (b) *jestliže jsou účetní závěrky použité při konsolidaci sestaveny k různým datům vykazání, měly by se upravit o důsledky významných peněžních transakcí, ke kterým došlo mezi těmito daty a datem účetní závěrky ovládající jednotky. V každém případě by rozdíl mezi daty vykazání neměl být větší než 3 měsíce; a*
- (c) *konsolidované účetní závěrky se sestaví za použití jednotných účetních pravidel pro podobné peněžní transakce. Není-li praktické použít jednotná účetní pravidla při sestavování konsolidované účetní závěrky, tato skutečnost se zveřejní společně s uvedením té části položek konsolidované účetní závěrky, na kterou byla použita jiná účetní pravidla.*

1.6.17 Postupy konsolidace uvedené v odstavci 1.6.16 jsou základem pro sestavení konsolidované účetní závěrky pro všechny jednotky v rámci ekonomické jednotky jako samostatné ekonomické jednotky.

1.6.18 Konsolidovaná účetní závěrka by měla pouze odrážet operace mezi ekonomickou jednotkou a jinými vnějšími jednotkami. Podobně operace mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky jsou eliminovány, aby nedošlo k duplicitě. Například vládní útvar může prodávat fyzické aktivum jinému vládnímu útvaru. Protože dopad netto peněžních prostředků na vládní vykazující jednotku je nulový, tato transakce musí být eliminována, aby nedošlo k nadhodnocení peněžních příjmů a výdajů vládní vykazující jednotky. Jednotka veřejné správy může držet peněžní prostředky u nějaké finanční instituce veřejného sektoru. Tyto zůstatky by měly být na celovládní úrovni eliminovány, protože představují zůstatky v rámci ekonomické jednotky. Podobně podniky veřejné správy operující v zahraničí mohou poukázat vládnímu útvaru platbu, která bude k datu vykazání na cestě. V tomto případě by neeliminování této transakce vedlo k podhodnocení peněžního zůstatku ekonomické jednotky a k nadhodnocení jejich peněžních výdajů.

1.6.19 Jednotlivé jednotky v rámci ekonomické jednotky mohou přijmout různé postupy pro klasifikaci příjmů a výdajů peněžních prostředků a předložení svých účetních výkazů. Peněžní příjmy a výdaje vznikající z podobných transakcí jsou

klasifikovány a vykazovány v konsolidovaných účetních závěrkách pokud možno jednotně.

Zveřejňování konsolidovaných informací

1.6.20 *V konsolidované účetní závěrce by měly být zveřejněny:*

- (a) *soupis významných ovládaných jednotek včetně jména, působnosti ovládané jednotky (je-li odlišná od působnosti ovládající jednotky); a*
- (b) *důvody pro nekonsolidování ovládané jednotky.*

Přechodná ustanovení

1.6.21 Ovládající jednotky, které přijmou tento standard, mohou mít větší počet ovládaných jednotek s významným objemem transakcí mezi těmito jednotkami. Podobně může být obtížné identifikovat všechny transakce a zůstatky, které mají být eliminovány pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky ekonomické jednotky. Z tohoto důvodu odstavec 1.8.2 poskytuje v přechodném období úlevu od požadavků eliminovat všechny peněžní zůstatky a transakce mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky. Nicméně odstavec 1.8.3 vyžaduje, aby účetní jednotky, na které se přechodné ustanovení vztahuje, vykázaly skutečnost, že ne všechny zůstatky a transakce mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky byly eliminovány.

1.7 Cizí měna

Definice

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

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

Kursový rozdíl je rozdíl, který je výsledkem vykazání stejného množství jednotek cizí měny v měně vykazování při různých směnných kurzech.

Směnný kurs je směnný poměr dvou měn.

Cizí měna je jinou měnou než je funkční měna účetní jednotky.

Měna vykazování je měnou, ve které jsou výkazy předkládány.

Úprava příjmů, výdajů a zůstatků peněžních prostředků v cizích měnách

1.7.2 *Peněžní příjmy a výdaje vzniklé z transakcí v cizí měně se zaúčtují v měně vykazování účetní jednotky tak, že se na částku v cizí měně použije směnný kurs mezi měnou vykazování a cizí měnou k datu příjmů a výdajů.*

1.7.3 *Peněžní zůstatky držené v cizí měně se vykážou za použití závěrkového kursu.*

- 1.7.4 *Peněžní příjmy a výdaje cizí ovládané jednotky se převedou směnným kursem mezi měnou vykazování a cizí měnou k datu příjmů a výdajů.*
- 1.7.5 *Účetní jednotka zveřejní výši kursových rozdílů jako vyrovnávací položky mezi počátečním a závěrečným zůstatkem peněžních prostředků za období.*
- 1.7.6 *Je-li měna vykazování jiná než měna dané země, kde má účetní jednotka své sídlo, zveřejní se důvod pro použití jiné měny. Důvod pro jakoukoliv změnu měny vykazování bude také zveřejněn.*
- 1.7.7 Vláda a jiné jednotky veřejného sektoru mohou mít operace v cizích měnách jako například půjčku částky v cizí měně nebo nákup zboží a služeb, kde je kupní cena uvedena v částce cizí měny. Tyto jednotky mohou také mít zahraniční aktivity a převádět peněžní prostředky do zahraničních aktivit nebo je z těchto aktivit přijímat. Aby mohly být tyto transakce v cizí měně a zahraniční aktivity zahrnuty do účetní závěrky, účetní jednotka musí vyjádřit příjmy, výdaje a zůstatky peněžních prostředků ve měně vykazování.
- 1.7.8 Nerealizované zisky a ztráty vzniklé při změně směnných kursů cizích měn nejsou peněžními příjmy ani peněžními výdaji. Nicméně dopad změn směnných kursů na peněžní prostředky držené v cizí měně musí být zveřejněn ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů, aby bylo možno porovnat peněžní prostředky na začátku a na konci období. Tato suma je vykázána odděleně od peněžních příjmů a výdajů a zahrnuje i možné rozdíly, pakliže tyto příjmy, výdaje a zůstatky peněžních prostředků byly vykázány ve směnných kursech ke konci období.

1.8 Den nabytí účinnosti oddílů 1 až 7 Části 1 a přechodných ustanovení

Den nabytí účinnosti

- 1.8.1 *Oddíl 1 až 7 části 1 tohoto Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2004 nebo po tomto datu. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.*

Přechodná ustanovení – Konsolidovaná účetní závěrka

- 1.8.2 *Účetní jednotky nemusí splňovat požadavek odstavce 1.6.16 (a), který se zabývá eliminací peněžních zůstatků a transakcí mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky za vykazovaná období počínající některým dnem v průběhu tří let, které následují po datu, kdy byl tento standard poprvé přijat.*
- 1.8.3 *Účetní jednotky, které použijí přechodné ustanovení v odstavci 1.8.2, zveřejní skutečnost, že ne všechny zůstatky a transakce mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky byly eliminovány.*

1.9 Vykazování informací o rozpočtu v účetní závěrce

Definice

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

Účetní báze znamená akruální nebo peněžní báze účetnictví, jež jsou definovány v akruálně založených Mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor a v Mezinárodním účetním standardu pro veřejný sektor založeném na peněžní bázi.

Roční rozpočet znamená schválený rozpočet na jeden rok. Neobsahuje dopředu zveřejňované odhady nebo projekce na období následující po tomto rozpočtovém období.

Rozpočtové určení je pravomoc k rozdělení prostředků na účely stanovené legislativním nebo podobným orgánem.

Schválený rozpočet znamená pravomoc, odvozenou od zákonů, rozpočtového určení, vládních nařízení a ostatních rozhodnutí, uskutečňovat výdaje vztahující se k očekávaným výnosům nebo příjmům rozpočtového období.

Rozpočtová báze je akruální, peněžní nebo jiná účetní báze přijatá pro sestavování rozpočtu, která byla schválena legislativním orgánem.

Srovnatelná báze znamená skutečné částky plnění rozpočtu předkládané na stejné účetní bázi, při stejné klasifikaci, pro stejné jednotky a stejné období jako schválený rozpočet.

Konečný rozpočet je původní rozpočet upravený o všechny rezervy, převody, transfery, dotace a jakékoliv další úpravy rozpočtu, schválené legislativním nebo podobným orgánem a provedené v rozpočtovém období.

Víceletý rozpočet je schválený rozpočet na více než jeden rok. Neobsahuje předem zveřejněné odhady nebo výhledy na období po rozpočtovém období.

Původní rozpočet je původně schválený rozpočet pro rozpočtové období.

Schválené rozpočty

1.9.2 Schválený rozpočet, tak jak je definován tímto standardem, odráží očekávané výnosy nebo příjmy, které vzniknou v ročním anebo víceletém rozpočtovém období založeném na současných plánech a očekávaných ekonomických podmínkách během rozpočtového období, a náklady nebo výdaje schválené legislativním orgánem, kterým je zákonodárny sbor nebo jiný příslušný orgán. Schválený rozpočet není budoucím odhadem anebo předpovědí založenou na předpokládaných budoucích událostech a možných aktivitách managementu, ke kterým nemusí dojít. Obdobně se schválený rozpočet liší od budoucích

finančních informací, které mohou být ve formě prognózy, projekce anebo kombinací obou – například roční prognóza plus pětiletá projekce.

- 1.9.3 V některých právních systémech mohou být rozpočty schváleny ve formě zákona jako součásti schvalovacího procesu. V jiných právních úpravách bude souhlas udělen bez toho, aby se rozpočet stal zákonem. Ať je schvalovací proces jakýkoli, rozhodujícím znakem schváleného rozpočtu je, že oprávnění čerpat prostředky z pokladny vlády nebo obdobného orgánu na smluvené a určené účely, je poskytováno vyšším legislativním orgánem nebo jiným příslušným orgánem. Schválený rozpočet zakládá pravomoc uskutečňovat výdaje na konkrétní věci. Pravomocí uskutečňovat výdaje se obecně rozumí zákonný limit, v rámci kterého účetní jednotka musí vyvíjet svoji činnost. V některých právních systémech může být schváleným rozpočtem, za jehož dodržení je účetní jednotka odpovědná, původní rozpočet a v jiných zase konečný rozpočet.
- 1.9.4 Jestliže není rozpočet schválen před začátkem rozpočtového období, původní rozpočet je tím rozpočtem, který byl jako první schválen pro použití v rozpočtovém roce.

Původní a konečný rozpočet

- 1.9.5 Původní rozpočet může zahrnovat zbývající schválené částky, které jsou zákonem automaticky převáděny z předchozích let. Například vládní rozpočtový proces zahrnuje v některých právních systémech zákonné ustanovení požadující, aby závazky z předchozího roku byly automaticky kryty pohyblivými rozpočtovými určeními. Závazky zahrnují možné budoucí závazky založené na současných dodavatelských smlouvách. V některých právních systémech jsou nazývány povinnostmi nebo břemeny a zahrnují nevyřízené kupní zakázky a smlouvy, kdy zboží ani služby ještě nebyly přijaty.
- 1.9.6 Dodatečná rozpočtová určení mohou být nezbytná, pokud původní rozpočet adekvátně nepočítal s požadavky na výdaje, které například vznikly v důsledku války nebo přírodních katastrof. Navíc může během období dojít ke schodku v rozpočtových příjmech a vzniknout potřeba vyrovnat změny ve financování priorit vnitřními transfery mezi rozpočtovými kapitolami a položkami. Proto mohou být z důvodu udržení rozpočtové disciplíny prostředky přidělené účetní jednotce nebo na nějakou činnost sníženy z částky původně schválené pro dané období. Konečný rozpočet zahrnuje všechny takovéto oprávněné změny a úpravy.

Skutečné částky

- 1.9.7 Tento standard používá termín současné nebo skutečné částky k popisu částek, které jsou výsledkem plnění rozpočtu. V některých právních systémech se mohou použít termíny rozpočet, plnění rozpočtu nebo podobné termíny ve stejném významu jako termíny současné anebo skutečné částky.

Uvedení srovnání rozpočtových a skutečných částek

- 1.9.8 *Podle požadavků v odstavci 1.9.17 má účetní jednotka, která zveřejňuje svůj schválený rozpočet či rozpočty, uvést porovnání částek rozpočtu, za které je odpovědná před veřejností, se skutečnými částkami, buď v samostatném účetním výkazu, anebo ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů v dodatečných sloupcích pro rozpočet, a to v souladu s tímto standardem. V porovnání rozpočtových a skutečných částek se samostatně pro každou úroveň legislativního dohledu uvedou:*
- (a) *původní a konečné rozpočtové částky;*
 - (b) *skutečné částky na srovnatelné bázi; a*
 - (c) *prostřednictvím zveřejněné poznámky vysvětlení významných rozdílů mezi rozpočtem, za který daná jednotka odpovídá veřejnosti, a skutečnými částkami, pokud není takové vysvětlení zahrnuto v dalších veřejných dokladech vydaných společně s účetní závěrkou a pokud v poznámkách k účetní závěrce nebude uveden odkaz na tyto doklady.*

Rozsah

- 1.9.9 Tento standard se vztahuje na všechny účetní jednotky, které jsou povinny zveřejnit svůj schválený rozpočet či rozpočty a nebo si tuto povinnost určí. Tento standard nevyžaduje, aby byly schválené rozpočty zveřejněny, ani nevyžaduje, aby byly v účetní závěrce zveřejněny informace o schváleném rozpočtu, který nebyl zveřejněn, včetně srovnání s ním.
- 1.9.10 V některých případech budou schválené rozpočty sestaveny tak, aby zahrnovaly všechny činnosti, které jsou pod kontrolou účetní jednotky veřejného sektoru. V jiných případech může být vyžadováno, aby jednotlivé schválené rozpočty byly zveřejněny pro určité činnosti, skupiny činností nebo účetní jednotky uvedené v účetních závěrkách vlády či jiné jednotky veřejného sektoru. K tomuto může dojít například pokud účetní závěrka vlády zahrnuje vládní organizace či programy, které vyvíjejí vlastní činnost a sestavují své vlastní rozpočty, anebo pokud se sestavuje pouze rozpočet pro vládní sektor jako celek. Tento standard se vztahuje na všechny jednotky, které předkládají účetní závěrky, jestliže zveřejňují schválené rozpočty anebo jejich části.

Srovnání rozpočtových a skutečných částek

- 1.9.11 Uvedení původních a konečných rozpočtových částek v účetní závěrce a skutečných částek na srovnatelné bázi s rozpočtem, který byl zveřejněn, zkompletuje cyklus odpovědnosti tím, že uživatelům účetní závěrky umožní identifikovat, zda byly peněžní prostředky získány a použity v souladu se schváleným rozpočtem. Pro úplnost mohou být v účetní závěrce uvedeny rozdíly mezi skutečnými a rozpočtovými částkami ať už původního či konečného rozpočtu (často nazývané jako „odlišnosti“).

- 1.9.12 Vysvětlení významných rozdílů mezi skutečnými a rozpočtovými částkami pomohou uživatelům porozumět důvodům pro významné odchylky od schváleného rozpočtu, za který je účetní jednotka zodpovědná veřejnosti.
- 1.9.13 Účetní jednotka může mít povinnost, anebo si tuto povinnost zvolí, zveřejnit svůj původní rozpočet, konečný rozpočet anebo jak původní tak konečný rozpočet. Pokud bude vyžadováno zveřejnění jak původního, tak konečného rozpočtu, poskytne často zákon, předpis nebo jiné zmocnění návod, zdali je vysvětlení významných rozdílů mezi skutečnými částkami a částkami původního rozpočtu, nebo skutečnými částkami a částkami konečného rozpočtu, vyžadováno v souladu s odstavcem 1.9.8(c). Neexistuje-li žádný takový návod, mohou být významné rozdíly například určeny odkazem na rozdíly mezi současným a původním rozpočtem se zaměřením na plnění oproti původnímu rozpočtu, nebo na rozdíly mezi současným a konečným rozpočtem se zaměřením na soulad se skutečným rozpočtem.
- 1.9.14 V mnoha případech bude částka konečného rozpočtu totožná se skutečnou částkou. Je to proto, že je plnění rozpočtu během účetního období monitorováno a původní rozpočet je postupně upravován, aby během účetního období odrážel změny podmínek, okolností a praxi. Odstavec 1.9.23 tohoto standardu vyžaduje zveřejnění vysvětlení důvodů změn mezi původním a skutečným rozpočtem. Toto zveřejnění společně se zveřejněními požadovanými ve výše uvedeném odstavci 1.9.8 zajistí, že účetní jednotky, které zveřejňují svůj schválený rozpočet či rozpočty, jsou odpovědné veřejnosti jak za plnění daného schváleného rozpočtu, tak za soulad s tímto rozpočtem.
- 1.9.15 Jednání managementu a analýzy, přehled činností nebo jiné veřejné informace, které komentují plnění a dosažení cílů účetní jednotky během vykazovaného období, včetně vysvětlení jakýchkoli významných rozdílů od částek rozpočtu, jsou často vydány společně s účetní závěrkou. Vysvětlení významných rozdílů mezi skutečnými a rozpočtovými částkami bude v souladu s odstavcem 1.9.8(c) tohoto standardu zahrnuto do poznámek k účetní závěrce, pokud nebude zahrnuto v jiných veřejných informacích nebo dokumentech vydaných společně s účetní závěrkou a pokud nebudou v poznámkách k účetní závěrce uvedeny informace či doklady, ve kterých lze vysvětlení nalézt.
- 1.9.16 Pokud jsou schválené rozpočty zveřejněny pouze pro některé účetní jednotky nebo činnosti zahrnuté do účetní závěrky, budou se požadavky odstavce 1.9.8 týkat pouze účetních jednotek nebo činností uvedených ve schváleném rozpočtu. To znamená, že pokud například bude sestaven rozpočet pro celý vládní sektor jako vykazující jednotku, zveřejnění požadovaná v odstavci 1.9.8 budou učiněna za celý vládní sektor.

Předkládání

- 1.9.17 *Účetní jednotka uvede srovnání rozpočtových a skutečných částek ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů v jeho dodatečných sloupcích pro rozpočet, pouze pokud bude účetní závěrka sestavena na srovnatelné bázi.*
- 1.9.18 Srovnání rozpočtových a skutečných částek může být uvedeno v samostatném finančním výkazu („Výkaz srovnávající rozpočtové a skutečné částky“ nebo výkaz s podobným názvem). Jinak, pokud budou účetní závěrka a rozpočet sestaveny na srovnatelné bázi – tj. na stejné účetní bázi pro tutéž účetní jednotku a totéž účetní období, a přijmou stejnou strukturu třídění – mohou být dodatečné sloupce přidány do Výkazu peněžních příjmů a výdajů předkládaného v souladu s tímto standardem. V těchto dodatečných sloupcích budou uvedeny částky původního a konečného rozpočtu, a jestliže si to tak daná účetní jednotka zvolí, i rozdíly mezi rozpočtovými a skutečnými částkami.
- 1.9.19 Nebudou-li rozpočet a účetní závěrka připraveny na srovnatelném základě, předloží se samostatný výkaz srovnávající částky rozpočtové a skutečné. V těchto případech, aby se zajistilo, že čtenáři nebudou špatně interpretovat finanční informace vycházející z různých bází, účetní závěrka by mohla vyjasnit, že se rozpočet a účetní báze liší, a že je výkaz srovnávající rozpočtové a skutečné částky připraven na rozpočtové bázi.

Úroveň agregace

- 1.9.20 Dokumenty o rozpočtu mohou poskytovat mnoho podrobností o konkrétních aktivitách, programech nebo účetních jednotkách. Tyto podrobnosti jsou často agregovány do obecných tříd podle společných rozpočtových kapitol, rozpočtových klasifikací nebo rozpočtových druhů za účelem jejich předložení ke schválení legislativnímu nebo jinému oprávněnému orgánu. Zveřejnění rozpočtových a skutečných dat v souladu s těmito obecnými třídami a rozpočtovými kapitolami či druhy zajistí, aby byla srovnání provedena na úrovni legislativního nebo jiného oprávněného orgánu uvedeného v podkladech pro rozpočet.
- 1.9.21 Podrobné finanční informace zahrnuté ve schválených rozpočtech mohou být v některých případech agregovány za účelem uvedení v účetní závěrce v souladu s požadavky tohoto standardu. Takováto agregace může být nezbytná, je-li třeba se vyhnout přehlcení informacemi a zohlednit příslušné úrovně legislativního či jiného oprávněného dohlížejícího orgánu. Pro určení úrovně agregace bude použit profesionální úsudek. Tento úsudek bude použit v kontextu s cílem tohoto standardu a kvalitativními charakteristikami účetního výkaznictví uvedenými v odstavci 1.3.32 tohoto standardu.
- 1.9.22 Dodatečné rozpočtové informace, včetně informací o splnění úkolů mohou být uvedeny v dokladech mimo účetní závěrku. Část 2 tohoto standardu doporučuje zahrnout do účetní závěrky odkazy na takovéto doklady.

Změny mezi původním a konečným rozpočtem

- 1.9.23 *Účetní jednotka vysvětlí, zda-li jsou změny mezi původním a konečným rozpočtem důsledkem přerozdělení v rámci rozpočtu anebo důsledkem jiných faktorů, bud’:*
- (a) *v poznámce zveřejněné v účetní závěrce; nebo*
 - (b) *ve zprávě vydané před, ve stejném čase nebo společně s účetní závěrkou a zahrne odkazy na tuto zprávu do poznámek k účetní závěrce.*
- 1.9.24 Konečný rozpočet zahrnuje všechny změny schválené legislativním nebo jiným oprávněným orgánem, které revidují původní rozpočet. V souladu s požadavky tohoto standardu, poznámky k účetní závěrce nebo samostatná zpráva vydaná před datem účetní závěrky, společně s účetní závěrkou, anebo ve stejném čase jako účetní závěrka, budou zahrnovat vysvětlení změn mezi původním a konečným rozpočtem. V tomto vysvětlení se uvede například, zda změny vznikly v důsledku přerozdělení v rámci parametrů původního rozpočtu nebo jako důsledek jiných faktorů, takových jako změny celkových rozpočtových parametrů, včetně změn ve vládní politice. Taková zveřejnění jsou často učiněna při jednání managementu, v jeho analýze nebo v podobné informaci o činnosti, vydaných společně s účetní závěrkou, nikoliv v jejím rámci. Taková zveřejnění mohou být také zahrnuta do zpráv o rozpočtu vydávaných vládami ve zprávách o plnění rozpočtu. Pokud jsou tyto informace zveřejňovány spíš v samostatné zprávě než v poznámkách k účetní závěrce, poznámky budou zahrnovat odkazy na tuto zprávu.

Srovnatelná báze

- 1.9.25 *Všechna srovnání rozpočtových a skutečných částek se uvádějí na srovnatelné bázi rozpočtu.*
- 1.9.26 Porovnání rozpočtových a skutečných částek se uvádí na stejné účetní bázi (akruální, peněžní anebo jiné bázi), na stejné třídící bázi a pro tytéž účetní jednotky a totéž účetní období jako u schváleného rozpočtu. Tak bude zajištěno, že v účetní závěrce zveřejňované informace o souladu s rozpočtem jsou na stejné bázi jako sám rozpočet. V některých případech to může znamenat, že bude předloženo srovnání rozpočtu a skutečnosti na rozdílné bázi účetnictví pro jinou skupinu činností a v jiném předkládaném a třídícím formátu než ten, který byl přijat pro účetní závěrku.
- 1.9.27 Účetní závěrka konsoliduje účetní jednotky a činnosti ovládané danou účetní jednotkou. Jak je uvedeno v odstavci 1.9.10, jednotlivé rozpočty mohou být schvalovány a zveřejňovány pro jednotlivé účetní jednotky nebo konkrétní činnosti, které tvoří konsolidovanou účetní závěrku. Pokud se tak stane, jednotlivé rozpočty mohou být přepracovány za účelem uvedení v účetní závěrce v souladu s požadavky tohoto standardu. Budou-li se jednotlivé

rozpočty přepracovávat, nebude se toto přepracování týkat změn či úprav schváleného rozpočtu. Důvodem je, že tento standard požaduje srovnání skutečných částek s částkami schváleného rozpočtu.

- 1.9.28 Účetní jednotky mohou přijmout rozdílné báze účetnictví pro sestavení svých účetních závěrek a pro své schválené rozpočty. Například v některých výjimečných případech může vláda anebo vládní organizace přijmout peněžní bázi pro svoji účetní závěrku a aktuální bázi pro svůj rozpočet. Rozpočty mohou dále zahrnovat informace o závazcích vydávaných v budoucnosti finanční prostředky a o změnách těchto závazků, zatímco účetní závěrka bude informovat o peněžních příjmech a výdajích a o jejich zůstatcích. Rozpočtující účetní jednotka a vykazující účetní jednotka budou často totožné. Podobně bude v účetní závěrce často uvedeno období, za které je rozpočet sestavován a třídící báze přijatá pro daný rozpočet. Tak se zajistí, aby účetní systém zachytil a vykázal finanční informace způsobem, který usnadní srovnání rozpočtových a skutečných dat pro potřeby managementu a pro účely vyvození odpovědnosti – například pro monitorování pokroku při plnění rozpočtu během účetního období a pro vykazování vládě, veřejnosti a jiným uživatelům řádně a včas.
- 1.9.29 V některých právních systémech mohou být rozpočty sestaveny na peněžní a aktuální bázi v souladu se systémem statistického vykazování zahrnující jednotky a činnosti neuvedené v účetní závěrce. Rozpočty sestavené v souladu se systémem statistického vykazování se mohou například zaměřit na celý vládní sektor a zahrnout pouze účetní jednotky plnící „primární“ nebo „netržní“ funkce vlády jako jejich hlavní činnost, zatímco účetní závěrka bude informovat o všech aktivitách ovládaných vládou, včetně vládních obchodních aktivit.
- 1.9.30 V modelech statistického výkaznictví může vládní sektor zahrnovat státní, územní a místní vládní úrovně. V některých právních systémech může národní vláda kontrolovat územní a místní vlády, konsolidovat tyto vlády ve své účetní závěrce, vypracovat schválený rozpočet obsahující všechny tři vládní úrovně a požadovat jeho zveřejnění. V těchto případech se budou požadavky tohoto standardu týkat účetních závěrek těchto národních vládních jednotek. Nicméně pokud národní vláda neovládá územní a místní vlády, jeho účetní závěrka nebude konsolidovat územní nebo místní vlády. Spíše budou sestaveny samostatné účetní závěrky pro každou vládní úroveň. Požadavky tohoto standardu se budou týkat pouze účetních závěrek vládních jednotek, pokud se zveřejňují schválené rozpočty těchto jednotek a jimi ovládaných činností, anebo jejich součástí.

Víceletý rozpočet

- 1.9.31 Některé vlády a jiné jednotky schvalují a zveřejňují spíše víceleté rozpočty než jednotlivé roční rozpočty. Víceleté rozpočty obvykle zahrnují řadu ročních rozpočtů nebo ročních rozpočtových cílů. Schválený rozpočet pro každé dílčí roční období odráží použití rozpočtových pravidel spojených s víceletým

rozpočtem pro to dané dílčí období. V některých případech zajišťuje víceletý rozpočet přechod nepoužitých rozpočtových určení v každém jednotlivém roce na další období.

- 1.9.32 Vlády a jiné účetní jednotky s víceletými rozpočty mohou zaujmout jiný přístup při rozhodování o svém původním a konečném rozpočtu v závislosti na způsobu jeho schvalování. Vláda může například schválit dvouletý rozpočet, který zahrnuje dva schválené roční rozpočty, přičemž budou původní a konečný rozpočet uvedeny pro každé roční období. Jestliže budou nečerpané rozpočtové prostředky z prvního roku dvouletého rozpočtu zákonem schváleny k čerpání až ve druhém roce, „původní“ rozpočet pro druhé roční období bude navýšen o tyto „převedené“ částky. Ve výjimečných případech, ve kterých vláda schválí dvouletý nebo víceletý rozpočet, který jasně nerozdělí částky rozpočtu na každé roční období, může být nezbytné použít úsudku při určení, které částky lze přiřadit každému ročnímu období pro stanovení ročního rozpočtu pro účely tohoto standardu. Původní a konečný schválený rozpočet pro první rok dvouletého období bude například zahrnovat schválené kapitálové akvizice pro dvouleté období, ke kterým došlo během prvního roku, společně s hodnotou opakujících se výnosů a nákladů přiřaditelných k danému roku. Nečerpané částky z prvního ročního období by pak byly zahrnuty do „původního“ rozpočtu pro druhé roční období a tento rozpočet by společně se všemi změnami tvořil konečný rozpočet druhého roku. Část 2 tohoto standardu doporučuje zveřejnit vztah mezi rozpočtovými a skutečnými částkami během rozpočtového období.

Zveřejněné poznámky rozpočtové báze, rozpočtové období a rozsah

- 1.9.33 *Jednotka vysvětlí v poznámkách k účetní závěrce rozpočtovou bázi přijatou ve schváleném rozpočtu.*
- 1.9.34 Mohou existovat rozdíly mezi účetní bázi (peněžní, akruální, nebo jejich modifikací) použitou při sestavování a předkládání rozpočtu a účetní bázi použitou při sestavení účetní závěrky. K těmto rozdílům může dojít, když účetní systém a rozpočtový systém shromažďují informace z různých zdrojů – rozpočet se může zaměřit na peněžní toky a určité položky časového rozlišení a závazky, zatímco účetní závěrka informuje o peněžních příjmech a výdajích.
- 1.9.35 Formáty a třídící schémata přijaté pro předkládání schváleného rozpočtu se také mohou lišit od formátů přijatých pro účetní závěrku. Schválený rozpočet může třídít položky na stejné bázi, která byla přijata pro účetní závěrku, například výdaje podle ekonomické povahy (kompenzace zaměstnancům, zásoby a spotřební zboží, dotace a transfery, atd.) nebo podle funkčního hlediska (zdraví, vzdělání, atd.). Jinak může rozpočet třídít položky podle programů (například snížení chudoby, či potlačení nakažlivých nemocí) nebo podle částí programů spojených s plněním cílů (například absolventi z vysokých škol nebo chirurgické operace provedené nemocniční záchranou službou), které se liší od třídění v rámci účetní závěrky. Opakující se rozpočet na probíhající projekty (například

na vzdělání nebo zdraví) může být schválen odděleně od investičního rozpočtu na investiční výdaje (například na infrastrukturu nebo budovy).

- 1.9.36 Uveřejnění rozpočtové a třídicí báze schválené pro sestavení a předložení schválených rozpočtů pomůže uživatelům lépe porozumět vztahu mezi rozpočtovými a účetními informacemi uveřejněnými v účetní závěrce.
- 1.9.37 **Účetní jednotka uveřejní v poznámkách k účetní závěrce období týkající se schváleného rozpočtu.**
- 1.9.38 Účetní závěrka se předkládá alespoň jednou ročně. Účetní jednotky mohou schválit rozpočty na roční anebo na víceleté období. Uveřejnění období týkajícího se schváleného rozpočtu, pokud se toto období liší od vykazovaného období schváleného pro účetní závěrku, pomůže uživatelům těchto účetních závěrek lépe porozumět vztahu rozpočtových dat a rozpočtového srovnání s účetní závěrkou. Uveřejnění období, ke kterému se schválený rozpočet vztahuje, pokud je toto období totožné s obdobím účetní závěrky, bude také ujištěním, obzvláště v právních systémech, kde se sestavují i prozatímní rozpočty, účetní závěrky a zprávy.
- 1.9.39 **Účetní jednotka v poznámkách k účetní závěrce uvede jednotky zahrnuté do schváleného rozpočtu.**
- 1.9.40 Odstavec 1.6.5 tohoto standardu vyžaduje, aby účetní jednotky sestavovaly a předkládaly konsolidované účetní závěrky zahrnující účetní jednotky závislé na rozpočtu a podniky veřejné správy ovládané vládou. Nicméně, jak je poznamenáno v odstavci 1.9.29, schválené rozpočty sestavené v souladu s modely statistického výkaznictví nesmí zahrnovat činnosti vlády, které jsou realizovány na komerční nebo tržní bázi. V souladu s odstavcem 1.9.25, budou rozpočtové a skutečné částky zveřejněny na srovnatelné bázi. Uveřejnění jednotek zahrnutých do rozpočtu umožní uživatelům identifikovat rozsah, ve kterém činnosti účetních jednotek spadají pod schválený rozpočet a jak se rozpočtující jednotka liší od jednotky uvedené v účetní závěrce.

Odsouhlasení skutečných částek na srovnatelném základě se skutečnými částkami v účetní závěrce

- 1.9.41 *Skutečné částky předkládané na srovnatelné bázi s rozpočtem v souladu s odstavcem 1.9.25, pokud účetní závěrka a rozpočet nejsou sestaveny na srovnatelné bázi, budou odsouhlaseny na celkové peněžní příjmy a celkové peněžní výdaje, identifikující samostatně všechny rozdíly v bázi, v čase a v účetní jednotce. Odsouhlasení by mělo být uveřejněno ve Výkazu srovnávajícím rozpočtové a skutečné částky nebo v poznámkách k účetní závěrce.*

1.9.42 Rozdíly mezi skutečnými částkami uvedenými v souladu se srovnatelnou základnou a skutečnými částkami zachycenými v účetní závěrce mohou být tříděny na následující:

- (a) rozdíly v rozpočtové bázi, ke kterým dochází v případě, že je schválený rozpočet sestaven na bázi odlišné od účetní báze. Například pokud je rozpočet sestaven na aktuální bázi nebo na modifikované peněžní bázi a účetní závěrka je sestavena na peněžní bázi;
- (b) rozdíly v čase, které nastávají, pokud se rozpočtové období liší od vykazovaného období v účetní závěrce; a
- (c) rozdíly v účetních jednotkách, ke kterým dochází, nejsou-li do rozpočtu zahrnuty programy nebo jednotky, které jsou součástí účetní jednotky, za kterou se účetní závěrka sestavuje.

Mohou existovat také rozdíly ve formátech nebo třídících schématech přijatých pro zveřejnění účetní závěrky a rozpočtu.

1.9.43 Odsouhlasení stanovené v odstavci 1.9.41 tohoto standardu umožní účetní jednotce lépe dostat své odpovědnosti tím, že identifikuje hlavní důvody rozdílů mezi skutečnými částkami na rozpočtové bázi a celkovými peněžními příjmy zachycenými ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů. Tento standard nevylučuje odsouhlasení každé významné celkové anebo dílčí částky, nebo každé třídy položek, které jsou uvedeny ve srovnání rozpočtových a skutečných částek s ekvivalentními částkami v účetní závěrce.

1.9.44 Pro účetní jednotky, které si zvolily pro sestavení jak rozpočtu tak účetní závěrky peněžní bázi účetnictví nebude vyžadováno odsouhlasení, pokud je rozpočet sestaven za totéž období, zahrnující tytéž účetní jednotky a tentýž formát jako účetní závěrka. U jiných účetních jednotek, které přijaly tutéž účetní bázi pro rozpočet a účetní závěrku, může nastat rozdíl v předkládaném formátu, ve vykazující účetní jednotce nebo ve vykazovaném období – například schválený rozpočet může mít jiný formát třídění nebo předkládání než účetní závěrka, může zahrnovat pouze nekomerční činnosti účetní jednotky nebo může být víceletým rozpočtem. Odsouhlasení by bylo nezbytné, pokud by existovaly rozdíly mezi rozpočtem a účetní závěrkou, sestavenými na tytéž účetní bázi, a to v prezentaci, v čase nebo v účetních jednotkách.

1.9.45 ***Uveřejnění srovnatelných informací za předchozí období v souladu s ustanoveními tohoto standardu se nevyžaduje.***

1.9.46 Tento standard požaduje, aby srovnání rozpočtových a skutečných částek bylo zahrnuto do účetní závěrky účetních jednotek, které zveřejňují své schválené rozpočty. Standard nepožaduje zveřejnění srovnání skutečných částek předchozích období s rozpočtem těchto předchozích období, ani nepožaduje, aby související vysvětlení rozdílů mezi skutečností a rozpočtem předchozího období bylo uveřejněno v účetní závěrce za současné období.

Datum účinnosti oddílu 1.9 Části 1

- 1.9.47 *Účetní jednotka použije oddíl 1.9 tohoto mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor pro roční účetní závěrku za období začínající prvním lednem 2009 anebo po tomto dni. Doporučuje se dřívější použití tohoto oddílu. Jestliže nějaká účetní jednotka použije oddíl 1.9 tohoto standardu pro období začínající před 1.lednem 2009, měla by tuto skutečnost zveřejnit.*
- 1.9.48 Jestliže účetní jednotka přijme tento standard po datu účinnosti oddílu 1.9, jak je specifikováno v odstavci 1.9.47, odstavce 1.9.1 až 1.9.46 tohoto standardu se budou vztahovat na roční účetní závěrku této jednotky za období počínající dnem přijetí anebo po tomto dni.

1.10 Příjemci externí pomoci

Definice

- 1.10.1 *Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:*

Postoupená externí pomoc znamená jakoukoli externí pomoc, včetně dotace, technické pomoci, záruk nebo jiné pomoci, přijatou účetní jednotkou, která je postoupena příjemcem jiné účetní jednotce.

Organizace dvoustranné externí pomoci jsou organizace zřízené národním zákonem, opatřením nebo na základě jiného oprávnění daného státu, za účelem anebo včetně účelu poskytovat některou nebo celou státní externí pomoc.

Externí pomoc znamená všechny oficiální zdroje, které může příjemce použít nebo z nich mít jiný prospěch při dosahování svých cílů.

Organizace mnohostranné externí pomoci jsou všechny organizace zřízené na základě mezinárodních smluv nebo dohod za účelem, nebo včetně účelu, poskytovat externí pomoc.

Nevládní organizace (NVO) jsou všechny zahraniční a národní organizace zřízené mimo kontrolu jakékoli vlády za účelem poskytování pomoci vládě či vládám, vládním organizacím, ostatním organizacím nebo jednotlivcům.

Oficiální peněžní prostředky znamenají všechny půjčky, dotace, technickou pomoc, záruky nebo jinou pomoc, které jsou poskytované nebo přislíbené na základě závazné smlouvy podepsané organizacemi mnohostranné nebo dvoustranné externí pomoci nebo vládou, vládními organizacemi, příjemci z jiné země, než ze které je vláda či vládní organizace poskytující či zavazující se poskytovat pomoc.

Opětovně zapůjčené půjčky externí pomoci jsou půjčky externí pomoci obdržené účetní jednotkou, které jsou půjčeny tímto příjemcem jiné účetní jednotce.

- 1.10.2 Různé organizace mohou používat rozdílnou terminologii pro externí pomoc nebo pro druhy externí pomoci. Některé organizace mohou například používat spíše termín externí podpora nebo podpora, než externí pomoc. V těchto případech není pravděpodobné, že by jiná terminologie způsobila nejasnosti. Nicméně v jiných případech může být terminologie podstatně odlišná. V těchto případech ti, co sestavují všeobecně zaměřenou účetní závěrku, její auditoři a uživatelé, budou muset při rozhodování, zda použít ustanovení tohoto standardu, spíše uvážit význam definic, než jen terminologii.

Externí pomoc

- 1.10.3 Externí pomoc je definována v odstavci 1.10.1 jako všechny oficiální peněžní prostředky, které příjemce může použít nebo z nich mít jiný prospěch při dosahování svých cílů. Oficiální peněžní prostředky definované v odstavci 1.10.1 nezahrnují pomoc poskytovanou nevládními organizacemi (NVO), dokonce i, když je poskytována na základě závazné smlouvy. Pomoc poskytnutá od NVO, ať už ve formě peněžních darů nebo úhrad třetími stranami, bude vykázána v účetní závěrce a uveřejněna ve vysvětlujících poznámkách podle požadavků oddílu 1.1 až 1.9 části 1 tohoto standardu. Odstavec 2.1.64 doporučuje, ale nevyžaduje zveřejnění požadovaná v odstavcích 1.10.1 až 1.10.27 při přijímání pomoci od NVO.
- 1.10.4 NVO definované v odstavci 1.10.1 jsou cizí anebo národní organizace zřízené mimo kontrolu ze strany jakékoli vlády. Ve výjimečných případech nemusí být jasné, zda dárcovská organizace je organizací dvoustranné či mnohostranné pomoci nebo NVO, a proto mimo kontrolu jakékoli vlády. Pokud takováto organizace poskytuje nebo musí poskytovat pomoc za podmínek uvedených v závazné smlouvě, odlišnosti mezi oficiálními peněžními prostředky definovanými v tomto standardu a peněžními prostředky poskytnutými NVO mohou být zastřeny. V těchto případech bude nutné profesionálně posoudit, zda poskytnutá pomoc splňuje definici externí pomoci a proto podléhá požadavkům na zveřejnění specifikovaných v této části.

Oficiální peněžní prostředky

- 1.10.5 Oficiální peněžní prostředky jsou definovány v odstavci 1.10.1 jako peněžní prostředky slíbené na základě závazné smlouvy organizacemi mnohostranné či dvoustranné externí pomoci nebo vládami či vládními organizacemi, příjemci z jiné země než je země poskytovatele pomoci. U vlád zmiňovaných v definici oficiálních peněžních prostředků se může jednat o vlády národní, územní či místní v jakékoli zemi. Proto je například pomoc poskytnutá národní vládou nebo vládní organizací jednoho státu jinému státu nebo místní vládě jiného státu

externí pomoci dle tohoto standardu. Nicméně pomoc poskytnutá národní nebo územní vládou vládě jiné úrovně uvnitř téhož státu nesplňuje definici oficiálních peněžních prostředků, a proto není externí pomoci.

Smlouvy o externí pomoci

- 1.10.6 Vlády hledající konkrétní formy externí pomoci se mohou účastnit formálních jednání nebo řady jednání s dárcovskými organizacemi. Může se jednat o jednání o vládních makroekonomických plánech a vládních potřebách rozvojové pomoci, nebo o bilaterální diskuze na vládní úrovni týkající se obchodních financí, vojenské pomoci, platební bilance a jiných forem pomoci. Může se také jednat o jednotlivá jednání o potřebách naléhavé pomoci pro nějakou zemi, vznikne-li taková potřeba. Výsledkem počáteční diskuze mohou být výkazy o záměrech a příslibech, která nejsou pro vládu nebo organizaci externí pomoci závazná. Nicméně později musí být uzavřeny závazné smlouvy, aby došlo k uvolnění půjček nebo dotací, pokud přijímající jednotka splní možná omezení pro přístup k peněžním prostředkům a dodrží smluvní podmínky.
- 1.10.7 Smlouvy o externí pomoci umožní účetní jednotce:
- vyčerpat celou půjčku nebo dotaci nebo tranši půjčky nebo dotace;
 - požadovat náhradu za oprávněné platby učiněné účetní jednotkou třetí straně, a to peněžní úhradou závazků účetní jednotky definované ve smlouvě o půjčce nebo o dotaci;
 - požadovat, aby organizace externí pomoci provedla platby přímo třetí straně k peněžní úhradě závazků přijímající jednotky definované ve smlouvě o půjčce nebo o dotaci, včetně závazků přijímající organizace za zboží nebo služby poskytnuté nebo k poskytnutí organizací NVO.

Smlouvy o externí pomoci mohou také zahrnovat poskytnutí zboží nebo služeb příjemci v naturáliích.

Přijatá externí pomoc

- 1.10.8 *Účetní jednotka samostatně zveřejní ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů celkovou externí pomoc přijatou v peněžních prostředcích během období.*
- 1.10.9 *Účetní jednotka zveřejní samostatně buď ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů nebo v poznámkách k účetní závěrce celkovou externí pomoc placenou třetími stranami během období, určené k přímé úhradě závazků účetní jednotky nebo k nákupu zboží a služeb jménem účetní jednotky, vykazující samostatně:*
- celkové platby učiněné třetími stranami, které jsou částí ekonomické jednotky, ke které vykazující jednotka patří; a*

- (b) *celkové platby realizované třetími stranami, které nejsou součástí ekonomické jednotky, ke které vykazující jednotka patří.*

Tyto informace budou zveřejněny pouze, pokud bude účetní jednotka během vykazovaného období vyrozuměna třetí stranou nebo příjemcem, že byla taková platba účinná, anebo si jinak tuto platbu ověří.

- 1.10.10 *Bude-li externí pomoc přijata od více než jednoho poskytovatele, měly by být významné skupiny poskytovatelů pomoci zveřejněny samostatně buď ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů, nebo v poznámkách k účetní závěrce.*
- 1.10.11 *Pokud bude externí pomoc přijata ve formě půjček a dotací, celková částka přijatá během období jako půjčka a celková částka obdržena jako dotace budou vykázány samostatně buď ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů nebo v poznámkách k účetní závěrce.*
- 1.10.12 Externí pomoc může být poskytnuta přímo vykazující jednotce ve formě peněžních prostředků. Jinak může třetí strana poskytnout externí pomoc úhradou závazků vykazující jednotky nebo nákupem zboží a služeb ve prospěch vykazující jednotky. V některých případech:
- (a) třetí strana může být součástí ekonomické jednotky, ke které vykazující jednotka patří – to nastane například, pokud je externí pomoc ve formě peněžních prostředků poskytnuta na podporu programu řízeného konkrétním vládním útvarem v právním systému, kde vláda spravuje výdaje svých jednotlivých útvarů a jiných jednotek prostřednictvím centralizované státní pokladny nebo prostřednictvím systému „jediného účtu“. V těchto případech obdrží pokladna nebo jiná ústřední organizace externí pomoc a provede platby částek poskytovaných cestou externí pomoci jménem útvaru po řádném schválení a zdokumentování ze strany daného útvaru; nebo
- (b) třetí strana nemusí být součástí ekonomické jednotky, ke které patří vykazující jednotka – toto nastane, pokud například nějaká organizace pro poskytování pomoci splácí dluh regionální rozvojové bance jménem vládní organizace, platí za nějakou konkrétní vládní organizaci raději přímo stavební společnosti na výstavbu silnice, než aby poskytovala finanční prostředky přímo dané vládní organizaci, nebo financuje zdravotnické a vzdělávací programy nezávislé územní vlády nebo městské správy tak, že během daného období přímo platí poskytovatelům služeb a zajišťuje jménem této vlády či správy nezbytné dodávky.
- 1.10.13 Zveřejnění částek externí pomoci přijatých ve formě peněžních prostředků nebo ve formě plateb třetí strany jménem účetní jednotky, naznačí rozsah, ve kterém jsou činnosti vykazující jednotky financovány z daní anebo interních zdrojů, nebo jsou nezávislé na externí pomoci. V souladu s ustanoveními odstavce 1.3.24 tohoto standardu by měla být externí pomoc uveřejněna ve Výkazu

peněžních příjmů a výdajů, pouze jestliže byla vykazující jednotka formálně informována, že takovéto platby proběhly během vykazovaného období nebo byla jinak ověřena jejich existence. Také se doporučuje, ale nevyžaduje, zveřejnění významných druhů přijaté externí pomoci (viz odstavec 2.1.66).

- 1.10.14 Zveřejnění významných skupin poskytovatelů pomoci, takových jako například mnohostranných dárců, dvoustranných dárců, mezinárodních nebo národních organizací poskytujících pomoc nebo zveřejnění jiných hlavních skupin týkajících se vykazující jednotky, identifikuje rozsah závislosti dané jednotky na konkrétních skupinách poskytovatelů a umožní vyhodnotit udržitelnost pomoci. Tento standard nepožaduje zveřejnění identifikace každého poskytovatele pomoci nebo částky pomoci poskytnuté každým poskytovatelem. Nicméně se doporučuje uveřejnění částky poskytované každým poskytovatelem v dané měně (viz odstavec 2.1.70).
- 1.10.15 Externí pomoc je často ve měně jiné, než je měna vykazovaná účetní jednotkou. Peněžní příjmy nebo platby učiněné třetí stranou jménem účetní jednotky vznikající při transakcích v cizí měně budou zachyceny nebo vykázány ve měně, ve které účetní jednotka vykazuje, přičemž bude pro přepočítání částky v cizí měně použit směnný kurs mezi vykazovanou měnou a cizí měnou k datu peněžních příjmů a výdajů v souladu s odstavcem 1.7.2 tohoto standardu.
- 1.10.16 Národní vlády si obvykle ponechávají výhradní právo vstupovat do smluv o externí pomoci s organizacemi mnohostranné a dvoustranné externí spolupráce. V mnohých z těchto případů je projekt nebo činnost realizována jinou účetní jednotkou. Národní vláda může znovu zapůjčit nebo postoupit peněžní prostředky jiné jednotce. Podmínky pro opětovně zapůjčené či postoupené peněžní prostředky mohou být totožné s podmínkami přijatými od organizace pro externí pomoc, nebo se mohou lišit od těch původně přijatých. V některých případech může být účtován malý poplatek nebo úrok k pokrytí administrativních nákladů národní vlády. Účetní jednotka, která vstupuje do smlouvy o externí pomoci a převádí její výhody včetně podmínek na další účetní jednotku cestou vedlejší smlouvy, zachytí a vykáže externí pomoc tak, jak bude poskytnuta. Tato účetní jednotka také zaúčtuje platby druhé účetní jednotce v souladu se svojí klasifikací plateb přijatou pro účely účetní závěrky.
- 1.10.17 Pokud původní příjemce půjčky nebo dotace postoupí částku, podmínky půjčky nebo dotace jiné účetní jednotce, původní účetní jednotka může jednoduše spravovat tuto půjčku nebo dotaci jménem konečného uživatele. Transakce, u kterých jsou podmínky v podstatě totožné, může být vhodné zachytit v účetní závěrce daného správce v souladu s ustanoveními odstavce 1.3.13 tohoto standardu.

Nevyčerpaná externí pomoc

1.10.18 *Účetní jednotka uveřejňuje v poznámkách k účetní závěrce zůstatek nevyčerpaných půjček a dotací externí pomoci k datu vykazání určené pro budoucí finanční operace jen tehdy, pokud částka půjčky nebo dotace určená pro daného příjemce je specifikována v závazné smlouvě a je velmi pravděpodobné, že budou splněny všechny podstatné podmínky, které určují externí pomoc nebo k ní ovlivňují přístup, přičemž samostatně v měně vykazování vykáže:*

- (a) *celkové půjčky externí pomoci; a*
- (b) *celkové dotace externí pomoci.*

Významné podmínky, které určují nebo ovlivňují přístup k částce nevyčerpané pomoci, by měly být také vykazány.

1.10.19 Částka externí pomoci poskytovaná na základě závazné smlouvy, resp. smluv, ale ještě nečerpaná, může být významná. V některých případech je částka půjčky nebo dotace pomoci specifikována v závazné smlouvě a je velmi pravděpodobné, že budou splněny všechny podstatné podmínky, které musí být splněny pro zpřístupnění dané částky. Tento případ může nastat u nevyčerpaných zůstatků financování toho času rozpracovaných projektů, pokud podmínky byly a jsou plněny a projekt podle očekávání pokračuje podle podmínek smlouvy. Pokud jsou takové nevyčerpané zůstatky v cizí měně, budou počáteční a konečné zůstatky částky v cizí měně určeny použitím směnného kurzu k datu vykazování v souladu s ustanoveními odstavce 1.7.3 tohoto standardu.

1.10.20 V některých případech může účetní jednotka dárce vyjádřit záměr poskytnout průběžnou pomoc vykazující účetní jednotce, ale nespecifikovat částku půjčky pomoci nebo dotace, resp. půjček nebo dotací poskytnutých v budoucích obdobích. Například může dojít k tomu, že poskytovaná částka pomoci závisí na ročním rozpočtu dárcovského státu nebo jiných zdrojích financování, které musí být příjemcem zajištěny. V jiných případech může být částka pomoci určena, ale může podléhat podmínkám, jejichž splnění nelze v době vykazování vyhodnotit jako pravděpodobné – toto může například nastat v souvislosti s platbami, kdy musí být poskytnuta pomoc na dosažení specifických kritérií nebo musí být poskytnuta naléhavá pomoc podmíněná částkou pomoci poskytovanou jinými organizacemi. V těchto případech se nevyčerpané částky nezveřejňují. V některých případech je nutno provést profesionální úsudek při posouzení, zda je pravděpodobné splnění podstatných podmínek, které určují externí pomoc nebo k ní ovlivňují přístup.

Příjem zboží a služeb

- 1.10.21 *Rozhodne-li se jednotka zveřejnit hodnotu externí pomoci přijatou ve formě zboží nebo služeb, měla by také být v poznámkách k účetní závěrce zveřejněna báze, na základě které je tato hodnota určena.*
- 1.10.22 Odstavec 2.1.90 tohoto standardu doporučuje, aby jednotka samostatně v poznámkách k účetní závěrce zveřejnila hodnotu externí pomoci přijaté ve formě zboží a služeb. Odstavec 1.3.38 tohoto standardu vysvětluje, že pokud jsou doporučená zveřejnění obsažena v poznámkách k účetní závěrce, musí být srozumitelná a splňovat další kvalitativní charakteristiky finanční informace. Pokud se jednotka rozhodne provést takovéto zveřejnění, musí zveřejnit v poznámkách k účetní závěrce bázi, na základě které byla tato hodnota určena. Takovéto zveřejnění umožní uživatelům vyhodnotit, zda například hodnota odvolávající se na ocenění provedené dárcem nebo reálná hodnota odvolávající se na ceny na světovém či domácím trhu, je určena rozhodnutím managementu nebo na jiné bázi.

Zveřejnění dluhu s odloženou splatností nebo zrušeného dluhu

- 1.10.23 *Účetní jednotka v poznámkách k účetní závěrce zveřejní částku dluhu z externí pomoci, u kterého byla odložena splatnost anebo který byl zrušen během daného období, společně s příslušnými podmínkami.*
- 1.10.24 Účetní jednotka, která se setká s obtížemi s dluhovou službou týkající se externí pomoci, může požádat o opětné projednání podmínek dluhu nebo o zrušení dluhu. Zveřejnění částky dluhu z externí pomoci, u kterého byla odložena splatnost anebo který byl zrušen společně se všemi příslušnými podmínkami, upozorní uživatele účetní závěrky, že došlo k takovémuto projednání či zrušení. Toto zveřejnění poskytne užitečné informace pro vyhodnocení finančního stavu účetní jednotky a jeho změn.

Zveřejnění nesouladu s významnými podmínkami

- 1.10.25 *Účetní jednotka v poznámkách k účetní závěrce zveřejní významné podmínky smluv o půjčce či dotaci externí pomoci, které nebyly během období dodrženy, jestliže výsledkem tohoto nedodržení bylo zrušení pomoci, anebo vznik závazku vrátit původně poskytnutou pomoc. Tato částka externí pomoci, která byla zrušena nebo vrácena, by měla být také vykázána.*
- 1.10.26 Smlouvy o externí pomoci budou často zahrnovat jak podmínky, které musí být splněny pro další přístup k peněžním prostředkům pomoci, tak i některé procedurální podmínky.
- 1.10.27 Zveřejnění vyžadovaná v odstavci 1.10.25 čtenářům umožní identifikovat případy nedodržení, které měly negativní vliv na peněžní prostředky připravené k podpoře budoucích činností účetní jednotky. Tyto informace také umožní vyhodnotit, zda může v budoucnosti dojít k souladu se smlouvou. Také se

doporučuje, ale nevyžaduje, zveřejnění nesouladu s významnými podmínkami v jiných případech (viz odstavec 2.1.83).

Datum účinnosti oddílu 1.10 a přechodných ustanovení

- 1.10.28 *Odstavce 1.10.1 až 1.10.34 tohoto mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor vstupují v platnost pro roční účetní závěrku sestavenou za období začínající prvním lednem 2009 anebo po tomto datu.*
- 1.10.29 *Účetní jednotky nemusí vykázt komparativní čísla pro částky uveřejněné v souladu s odstavci 1.10.1 až 1.10.27 v prvním roce používání odstavců 1.10.1 až 1.10.34 tohoto standardu.*
- 1.10.30 *Účetní jednotky nemusí v poznámkách k účetní závěrce samostatně zveřejňovat zůstatek nevyčerpané externí pomoci specifikované v odstavcích 1.10.18 po období dvou let od data prvního použití odstavců 1.10.1 až 1.10.34 tohoto standardu.*
- 1.10.31 *Pokud účetní jednotka použije přechodná ustanovení v odstavcích 1.10.29 a 1.10.30, měla by zveřejnit, že tak učinila.*
- 1.10.32 V prvním roce použití požadavků odstavců 1.10.1 až 1.10.27 tohoto standardu nemusí mít účetní jednotka k dispozici nezbytné informace, anebo přístup k nim, umožňující splnit požadavek na zveřejnění komparativních informací. Nemusí také mít informace nezbytné k uveřejnění závěrečného zůstatku nečerpané externí pomoci dle odstavce 1.10.18.
- 1.10.33 Odstavec 1.4.16 tohoto standardu poskytuje výjimku z tohoto požadavku zveřejnit komparativní informace za předchozí období po začátku používání tohoto standardu. Některé účetní jednotky již mohly přijmout standard IPSAS o peněžní bázi před touto změnou, aby zahrnuly požadavky týkající se zveřejnění informací příjemcem externí pomoci dle odstavců 1.10.1 až 1.10.27. Odstavec 1.10.29 poskytuje výjimku od požadavku zveřejnit komparativní informace o externí pomoci dle odstavců 1.10.1 až 1.10.27 tohoto standardu v prvním roce použití těchto odstavců. Odstavec 1.10.30 poskytuje výjimku pro ustanovení používat odstavec 1.10.18 po období dvou let od počátku používání tohoto odstavce.
- 1.10.34 Aby bylo zajištěno, že jsou uživatelé informováni o rozsahu souladu s požadavky tohoto standardu, odstavec 1.10.31 vyžaduje, aby jednotky, které použijí tato přechodná ustanovení, zveřejnily, že tak učinily.

Dodatek 1**Vysvětlení požadavků Části 1 tohoto standardu**

Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí standardu. Objasňuje část Výkazu příjmů a výdajů a příslušné zveřejňované poznámky pro vládu, která obdržela půjčky a dotace externí pomoci během současného a předchozích období. Jeho účelem je pomoci při objasnění významu standardů přiblížením jejich použití při sestavování a předkládání účetní závěrky pro všeobecné použití založené na peněžní bázi účetnictví:

- (a) ***vládě, která je příjemcem externí pomoci;***
- (b) ***účetní jednotce veřejného sektoru, která má kontrolu nad vlastním bankovním účtem a není příjemcem externí pomoci; a***
- (c) ***vládnímu útvaru, který působí v systému „jediného účtu“, kde ústřední jednotka spravuje peněžní příjmy a vydaje jménem daného útvar a není příjemcem pomoci.***

DODATEK 1A
KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ VÝKAZY PRO VLÁDU A
KONSOLIDOVANÝ VÝKAZ PENĚŽNÍCH PŘÍJMŮ A VÝDAJŮ PRO ROK
KONČÍCÍ 31. PROSINCE 200X
(POUZE PŘÍJMY)

	Pozn.	2000X		200X-1	
		Příjmy/ (Výdaje) pod kontrolou účetní jednotky	Výdaje třetích stran	Příjmy/ (Výdaje) pod kontrolou účetní jednotky	Výdaje třetích stran
(v tisících měnových jednotek)					
PŘÍJMY					
<i>Daně</i>					
Daně z příjmu		X	-	X	-
Daň z přidané hodnoty		X	-	X	-
Majetková daň		X	-	X	-
Ostatní daně		<u>X</u>	-	<u>X</u>	-
		X	-	X	-
<i>Externí pomoc</i>					
Mnohostranné organizace	10	X	X	X	X
Dvoustranné organizace		<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X	X	X
<i>Ostatní dotace a pomoc</i>					
		X	X	X	X
<i>Ostatní půjčky</i>					
Příjmy z půjček	3	X	X		
<i>Příjmy z investice</i>					
Příjmy z pozbytí budov a zařízení		X	-	X	-
<i>Obchodní činnost</i>					
Příjmy z obchodní činnosti		X	-	X	-
<i>Ostatní příjmy</i>					
	4	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
Příjmy celkem		<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>

ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ NA PENĚŽNÍ BÁZI

	Pozn.	← 200X →		← 200X-1 →	
		Příjmy/ (Výdaje) pod kontrolou účetní jednotky	Výdaje třetích stran	Příjmy/ (Výdaje) pod kontrolou účetní jednotky	Výdaje třetích stran
(v tisících měnových jednotek)					
VÝDAJE					
<i>Činnosti</i>					
Mzdy, platy a zaměstnanecké požitky		(X)	(X)	(X)	(X)
Zásoby a spotřební zboží		(X)	(X)	(X)	(X)
<i>Transfery</i>					
Dotace		(X)	-	(X)	-
Jiné transfery plateb		(X)	-	(X)	-
<i>Investiční výdaje</i>					
Nákup/výstavba budov a zařízení		(X)	(X)	(X)	(X)
Nákup finančních instrumentů		(X)	-	(X)	-
		(X)	(X)	(X)	(X)
<i>Půjčky a splátky úroků</i>					
Splátky výpůjček		(X)	-	(X)	-
Splátky úroků		(X)	-	(X)	-
<i>Jiné výdaje</i>	5	(X)	(X)	(X)	(X)
Celkové výdaje		(X)	(X)	(X)	(X)
Přírůstek/(úbytek) peněžních prostředků		X	-	X	-
Peněžní prostředky na počátku roku	2	X	N/A*	X	N/A
Přírůstek/(úbytek) peněžních prostředků		X	N/A	X	N/A
Peněžní prostředky na konci roku	2	X	N/A	X	N/A

* N/A = neaplikovatelné.

VÝKAZ SROVNÁVAJÍCÍ ROZPOČTOVÉ A SKUTEČNÉ ČÁSTKY

Pro vládu X za rok končící 31. prosincem, 200X

**Rozpočet schválený na peněžní bázi
(třídění plateb podle účelu)**

(v tisících měnových jednotek)	*Skutečnost	Konečný rozpočet	Původní rozpočet	** Rozdíl: <i>Konečný rozpočet a skutečnost</i>
PENĚŽNÍ PŘÍTOKY				
Daně	X	X	X	X
Smlouvy o pomoci				
Mezinárodní organizace	X	X	X	X
Ostatní dotace a pomoc	X	X	X	X
Příjmy: půjčky	X	X	X	X
Příjmy: pozbytí staveb a zařízení	X	X	X	X
Obchodní činnost	X	X	X	X
Ostatní příjmy	X	X	X	X
Celkové příjmy	X	X	X	X
PENĚŽNÍ ODTOKY				
Zdravotnictví	(X)	(X)	(X)	(X)
Vzdělání	(X)	(X)	(X)	(X)
Veřejný pořádek/bezpečnost	(X)	(X)	(X)	(X)
Sociální ochrana	(X)	(X)	(X)	(X)
Obrana	(X)	(X)	(X)	(X)
Bydlení a vybavení domácností	(X)	(X)	(X)	(X)
Rekreace, kultura a náboženství	(X)	(X)	(X)	(X)
Ekonomické záležitosti	(X)	(X)	(X)	(X)
Ostatní	(X)	(X)	(X)	(X)
Celkové platby	(X)	(X)	(X)	(X)
NETO PENĚŽNÍ TOKY	X	X	X	X

* Skutečné částky zahrnují jak peněžní prostředky tak úhrady třetích stran.

** „Odlišnosti“ sloupec se nevyžaduje. Nicméně srovnání mezi skutečností a původním a konečným, rozpočtem, jasně uvedeným jako vhodné, může být zahrnuto.

DODATEČNÉ ÚČETNÍ VÝKAZY (VOLITELNÉ)

Dodatečné účetní výkazy mohou být vypracovány, aby poskytly podrobnosti o částkách zahrnutých v konsolidovaném Výkazu o peněžních příjmech a výdajích: například, aby zveřejnily informace podle hlavních fondů, aby zveřejnily výdaje podle hlavních účelů nebo programů, nebo aby poskytly podrobnosti o zdrojích půjček. Také mohou být zahrnuty sloupce zveřejňující rozpočtované částky.

VÝKAZ O PENĚŽNÍCH PŘÍJMECH PODLE FONDŮ

(v tisících měnových jednotek)	200X Příjmy pod kontrolou účetní jednotky	200X-1 Příjmy pod kontrolou účetní jednotky
PŘÍJMY		
Konsolidované fondy	X	X
Speciální fondy	X	X
Obchodní fondy	X	X
Půjčky	X	X
Celkem příjmy	X	X

PŘÍJMY Z PŘIJATÝCH PŮJČEK

(v tisících měnových jednotek)	Pozn.	← 200X →		← 200X-1 →	
		Peněžní příjmy pod kontrolou účetní jednotky	Příjmy vyplývající z půjček od třetích stran	Peněžní příjmy pod kontrolou účetní jednotky	Příjmy vyplývající z půjček od třetích stran
PŮJČKY					
Domácí obchodní instituce		X	-	X	-
Zahraniční obchodní instituce		X	-	X	-
Rozvojové banky a podobné organizace poskytující půjčky		X	X	X	X
Celkové půjčky	3	X	X	X	X

ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ NA PENĚŽNÍ BÁZI

VÝKAZ VÝDAJŮ PODLE VLÁDNÍCH PROGRAMŮ/ČINNOSTÍ/ÚČELU

	← 200X →		← 200X-1 →	
	Výdaje pod kontrolou účetní jednotky	Výdaje třetích stran	Výdaje pod kontrolou účetní jednotky	Výdaje třetích stran
(v tisících měnových jednotek)				
PLATBY/VÝDAJE –				
Běžný účet				
Vzdělávací služby	X	X	X	X
Zdravotní služby	X	X	X	X
Sociální zabezpečení	X	-	X	-
Obrana	X	-	X	-
Veřejný pořádek a bezpečnost	X	X	X	X
Rekreace, kultura a náboženství	X	X	X	X
Hospodářské služby	X	-	X	-
Ostatní	X	X	X	X
Celkové platby/výdaje	X	X	X	X
PLATBY/VÝDAJE –				
Investiční účet				
Vzdělávací služby	X	X	X	X
Zdravotní služby	X	X	X	X
Sociální zabezpečení	X	-	X	-
Obrana	X	-	X	-
Veřejný pořádek a bezpečnost	X	X	X	X
Rekreace, kultura a náboženství	X	X	X	X
Jiné	X	X	X	X
Celkové platby/výdaje	X	X	X	X
Běžný a investiční účet celkem	X	X	X	X

ÚČETNÍ JEDNOTKA VEŘEJNÉHO SEKTORU – CELOVLÁDNÍ

Poznámky k účetní závěrce

1. Účetní pravidla

Základ pro vypracování

Účetní závěrka byla vypracována na peněžní bázi v souladu se standardem IPSAS „Účetní výkaznictví na peněžní bázi účetnictví“.

Účetní pravidla byla používána konzistentně po celé období.

Vykazující účetní jednotka

Účetní závěrka je sestavena pro vládu ze země A. Účetní závěrka zahrnuje vykazující účetní jednotku upravenou příslušným zákonem. (Zákon o veřejných financích 20XX). Tato zahrnuje:

- (i) ústřední vládní ministerstva; a
- (ii) podniky veřejné správy a obchodní fondy, které jsou pod kontrolou jednotky.

Konsolidovaná účetní závěrka zahrnuje všechny jednotky ovládané během roku. Seznam významných ovládaných jednotek je uveden v bodě 7 poznámek k účetním výkazům.

Výdaje třetích stran

Vláda má také prospěch ze zboží a služeb nakoupených jejím jménem jako výsledek peněžních plateb realizovaných během období třetími stranami v podobě úvěrů či příspěvků. Výdaje provedené třetími stranami sice nejsou vládními peněžními příjmy či výdaji, ale vládě přinášejí prospěch. Tyto výdaje jsou zveřejněny v kolonce *Výdaje třetích stran* v konsolidovaném Výkazu peněžních příjmů a výdajů a v jiných účetních výkazech.

Měna vykazování

Měna vykazování je (měna země A).

2. Peněžní prostředky

Peněžní prostředky zahrnují peněžní hotovost, vklady na požádání a peněžní ekvivalenty. Vklady na požádání a peněžní ekvivalenty se skládají ze zůstatků u bank a z investic do krátkodobých peněžních tržních instrumentů.

ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ NA PENĚŽNÍ BÁZI

Peněžní prostředky zahrnuté do Výkazu peněžních příjmů a výdajů zahrnují následující částky:

(v tisících měnových jednotek)	200X	200X-1
Peněžní hotovost a zůstatky u bank	X	X
Krátkodobé investice	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>

Výše uvedená částka zahrnuje X měnových jednotek poskytnutých Mezinárodní agenturou XX na výstavbu silniční infrastruktury.

3. Půjčky

Půjčky zahrnují přítoky peněžních prostředků od bank, podobných půjčujících agentur a komerčních institucí a dlužné částky z nepeněžních výpomocí poskytnutých třetími stranami.

4. Další příjmy

Další příjmy zahrnují poplatky, pokuty, penále a různé příjmy.

5. Další úhrady/výdaje

Další výdaje zahrnují dividendy, výběry vlastníků, právní urovnání soudních pří a různé úhrady.

6. Nevyčerpané úvěrové účty jiné než nevyčerpaná externí pomoc

(viz poznámka č. 10 pro nevyčerpanou externí pomoc)

(v tisících měnových jednotek)	200X	200X-1
Pohyby na nevyčerpaných úvěrových účtech		
Nevyčerpané úvěrové účty k 1.1.0X	X	X
Dodatečné úvěrové účty	X	X
Celkem k dispozici	<u>X</u>	<u>X</u>
Čerpaná částka	(X)	(X)
Uzavření účtu/storno	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Nevyčerpané úvěrové účty k 31.12.0X.	<u>X</u>	<u>X</u>

(v tisících měnových jednotek)	200X	200X-1
Nevyčerpané úvěrové účty		
Komerční finanční instituce	X	X
Celkem nevyčerpané úvěrové účty	<u>X</u>	<u>X</u>

7. **Významné ovládané jednotky**

Jednotky	Působnost
Jednotka A	X
Jednotka B	X
Jednotka C	X
Jednotka D	X

8. **Datum schválení**

Účetní výkaz byl schválen ke zveřejnění dne XX měsíce 200X+1 panem YY, pokladníkem země A.

9. **Původní a konečný schválený rozpočet a srovnání skutečných a rozpočtovaných částek**

Schválený rozpočet je vypracován na stejné účetní bázi (peněžní bázi), stejné třídící bázi a za stejné období (od prvního ledna 200X do 31. prosince 200X) jako účetní závěrka. Schválený rozpočet zahrnuje tytéž účetní jednotky jako konsolidovaná účetní závěrka - tyto účetní jednotky jsou identifikovány v poznámce č. 7.

Původní rozpočet byl schválen legislativním krokem (datum) a dodatečné rozpočtové určení XXX pro pomoc při odstraňování katastrofy po zemětřesení v severní oblasti (datum) bylo schváleno legislativním krokem (datum). Cíle původního rozpočtu a pravidla, a následné úpravy jsou podrobněji vysvětleny v operačním přehledu a ve zprávě o čerpání rozpočtu vydané spolu s účetní závěrkou.

Překročení skutečných výdajů oproti konečnému rozpočtu o 15 % (25% nad původní rozpočet) na zdravotnický program bylo díky překročení výdajů nad úroveň schválenou zákonem v souvislosti se zemětřesením. Neexistují žádné jiné významné rozdíly.

Alternativní poznámka č. 9 pro případ, že jsou rozpočet a účetní závěrka připraveny na jiné bázi

9. **Původní a konečný schválený rozpočet a srovnání skutečných a rozpočtovaných částek**

Rozpočet je schválen na modifikované peněžní bázi funkčním setříděním. Tento schválený rozpočet zahrnuje období od prvního ledna 200X do 31. prosince 200X a zahrnuje všechny účetní jednotky v rámci celého vládního sektoru. Celý vládní sektor zahrnuje všechny vládní útvary – tyto jsou uvedeny v poznámce č. 7 nahoře.

Původní rozpočet byl schválen legislativním krokem (datum) a dodatečné rozpočtové určení XXX k podpoře při odstraňování katastrofy po zemětřesení v severní oblasti (datum) bylo schváleno legislativním krokem (datum). Cíle původního rozpočtu a

ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ NA PENĚŽNÍ BÁZI

pravidla a následné úpravy jsou podrobněji vysvětleny v operačním přehledu a ve zprávě o čerpání rozpočtu vydané spolu s účetní závěrkou.

Překročení skutečných výdajů oproti konečnému rozpočtu o 15 % (25% nad původní rozpočet) na zdravotnický program bylo díky překročení výdajů nad úroveň schválenou zákonem v souvislosti se zemětřesením. Neexistují žádné jiné významné rozdíly mezi konečným schváleným rozpočtem a skutečnými částkami.

Rozpočtová a účetní báze se liší. Účetní závěrka za vládu jako celek je sestavena na peněžní bázi používajíc třídění na základě druhu výdajů ve Výkazu o finančním plnění. Účetní závěrka je konsolidovanou závěrkou, která zahrnuje všechny ovládané účetní jednotky, včetně podniků veřejné správy pro rozpočtové období od 1. ledna 20XX do 31. prosince 20XX. Rozpočet je schválen na modifikované peněžní bázi seřazením dle účelu a platí jen v celovládním sektoru, který nezahrnuje podniky veřejné správy a jiné netržní vládní jednotky a činnosti.

Částky ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů jsou pro konzistentnost uzpůsobeny modifikované peněžní bázi a přetříděny dle účelu tak, aby byly na stejné bázi jako konečný schválený rozpočet. Dále byly ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů provedeny změny částek vzhledem k časovým rozdílům spojeným s pokračujícím rozpočtovým určením a vzhledem k rozdílům mezi účetními jednotkami (podniky veřejné správy a jiné účetní jednotky) tak, aby vyjadřovaly skutečné částky na srovnatelném základě s konečným schváleným rozpočtem.

Odsouhlasení mezi skutečnými přítoky a odtoky uvedenými ve Výkazu srovnávacím rozpočtované a skutečné částky a odsouhlasení částek celkových peněžních příjmů a celkových peněžních výdajů vykázaných ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů za rok končící dnem 31. prosince 20XX je uvedeno níže.

	Celkové přítoky	Celkové odtoky
Skutečné částky na srovnatelné bázi uvedené ve výkazu srovnávacím rozpočet a skutečnost	X	X
Rozdíly v bázi	X	X
Rozdíly v čase	-	-
Rozdíly mezi účetními jednotkami	X	X
Celkem peněžní příjmy	X	
Celkem peněžní výdaje		X

Účetní závěrka a rozpočet jsou sestaveny za totéž období. Existuje rozdíl mezi účetními jednotkami: rozpočet je sestaven pro celý vládní sektor a účetní závěrka konsoliduje všechny účetní jednotky ovládané vládou. Existuje také rozdíl v bázi: rozpočet je sestaven na peněžní bázi a účetní závěrka na modifikované peněžní bázi.

Toto odsouhlasení by mohlo být zahrnuto ve Výkazu srovnávacím rozpočtové a skutečné částky nebo ve zveřejněné poznámce.

10. Externí pomoc

Platby třetími stranami

Všechny platby učiněné třetími stranami jsou realizovány třetími stranami, které nejsou součástí ekonomické jednotky.

Externí pomoc

Externí pomoc byla přijata ve formě půjčky nebo dotace od mnohostranných nebo dvoustranných dárcovských organizací na základě smlouvy upravující účel, na který byla pomoc využita.

	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
	<u>Celkem</u>	<u>Celkem</u>
Půjčky		
Mnohostranné organizace	X	X
Dvoustranné organizace	X	X
Celkem	X	X
Dotace		
Mnohostranné organizace	X	X
Dvoustranné organizace	X	X
Celkem	X	X
Externí pomoc celkem	X	X

Nesoulad s významnými podmínkami, odložení splátek dluhu a jeho zrušení

Nevyskytly se žádné případy nesouladu s podmínkami, které vedly ke zrušení půjček externí pomoci.

Dotace externí pomoci v X jednotkách domácí měny byly zrušeny během vykazovaného období. Ke zrušení vedlo nadhodnocení nákladů v konkrétních rozvojových projektech a

následné vydání menších částek než těch, které byly přislíbeny dárcovskou účetní jednotkou za dané období.

Nevyčerpaná externí pomoc

Půjčky a dotace nevyčerpané externí pomoci k datu vykazování jsou částky specifikované v závazné smlouvě, která se vztahuje k financování projektů toho času nedokončených, pokud byly splněny podmínky a jejich další plnění je víc než pravděpodobné a projekt bude dle očekávání dokončován.

	Půjčky 200X	Dotace 200X	Půjčky 200X-1	Dotace 200X-1
Konečný zůstatek ve vykazované měně	X	X	X	X

Významné podmínky, které určují nebo ovlivňují částku nevyčerpané pomoci, se týkají dosažení následujících konkrétních stavebních cílů pro rozvoj lékařské a vzdělávací infrastruktury: (Účetní jednotka musí uvést cíle výstavby).

ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ NA PENĚŽNÍ BÁZI

DODATEK 1B

**VLÁDNÍ ÚČETNÍ JEDNOTKA AB
 VLASTNÍ KONTROLA MÁ VLASTNÍ KONTROLU NAD SVÝM VLASTNÍM BANKOVNÍM ÚČTEM A MÁ TAKÉ PROSPĚCH
 Z VÝDAJŮ UČINĚNÝCH TŘETÍMI STRANAMI,
 KONSOLIDOVANÝ VÝKAZ PENĚŽNÍCH PŘÍJMŮ A VÝDAJŮ
 ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCE 200X**

	← 200X →		← 200X-1 →	
	Příjmy/ (výdaje) pod kontrolou účetní jednotky	Platby jiných vládních jednotek třetích stran	Příjmy/ (výdaje) pod kontrolou účetní jednotky	Platby jiných vládních jednotek třetích stran
(v tisících měnových jednotek)				
PŘÍJMY				
Schválená alokace/Rozpočtové určení	X	X	X	-
Další příjmy	X	-	X	-
Dotace/Výpomoci	-	-	-	X
Celkové příjmy	X	X	X	X
VÝDAJE				
Mzdy, platy a zaměstnanecké požitky	(X)	-	(X)	-
Nájemné	(X)	(X)	(X)	-
Investiční výdaje	(X)	(X)	(X)	(X)

ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ NA PENĚŽNÍ BÁZI

Pozn.	← 200X			→ 200X-1		
	Příjmy/ (výdaje) pod kontrolou účetní jednotky	Platby jiných vládních jednotek	Platby vnějších třetích stran	Příjmy/ (výdaje) pod kontrolou účetní jednotky	Platby jiných vládních jednotek	Platby vnějších třetích stran
3	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
	X	X	(X)	X	(X)	X
2	X	N/A*	N/A	X	N/A	N/A
	X	N/A	N/A	X	N/A	N/A
2	X	N/A	N/A	X	N/A	N/A

(v tisících měnových jednotek)

Transfery

Celkové výdaje

Přírůstky/(úbytky) peněžních prostředků

Peněžní prostředky na začátku roku

Přírůstky/(úbytky) peněžních prostředků

Peněžní prostředky na konci roku

A = Neaplikovatelné.

ĚŽNÍ BÁZE DODATEK

DODATEČNÉ ÚČETNÍ VÝKAZY (VOLITELNĚ)

Dodatečné účetní výkazy mohou být vypracovány například ke zveřejnění informací o rozpočtu podle hlavních skupin fondů (jestliže to připadá v úvahu) nebo aby vykazaly výdaje podle hlavních účelů. Příklad výkazu podle účelů je uveden níže.

VÝKAZ VÝDAJŮ PODLE ÚČELU

Pozn.	← 200X			→ 200X-1		
	Výdaje pod kontrolou účetní jednotky	Výdaje jiných vládních jednotek	Výdaje vnějších třetích stran	Výdaje pod kontrolou účetní jednotky	Výdaje jiných vládních jednotek	Výdaje vnějších třetích stran
(v tisících měnových jednotek)						
ÚHRADY/VÝDAJE						
Program I	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Program II	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Program III	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Program IV	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Další úhrady/výdaje	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Celkem úhrady/výdaje	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

VLÁDNÍ ÚČETNÍ JEDNOTKA AB

Poznámky k účetním výkazům

1. Účetní pravidla

Východiska pro vypracování

Účetní závěrka byla vypracována na peněžní bázi v souladu se standardem IPSAS „Účetní výkaznictví na peněžní bázi účetnictví“.

Účetní pravidla byla během roku používána konzistentně.

Vykazující účetní jednotka

Účetní závěrka je pro účetní jednotku veřejného sektoru (vládní účetní jednotku AB). Účetní závěrka zahrnuje vykazující účetní jednotku specifikovanou v příslušném právním předpise (Zákon o veřejných financích 20xx). Tato zahrnuje vládní účetní jednotku AB a jí ovládané jednotky. Vládní účetní jednotka AB je pod kontrolou ústřední vlády země A.

Hlavní činností účetní jednotky veřejného sektoru AB je poskytovat [definovat typ] služby občanům. Účetní jednotka má pod kontrolou vlastní bankovní účet. Rozpočtová určení a jiné peněžní příjmy jsou uloženy na jejich bankovních účtech.

Výdaje jiných vládních jednotek

Účetní jednotka má prospěch z výdajů realizovaných jejím jménem její ovládající jednotkou (vládou A) a jinými vládními jednotkami.

Výdaje vnějších třetích stran

Účetní jednotka má také prospěch z výdajů realizovaných vnějšími třetími stranami (jednotkami mimo ekonomickou jednotku) za zboží, výrobky a služby. Tyto výdaje nejsou peněžními příjmy ani peněžními výdaji jednotky, ale přinášejí účetní jednotce prospěch. Jsou uveřejněny v kolonce *Výdaje vnějších třetích stran* ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů a v jiných účetních výkazech.

Měna vykazování

Měna vykazování je (měna země A).

2. Peněžní prostředky

Peněžní prostředky zahrnují peněžní hotovost, vklady na požádání a peněžní ekvivalenty. Vklady na požádání a peněžní ekvivalenty se skládají ze zůstatků u bank a z investic do krátkodobých peněžních tržních instrumentů.

Částky poskytnuté jednotce z rozpočtu jsou uloženy na bankovním účtu jednotky a jsou pod kontrolou jednotky. Všechny půjčky jsou realizovány ústřední finanční jednotkou.

Příjmy ze směnných operací jsou uloženy na účtech fondu pro obchodování ovládaného účetní jednotkou a jsou ke konci roku převedeny do konsolidovaných příjmů

Peněžní prostředky zahrnuté do Výkazu peněžních příjmů a výdajů zahrnují následující částky:

(v tisících měnových jednotek)	200X	200X-1
Peněžní hotovost a zůstatky u bank	X	X
Krátkodobé investice	X	X
	X	X
	X	X

3. Transfery

Částky jsou transferovány oprávněným příjemcům v souladu s působností a pravomocí účetní jednotky.

4. Významné ovládané jednotky

Jednotka	Působnost
Jednotka A	X
Jednotka B	X

5. Datum schválení

Účetní závěrka byla schválena k vydání XX *měsíce* 200X+1 panem YY, Ministrem XXXXX pro účetní jednotku AB.

DODATEK 1C
VLÁDNÍ ÚTVAR AC
(VLÁDA PROVOZUJE CENTRALIZOVANÝ SYSTÉM JEDINÉHO ÚČTU-
ÚČETNÍ JEDNOTKA NEMÁ POD KONTROLOU ČÁSTKY VYČLENĚNÉ PRO
VLASTNÍ POUŽITÍ.)
VÝKAZ PENĚŽNÍCH PŘÍJMŮ A VÝDAJŮ
PRO ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCE 200X

	Pozn.	200X		200X-1	
		Pokladní účet/ jediný ovládaný účet	Výdaje vnějších třetích stran	Pokladní účet/ jediný ovládaný účet	Výdaje vnějších třetích stran
(v tisících měnových jednotek)					
PŘÍJMY					
Alokace/rozpočtové určení	2	X	-	X	-
Jiné příjmy		X	-	X	-
Výpomoci		-	X	-	X
Celkové příjmy		X	X	X	X
VÝDAJE					
Mzdy, platy a zaměstnanecké požitky		(X)	-	(X)	-
Nájemné		(X)	-	(X)	-
Investiční výdaje		(X)	(X)	(X)	(X)
Transfery	3	(X)	(X)	(X)	(X)
Celkové výdaje		(X)	(X)	(X)	(X)

DODATEČNÉ ÚČETNÍ VÝKAZY (VOLITELNÉ)

Dodatečné účetní výkazy mohou být vypracovány, aby například byly zveřejněny informace o rozpočtu podle skupin velkých fondů (jestliže to připadá v úvahu) nebo vykázány výdaje podle hlavních účelů či plateb. Příklad výkazu sestaveného podle účelu je uveden níže.

Pozn.	200X		200X-1	
	Pokladní účet/ jediný ovládaný účet	Výdaje vnějších třetích stran	Pokladní účet/ jediný ovládaný účet	Výdaje vnějších třetích stran
(v tisících měnových jednotek)				
VÝDAJE				
Program I	X	X	X	X
Program II	X	X	X	X
Program III	X	X	X	X
Program IV	X	X	X	X
Další výdaje	X	X	X	X
Výdaje celkem	X	X	X	X

VLÁDNÍ ÚTVAR AC

Poznámky k účetním výkazům

1. Účetní pravidla

Východiska pro vypracování

Účetní závěrka byla vypracována na peněžní bázi v souladu se standardem IPSAS „Účetní výkaznictví na peněžní bázi účetnictví“.

Účetní pravidla byla během roku používána konzistentně.

Vykazující účetní jednotka

Účetní závěrka je pro účetní jednotku veřejného sektoru: Vládní útvar AC. Účetní závěrka zahrnuje vykazující účetní jednotku specifikovanou v příslušném právním předpise (Zákon o veřejných financích 20xx). Tato zahrnuje vládní útvar AC. Vládní útvar AC je pod kontrolou ústřední vlády země A.

Hlavní činností vládního útvaru AC je poskytovat služby občanům.

Vládní útvar AC nedisponuje vlastním bankovním účtem. Vláda provozuje ústřední pokladnu, která řídí peněžní výdaje realizované všemi útvary během účetního období. Výdaje vztahující se k danému útvaru provedené přes tento účet jsou zveřejněny ve sloupci Účet státní pokladny ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů a v jiných účetních výkazech.

Výdaje vnějších třetích stran

Vládní útvar AC má prospěch ze zboží, výrobků a služeb nakoupených jeho jménem jako důsledek peněžních výdajů vnějších třetích stran danému útvaru během účetního období. Tyto výdaje provedené třetími stranami nejsou peněžními příjmy ani peněžními výdaji útvaru, ale přinášejí útvaru prospěch. Jsou uveřejněny ve sloupci *Výdaje vnějších třetích stran* ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů a v jiných účetních výkazech.

Měna vykazování

Měna vykazování je (měna země A).

2. Rozpočtové určení

Částky, které jsou vládnímu útvaru AC přiděleny z rozpočtu, jsou provedeny prostřednictvím ústředního účtu spravovaného Úřadem pro státní pokladnu. Tyto částky nejsou pod kontrolou útvaru AC, ale jsou přidělovány jménem útvaru správcem ústředního účtu po předložení příslušné dokumentace a schválení. Všechny půjčky poskytuje ústřední finanční jednotka. Částka vykázaná jako alokace/rozpočtové určení ve

Výkazu peněžních příjmů a výdajů je částkou, kterou Úřad pro státní pokladnu vydal ve prospěch útvaru AC (částka „vyčerpaná“).

3. Transfery

Částky jsou transferovány oprávněným příjemcům v souladu s působností a pravomocí útvaru AC.

4. Datum schválení

Účetní závěrka byla schválena k vydání XX měsíce 200X+1 panem YY, Ministrem XXXXX pro vládní útvar AC.

ČÁST 2: ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ NA PENĚŽNÍ BÁZI — DOPORUČENÁ ZVEŘEJNĚNÍ DODATEČNÝCH INFORMACÍ

Tato část standardu není povinná. Vysvětluje doporučená zveřejnění dodatečných informací pro účely výkaznictví založeného na peněžní bázi účetnictví. Tato část by měla být čtena společně s částí 1 tohoto standardu, která objasňuje požadavky na výkaznictví založené na peněžní bázi účetnictví. Doporučená zveřejnění vytištěná kurzívou je třeba číst v kontextu s výkladovými odstavci této části standardu, které jsou vytištěny jednoduchým písmem.

ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ NA PENĚŽNÍ BÁZI ČÁST 2: DOPORUČENÁ ZVEŘEJNĚNÍ DODATEČNÝCH INFORMACÍ

2.1 Zveřejnění doporučených dodatečných informací

Definice

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

Akruální báze představuje účetní východiska, podle kterých jsou transakce a ostatní události vykazovány tehdy, kdy nastaly (bez ohledu na to, kdy byly peníze nebo peněžní ekvivalenty přijaty, či zaplacený). Z uvedeného důvodu jsou transakce a události zobrazeny v účetních knihách a vykázány v 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.

Závěrkový kurs je spotový směnný kurs k datu vykázání.

Výběry vlastníků znamenají budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál vyplacený účetní jednotkou všem nebo některým z vlastníků buď v podobě výnosu z investice nebo výběru původní investice.

Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu za účetní období, k němuž došlo úbytkem či spotřebou aktiv případně vznikem závazků, a které vedou k takovému snížení čistých aktiv/vlastního kapitálu jenž není výběrem vlastníky.

Mimořádné položky jsou výnosy nebo náklady vyplývající z událostí nebo transakcí, které jsou jasně odlišné od běžné činnosti účetní jednotky, neočekává se jejich časté nebo pravidelné opakování a nejsou účetní jednotkou ovlivnitelné.

Finanční aktiva jsou veškerá aktiva, která jsou:

- (a) *peněžními prostředky;*
- (b) *smluvním nárokem získat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum od jiné účetní jednotky;*
- (c) *smluvním nárokem vyměnit finanční nástroj s jinou účetní jednotkou za potenciálně výhodných podmínek; nebo*

(d) *nástrojem vlastního kapitálu jiné účetní jednotky.*

Závazky jsou současnými povinnostmi účetní jednotky, které vznikly v důsledku minulých událostí, od jejichž splnění se očekává, že vyústí v odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.

Běžná činnost je jakákoliv činnost, kterou se účetní jednotka zabývá jako součástí poskytování služeb nebo obchodních aktivit. Běžná činnost zahrnuje takové činnosti, ve kterých se jednotka angažuje, dále činnosti je provádějící nebo činnosti z těchto činností vyplývající.

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

Termíny definované v Části 1 tohoto standardu jsou používány v této části standardu v jejich definovaném významu.

Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál

2.1.2 Aktiva, zahrnující peněžní a jiné prostředky, poskytují účetním jednotkám představu o tom, jak budou tyto jednotky schopny plnit své cíle. Taková aktiva, která jsou používána k dodání výrobků, zboží a k poskytování služeb v souladu s cíli účetní jednotky, která ale bezprostředně nevytvářejí čisté peněžní přítoky, jsou často označována jako „využitelný potenciál“. Aktiva využívaná k vytváření čistých peněžních přítoků jsou často popisována jako aktiva představující „budoucí ekonomický prospěch“. Aby byly obsaženy všechny účely, ke kterým lze aktiva využít, používá tento standard pro popis jejich základních vlastností termín „budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál“.

Předpoklad trvání

2.1.3 *Při sestavování účetní závěrky účetní jednotky by měly osoby odpovědné za její sestavení provést vyhodnocení, zda je účetní jednotka schopna splnit předpoklad trvání. Jestliže osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky účetní jednotky si jsou při tomto vyhodnocování vědomy významných nejistot spojených s událostmi nebo podmínkami, které mohou vést k významným pochybnostem o schopnosti účetní jednotky splnit předpoklad trvání, doporučuje se tyto nejistoty zveřejnit.*

2.1.4 Rozhodnutí o tom, zda bude účetní jednotka schopna splnit předpoklad trvání, se spíše vztahuje na jednotlivé účetní jednotky, než na vládu jako takovou. Pokud jde o jednotlivé účetní jednotky, osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky budou při vyhodnocování předpokladu trvání:

- (a) muset vzít v úvahu všechny informace dosažitelné v dohledné budoucnosti, které budou zahrnovat zejména dvanáct měsíců od odsouhlasení účetní závěrky; a
 - (b) zřejmě muset zohlednit širokou škálu faktorů týkajících se běžného a očekávaného výkonu, možné či ohlášené restrukturalizace organizačních jednotek, odhadů příjmů nebo pravděpodobnosti pokračujícího financování ze strany vlády a možného zdroje nahrazující financování, a to předtím, než bude přiměřené provést závěr o předpokladu trvání.
- 2.1.5 Mohou nastat okolnosti, za kterých se obvyklé testy likvidity a solventnosti na prokázání předpokladu trvání obchodních podniků budou jevit jako nepříznivé, ale další faktory budou naznačovat, že účetní jednotka přesto splní předpoklad trvání. Například:
- (a) při vyhodnocování předpokladu trvání dané samosprávy může pravomoc vybírat dávky a daně některým účetním jednotkám pomoci v tom, že se na ně bude pohlížet jako na nepřetržitě trvající, i kdyby jejich peněžní výdaje překročily peněžní příjmy na delší dobu; a
 - (b) pokud jde o jednotlivé účetní jednotky, vyhodnocení jejich peněžních přítoků za vykazované období může naznačit, že účetní jednotka nesplní předpoklad trvání. Nicméně mohou existovat víceleté smlouvy s danou samosprávou o financování, které zaručí účetní jednotce pokračování v činnosti.

Mimořádné položky

- 2.1.6 *Účetní jednotce se doporučuje, aby samostatně vykazovala druh a výši každé mimořádné položky. Zveřejnění může být učiněno přímo ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů nebo v jiných účetních výkazech nebo v poznámkách k účetním výkazům.*
- 2.1.7 Mimořádné položky jsou charakterizovány skutečností, že vznikají z událostí nebo transakcí odlišných od běžné činnosti účetní jednotky, tj. neočekává se jejich časté nebo pravidelné opakování a nejsou účetní jednotkou ovlivnitelné. Z těchto důvodů jsou mimořádné položky vzácné, neobvyklé a významné.

Odlišnost od běžné činnosti

- 2.1.8 To, zda událost či transakce bude jasně odlišná od běžné činnosti účetní jednotky, závisí spíše na povaze události či transakce ve vztahu k činnostem obvykle prováděným účetní jednotkou než na frekvenci očekávaného výskytu takových událostí. Událost nebo transakce může být pro některou účetní jednotku nebo úroveň vlády mimořádná z důvodu odlišností od její

běžné činnosti. V kontextu vykazování na celovládní úrovni budou mimořádné položky velmi vzácné.

Opakování se v dohledné budoucnosti neočekává

- 2.1.9 Událost nebo transakce bude toho druhu, který by se racionálně neměl vyskytovat v dohledné budoucnosti, a to s ohledem na prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí svoji činnost. Podstata mimořádných položek je taková, že je nelze obvykle očekávat na začátku vykazovaného období, a proto by neměly být zahrnuty do rozpočtu. Zahrnutí položky do rozpočtu naznačuje, že výskyt určité položky je předvídan, a proto není mimořádný.

Absence kontroly nebo vlivu účetní jednotky

- 2.1.10 Událost nebo transakce nebude účetní jednotkou ovlivnitelná. Předpokládá se, že transakce nebo událost není účetní jednotkou ovlivnitelná, jestliže rozhodnutí nebo směřování účetní jednotky neovlivní výskyt této transakce nebo události.

Identifikace mimořádných položek

- 2.1.11 O tom, zda je položka mimořádná či není, bude rozhodováno v kontextu prostředí a na úrovni vlády, na které účetní jednotka působí. Posuzován bude každý případ.
- 2.1.12 Příklady peněžních toků spojených s událostmi nebo s transakcemi, které mohou, třebaže to není nevyhnutelné, vést ke vzniku mimořádných položek u některých účetních jednotek veřejného sektoru nebo úrovní vlády, jsou:
- (a) krátkodobé peněžní přítoky spojené s poskytováním služeb uprchlíkům, nebyla-li potřeba těchto služeb předvídána na začátku období, mimo běžný rozsah činností účetní jednotky, a mimo kontrolu účetní jednotky. Byly-li tyto služby předvídatelné nebo vyskytovaly-li se ve více než jednom vykazovaném období, neměly by být obecně označovány za mimořádné; a
 - (b) peněžní přítoky spojené s poskytováním služeb po přírodní či člověkem způsobené katastrofě, například poskytnutí přístřeší lidem bez přístřeší po zemětřesení. Proto, aby mohlo být dané zemětřesení kvalifikováno jako mimořádná událost, muselo by se jednat o rozsah, který by normálně nebyl očekáván ani v zeměpisné oblasti, ve které k němu došlo, ani v zeměpisné oblasti spojené s účetní jednotkou. Poskytování nouzových služeb anebo znovuoobnovení nezbytných služeb by muselo být mimo rozsah běžné činnosti dané účetní jednotky. Pokud účetní jednotka má odpovědnost za poskytování pomoci postiženým přírodními katastrofami, náklady spojené s touto činností by celkově nesplnily definici mimořádné položky.

- 2.1.13 Restrukturalizace činností je příklad události, která by obvykle nebyla mimořádná ani pro jednotlivou účetní jednotku veřejného sektoru ani pro jednotku na celovládní úrovni zahrnující v sobě vládní orgán. Všechna tři kritéria v rámci definice mimořádné položky musí být splněna předtím, než položka může být označena za mimořádnou. Restrukturalizace se může zřetelně odlišovat od běžné činnosti účetní jednotky. Nicméně na celovládní úrovni může docházet k restrukturalizaci častěji. Důležitější však je, že restrukturalizace je obvykle účetní jednotkou na celovládní úrovni ovlivnitelná. Závisí pouze na okolnostech, jestli bude restrukturalizace nařízena další úrovní vlády nebo vnějším regulátorem nebo jiným vnějším úřadem, aby mohla být klasifikována jako restrukturalizace účetní jednotkou na celovládní úrovni neovlivnitelná.
- 2.1.14 Zveřejnění druhu a výše každé mimořádné položky může být učiněno přímo ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů nebo v jiných účetních výkazech, které mohou být sestaveny, nebo v poznámkách k těmto účetním výkazům. Účetní jednotka může také rozhodnout, že přímo ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů zveřejní pouze celkovou částku mimořádných položek a podrobnosti zveřejní v poznámkách.

Prováděné transakce

- 2.1.15 *Účetní jednotce se doporučuje, aby zveřejnila v poznámkách k účetním výkazům výši a druh peněžních toků a zůstatků peněžních prostředků, které jsou výsledkem transakcí prováděných účetní jednotkou jako zprostředkovatelem jménem jiných, přičemž jsou tyto částky mimo kontrolu účetní jednotky.*
- 2.1.16 Peněžní toky spojené s transakcemi prováděnými účetní jednotkou, která vystupuje jako prostředník jménem jiných, nemusí procházet bankovními účty, které jsou pod kontrolou vykazující účetní jednotky. V těchto případech nemůže účetní jednotka při sledování vlastních cílů využít či mít jiný prospěch z peněžních prostředků, které provádí. Tyto peněžní toky nejsou pod kontrolou účetní jednotky, a proto nejsou zahrnuty v celkových částkách vykázaných přímo ve Výkazu o peněžních příjmech a výdajích nebo v jiných účetních výkazech, které mohou být sestaveny. Nicméně se doporučuje zveřejnění výše a podstaty těchto transakcí podle hlavních typů, protože to poskytuje užitečné informace o rozsahu činnosti účetní jednotky a má to význam pro vyhodnocení výkonu účetní jednotky.
- 2.1.17 S peněžními příjmy a výdaji, které projdou bankovním účtem kontrolovaným účetní jednotkou, se nakládá jako s peněžními toky a zůstatky účetní jednotky, a zahrnují se do celkových částek vykázaných přímo ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů. Odstavec 1.3.13(a) části 1 tohoto standardu povoluje, aby takovéto peněžní příjmy a výdaje byly vykázány netto. Odstavce 2.1.18 až 2.1.22 vysvětlují peněžní příjmy, výdaje a zůstatky, které:

- (a) mohou být pod kontrolou vlády nebo jednotky veřejného sektoru a budou vykázány ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů v souladu s částí I tohoto standardu; a
- (b) jsou prováděnými transakcemi, které nebudou vykázány ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů nebo v jiných účetních výkazech, které by mohly být sestaveny, ale jejichž zveřejnění se doporučuje.

Výběr daní

- 2.1.18 Účetní jednotky veřejného sektoru mohou mít pod kontrolou peněžní prostředky nebo nakládat s peněžními příjmy a výdaji jménem vlády nebo jiných vlád nebo jednotek veřejného sektoru. Například vládní daňový úřad (účetní jednotka vybírající daně) může být zřízen se svým vlastním bankovním účtem a s přidělenými prostředky na financování vlastní činnosti. Činnost daňového úřadu bude zahrnovat realizaci určitých částí daňového zákona a může zahrnovat výběr daní jménem vlády.
- 2.1.19 Daňový úřad může používat přidělené peněžní prostředky uložené na bankovním účtu, kterými disponuje, s cílem dosáhnout svých provozních cílů ve své působnosti a může jiným zabránit využívat či mít prospěch z těchto peněžních prostředků. V těchto případech bude mít daňový úřad pod kontrolou peněžní prostředky, které mu byly přiděleny pro vlastní použití. Nicméně peněžní prostředky, které daňový úřad vybírá jménem vlády v rámci výběru daní, jsou obvykle ukládány do určitého vládního fondu nebo převáděny na vládní bankovní účet spravovaný státní pokladnou nebo podobným útvarem. Za těchto okolností nemohou být vybrané peněžní prostředky používány na podporu dosažení cílů daňového úřadu nebo jinak umístěny podle přání vedení daňového úřadu bez příslušného přidělení nebo na základě jiných povolení vlády či příslušného orgánu. Proto nejsou vybrané peněžní prostředky pod kontrolou daňového úřadu a neměly by být součástí ani jeho peněžních příjmů ani zůstatků peněžních prostředků. V důsledku vládního rozhodnutí mohou být některé vybrané částky daňovému úřadu přiděleny nebo jinak alokovány. Nicméně kontrola vzniká spíše na základě vládního rozhodnutí, kterým se daňovému úřadu schvaluje výdaj z fondů, než výběrem peněžních prostředků.
- 2.1.20 K podobným případům může dojít, jestliže jedna vláda, například státní nebo místní vláda, vybírá peněžní prostředky jménem jiné vlády (takové jako ústřední vláda). V těchto případech tato vláda vystupuje při výběru peněžních prostředků jako prostředník pro jiné vlády. Peněžní prostředky, které vznikají v důsledku transakcí prováděných prostředníkem pro jiné vlády, se obvykle neukládají na bankovní účet vybírající agentury, a proto by neměly být součástí peněžních příjmů, výdajů ani zůstatků peněžních prostředků vykazující účetní jednotky.

Průtokové peněžní toky

2.1.21 V některých případech administrativní opatření zavedená v souvislosti s příjmy, které některá vláda či účetní jednotka veřejného sektoru vybírá coby prostředník pro jiné strany, umožňují, aby vybrané peněžní prostředky byly před svým převodem konečným příjemcům uloženy na vlastním bankovním účtu účetní jednotky. Peněžní toky vznikající v důsledku těchto transakcí jsou někdy označovány za „průtokové“ peněžní toky. V těchto případech účetní jednotka:

- (a) bude mít kontrolu nad peněžními prostředky, které vybírá coby prostředník, a to obvykle po krátkou dobu, kdy budou peněžní prostředky uloženy na bankovním účtu účetní jednotky před jejich převodem třetím stranám;
- (b) bude mít většinou prospěch z jakéhokoli úroku plynoucího z částek uložených na úročené účty před jeho převodem jiné jednotce; a
- (c) bude mít povinnost převést peněžní prostředky vybírané pro třetí strany v souladu s právními požadavky nebo administrativními opatřeními.

Prochází-li peněžní toky z prováděných transakcí bankovním účtem kontrolovaným vykazující účetní jednotkou, pak peněžní příjmy, peněžní transfery a peněžní zůstatky vznikající při výběru budou zahrnuty do Výkazu peněžních příjmů a výdajů v souladu s odstavcem 1.3.4(a)(i) Části 1 tohoto standardu. Odstavec 1.3.13(a) části 1 tohoto standardu stanoví, že peněžní příjmy a výdaje vznikající z transakcí, které účetní jednotka provádí pro jiné subjekty, a které jsou vykázány v účetní závěrce, mohou být uvedeny netto.

Transferové platby

2.1.22 V souladu s vládními cíli a s právní či jinou úpravou, částky přidělené účetní jednotce veřejného sektoru (útvary, agentuře nebo podobné jednotce) mohou zahrnovat částky, které mají být transferovány třetím stranám. Jedná se například o dávky v nezaměstnanosti, starobní či invalidní důchody, rodinné přídatky a platby jiných sociálních obecních dávek. V některých případech projdou tyto částky bankovním účtem kontrolovaným účetní jednotkou. Pokud k tomu dojde, účetní jednotka vykáže peněžní prostředky vyhrazené pro transfer během vykazovaného období jako peněžní příjem, částky transferované během tohoto vykazovaného období jako peněžní výdaje a jakékoliv částky držené ke konci účetního období určené pro budoucí převod jako část závěrečného zůstatku peněžních prostředků.

Zveřejňování hlavních typů peněžních toků

2.1.23 Účetní jednotce se doporučuje, aby zveřejnila buď přímo ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů nebo v jiných účetních výkazech nebo v poznámkách k těmto výkazům:

- (a) analýzu celkových peněžních výdajů a výdajů třetích stran za použití klasifikace založené buď na druhu výdajů nebo na jejich účelu uvnitř účetní jednotky; a
- (b) příjmy z půjček. Částky půjček mohou být dále tříděny podle typu a zdroje.

2.1.24 Další rozřídění doporučované v odstavci 2.1.23(a) může být uvedeno přímo ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů v souladu s požadavky odstavců 1.3.12 a 1.3.24 části 1 tohoto standardu. Pokud je ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů přijato odlišné třídění, zveřejnění dodatečných podrobných informací odrážejících doporučení odstavce 2.1.23(a) se doporučuje buď jako samostatný výkaz nebo formou poznámky.

2.1.25 Položky peněžních výdajů a výdajů třetích stran mohou být dále klasifikovány podle hlavních účelů uskutečněných plateb tak, aby byla posílena zodpovědnost. Tyto položky mohou být také dále rozříděny, aby zdůraznily náklady a úhrady nákladů na určité programy, činnosti nebo jiné relevantní segmenty vykazující účetní jednotky. Doporučuje se, aby účetní jednotka zveřejnila tyto informace alespoň jedním z následujících dvou způsobů.

2.1.26 První metoda je označována jako klasifikace podle druhu výdajů. Výdaje jsou ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů seskupeny podle svého druhu (například nákupy materiálu, dopravní náklady, mzdy a platy) a nejsou rozděleny mezi různé účely v rámci účetní jednotky. Příklad klasifikace podle druhu výdajů je následující:

	Peněžní výdaje	Výdaje třetích stran
Mzdy a platy	(X)	(X)
Dopravní náklady	(X)	(X)
Pořízení dlouhodobého majetku	(X)	(X)
Výpůjční náklady	(X)	(X)
Jiné	(X)	(X)
Celkové výdaje	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>

2.1.27 Druhá metoda, nazývaná klasifikace podle účelu, třídí výdaje podle programu nebo účelu, na který byly vynaloženy. Tato klasifikace často poskytuje uživatelům více relevantních informací, ačkoliv přiřazení výdajů

k jednotlivým účelům může být libovolné a může značně záviset na úsudku. Příklad účelové klasifikace peněžních výdajů je následující:

	Peněžní výdaje	Výdaje třetích stran
Zdravotní služby	(X)	(X)
Vzdělávací služby	(X)	(X)
Pořízení dlouhodobého majetku	(X)	(X)
Výpůjční náklady	(X)	(X)
Jiné	(X)	(X)
Celkové výdaje	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>

- 2.1.28 Podle této metody jsou peněžní výdaje spojené s hlavní činností účetní jednotky vykázány samostatně. V tomto příkladě provádí účetní jednotka činnosti vztahující se k poskytování zdravotních a vzdělávacích služeb. Tato účetní jednotka by vykazala položky peněžních výdajů pro každou z těchto činností.
- 2.1.29 Účetním jednotkám klasifikujícím peněžní výdaje podle účelu se doporučuje zveřejňovat dodatečné informace o druhu výdajů, včetně výdajů na mzdy a jiné zaměstnanecké požitky.
- 2.1.30 Odstavec 1.3.12 Části 1 tohoto standardu požaduje zveřejnění celkových příjmů účetní jednotky dále samostatně tříděných na takové základně, která je vhodná s ohledem na činnost účetní jednotky. Toto třídění peněžních příjmů do příslušných tříd bude záviset na velikosti, druhu a účelu daných částek. Kromě zveřejnění výše příjmů z půjček je dále vhodné následující třídění:
- daňové příjmy (tyto mohou být dále klasifikovány podle druhů daní);
 - příjmy z poplatků, pokut a licencí;
 - příjmy ze směnných transakcí, včetně příjmů z prodeje zboží, výrobků nebo služeb a poplatků uživatelů (jestliže jsou tyto klasifikovány jako směnné transakce);
 - účely, na které jsou dotace a půjčky externí pomoci poskytovány, poskytovatelé této pomoci a poskytnutá částka;
 - příjmy z dotací, transferů nebo rozpočtového určení (pokud možno členěné podle zdroje);
 - příjmy z úroků a dividend; a
 - příjmy z darů.

Zveřejnění spřízněných stran

- 2.1.31 *Účetní jednotce se doporučuje, aby v poznámkách k účetním výkazům zveřejnila informace požadované Mezinárodním účetním standardem pro veřejný sektor IPSAS 20 „Zveřejnění spřízněných stran“.*
- 2.1.32 Standard IPSAS 20 v řadě standardů IPSAS, založených na akruální bázi, definuje spřízněné strany a další příslušné pojmy, požaduje zveřejnění informací o vztazích spřízněných stran, pokud existuje vztah ovládnání, a požaduje zveřejnění určitých informací o transakcích mezi spřízněnými stranami, včetně informací o celkových odměnách vrcholových řídicích pracovníků.

Zveřejnění informací o aktivech, závazcích a porovnání s rozpočty

- 2.1.33 *Účetní jednotce se doporučuje, aby v poznámkách k účetní závěrce zveřejnila:*
- (a) *informace o aktivech a závazcích účetní jednotky; a*
 - (b) *porovnání s rozpočtem, pokud účetní jednotka nezveřejňuje svůj schválený rozpočet.*
- 2.1.34 Vlády a účetní jednotky veřejného sektoru mají kromě peněžních prostředků kontrolu nad dalšími významnými prostředky a rozmisťují tyto prostředky při poskytování služeb pro dosažení svých cílů. Také si vypůjčují, aby financovaly svou činnost, během této činnosti se zadlužují a zavazují se vydat peníze v budoucnu při pořízení dlouhodobých aktiv. Nepeněžní aktiva a závazky nebudou vykazovány přímo ve Výkazu příjmů a výdajů ani v jiných účetních výkazech, které by mohly být sestaveny na peněžní bázi účetnictví. Nicméně vlády účtují o svých dlužích, jiných závazcích a nepeněžních aktivech, monitorují je a řídí je. Zveřejnění informací o aktivech a závazcích a o nákladech na příslušné programy a činnosti zvýší míru zodpovědnosti, a je tedy tímto standardem doporučováno.
- 2.1.35 Účetním jednotkám, které zveřejňují takovéto informace, se doporučuje identifikovat aktiva a závazky podle typu, například klasifikací:
- (a) aktiv na pohledávky, investice nebo pozemky, budovy a zařízení; a
 - (b) závazků na splatné závazky, půjčky podle typu nebo zdroje a jiné závazky.

I když takováto zveřejnění nemusí být nejprve úplná, účetním jednotkám se doporučuje je dále používat a stavět na nich. Aby byly splněny požadavky odstavců 1.3.5 a 1.3.37 části I tohoto standardu, tato zveřejnění musí splňovat kvalitativní charakteristiky finančních informací a měly by být jasně popsány a snadno pochopeny. Standardy IPSAS založené na akruální

bázi, zahrnující standard IPSAS 13 „Leasingy“, IPSAS 17 „Pozemky, budovy a zařízení“, IPSAS 19 „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“, mohou poskytovat užitečný návod účetním jednotkám, které zveřejňují dodatečné informace o aktivech a závazcích.

Porovnání s rozpočty

- 2.1.36 Na účetní jednotky veřejného sektoru se většinou vztahují rozpočtové limity ve formě schválených rozpočtových určení nebo jiných rozpočtových zmocnění, které mohou být zakotveny v právních normách. Jedním z cílů účetního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru je podávat informace, zda byly peněžní prostředky získány a použity v souladu se zákonně přijatým rozpočtem. V některých právních systémech je tento požadavek obsažen v právních normách. Účetní jednotky, které zveřejňují své schválené rozpočty, musí dodržovat ustanovení odstavců 1.9.1 až 1.9.48 části 1 tohoto standardu. Tento standard doporučuje ostatním účetním jednotkám (tj. účetním jednotkám, které nezveřejňují své schválené rozpočty), aby ve svých účetních závěrkách uvedly porovnání skutečných částek s částkami rozpočtovanými za vykazované období, pokud jsou účetní závěrka a rozpočet připraveny na stejné účetní bázi. Vykazování ve vztahu k rozpočtům může být u těchto dalších účetních jednotek provedeno různými způsoby, včetně:
- (a) vypracování poznámek se samostatnými sloupci pro uvedení rozpočtových a skutečných částek. Pro úplnost by měl být také uveden sloupec ukazující rozdíly oproti rozpočtu či rozpočtovému určení; a
 - (b) zveřejnění, že rozpočtové částky nebyly překročeny. Jestliže byly překročeny některé rozpočtové částky či nedodrženo rozpočtové určení, anebo byly provedeny platby bez schválení nebo bez jiné formy zmocnění, pak by měly být k dané položce účetní závěrky uvedeny podrobnosti ve formě poznámky k dané položce účetní závěrky.
- 2.1.37 *Účetním jednotkám, které ve své účetní závěrce zveřejňují porovnání skutečnosti a rozpočtu se doporučuje, aby do účetní závěrky zahrnuly odkaz na informace o dosažení cílů.*
- 2.1.38 *Účetním jednotkám, které zveřejní rozpočet na více období, se doporučuje zveřejnit v dodatečné poznámce informace o vztahu mezi rozpočtem a skutečností během rozpočtového období.*
- 2.1.39 Dodatečné rozpočtové informace včetně informací o dosažení cílů mohou být uvedeny v jiných dokumentech než v účetní závěrce. Účetním jednotkám, které ve své účetní závěrce zveřejní srovnání skutečných a rozpočtovaných částek se doporučuje, aby do své účetní závěrky zahrnuly

odkaz na takové doklady, především pak na spojitost rozpočtových a skutečných dat s údaji nefinančního charakteru a plněním úkolů.

- 2.1.40 Jak se uvádí v odstavcích 1.9.32 tohoto standardu, účetní jednotky mohou mít jiný přístup pro určování ročního rozpočtu v rámci víceletého rozpočtu. Pokud jsou přijaty rozpočty na více období, účetním jednotkám se doporučuje dodatečně zveřejnit informace o takových záležitostech jako je vztah mezi rozpočtem na více období a jednotlivými ročními rozpočty a skutečnými částkami během rozpočtového období.

Konsolidovaná účetní závěrka

- 2.1.41 *Účetní jednotce se doporučuje v poznámkách k účetním výkazům zveřejnit:*
- (a) *část vlastnického podílu v ovládaných jednotkách, a tam, kde je tento podíl ve formě akcií, podíl na držených hlasovacích právech (pouze liší-li se od poměrného vlastnického podílu);*
 - (b) *tam, kde je to relevantní:*
 - (i) *jméno jakékoliv ovládané jednotky, ve které ovládající jednotka drží vlastnický podíl anebo hlasovací práva ve výši 50 % a méně, společně s vysvětlením způsobu ovládaní; a*
 - (ii) *jméno jakékoliv jednotky s vlastnickým podílem nad 50 %, která ale není ovládanou jednotkou, společně s vysvětlením, proč není ovládána; a*
 - (c) *v samostatných účetních výkazech ovládající jednotky popis metod účtování o ovládaných jednotkách.*
- 2.1.42 *Ovládající jednotce, která nepředkládá konsolidovaný Výkaz peněžních příjmů a výdajů se doporučuje uvést důvod, proč nebyla konsolidovaná účetní závěrka zveřejněna společně s metodou, podle které se účtuje o ovládaných jednotkách v jejich samostatných účetních výkazech. Také se doporučuje zveřejnit jméno a hlavní adresu ovládající jednotky, která zveřejňuje konsolidovanou účetní závěrku.*
- 2.1.43 Odstavec 1.6.20(b) části 1 tohoto standardu požaduje, aby byly zveřejněny důvody, proč nebyla provedena konsolidace ovládané jednotky. Odstavce 1.6.7 a 1.6.8 části 1 tohoto standardu také stanoví, že ovládající jednotka, která je zcela vlastněna nebo fakticky zcela vlastněna, nemusí předkládat konsolidovaný účetní výkaz. V takovém případě se doporučuje zveřejnění informace podle odstavce 2.1.38.

Nabytí a pozbytí ovládaných jednotek a jiných provozních jednotek

- 2.1.44 *Účetní jednotce se doporučuje zveřejnit a samostatně vykázat úhrnný peněžní tok vznikající při nabytí a pozbytí ovládaných jednotek nebo jiných provozních jednotek.*

- 2.1.45 *Účetní jednotce se doporučuje v poznámkách k účetním výkazům úhrnně zveřejnit, s ohledem na nabytí a pozbytí ovládaných jednotek nebo jiných provozních jednotek během období, každou z následujících informací:*
- (a) *celkovou protihodnotu za nákup nebo pozbytí (včetně peněžních prostředků nebo jiných aktiv);*
 - (b) *část protihodnoty za nákup nebo pozbytí vyrovnanou peněžními prostředky; a*
 - (c) *výši peněžních prostředků v nabyvané či pozbyvané ovládané jednotce nebo provozní jednotce.*
- 2.1.46 Samostatné vykázání dopadů peněžních toků při nabytí a pozbytí ovládaných jednotek a jiných provozoven, společně se samostatným vykázáním částek aktiv a závazků nabytých nebo pozbytých, pomáhá rozlišovat tyto peněžní toky od peněžních příjmů a výdajů, které vznikají z ostatních činností účetní jednotky. Aby mohli uživatelé identifikovat dopady nabytí a pozbytí, neměly by se dopady peněžních toků z pozbytí odečítat od dopadů peněžních toků z nabytí.
- 2.1.47 Úhrnná částka peněžních prostředků vydaných nebo obdržených jakožto protihodnota nákupu či prodeje je vykázána ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů jako netto peněžní prostředky nabyté či pozbyté.
- 2.1.48 Odstavec 2.1.33 doporučuje účetní jednotce zveřejnění aktiv a závazků. Aktiva a závazky jiné než peněžní prostředky nabyté či pozbyté spolu s ovládanou jednotkou nebo provozní jednotkou mohou být také samostatně zveřejněny, shrnuté podle jednotlivých hlavních kategorií. V souladu s požadavkem odstavce 1.3.37 části 1 tohoto standardu, kde je takové zveřejnění uvedeno, by měly být aktiva a závazky jednoznačně identifikovány a měla by být vysvětlena metoda jejich uznání a ocenění.

Společné podnikání

- 2.1.49 *Účetní jednotce se doporučuje zveřejnit informace o společném podnikání. Tyto informace jsou nezbytné pro věrné zobrazení peněžních příjmů a výdajů účetní jednotky během období a zůstatků peněžních prostředků ke dni vykázání.*
- 2.1.50 Mnoho účetních jednotek veřejného sektoru společně podniká při realizaci různých činností. Podstata těchto činností sahá od komerčních záměrů po poskytování bezplatných komunálních služeb. Pojem společného podnikání je stanoven ve smlouvě nebo jiném závazném úkonu a obvykle určuje počáteční vklad každého spoluovládajícího a podíl na výnosech nebo jiných užitecích (jestliže existují) a nákladech každého ze spoluovládajících. Účetní jednotky, které vykazují na peněžní bázi, budou obecně vykazovat:

- (a) jako peněžní výdaje peněžní prostředky vydané při nabytí podílu na společném podnikání a v probíhajících činnostech společného podnikání; a
- (b) jako peněžní příjmy peněžní prostředky přijaté ze společného podnikání.

Zveřejněné informace o společném podnikání mohou zahrnovat seznam a popis podílů na významném společném podnikání. Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor IPSAS 8 „Vykazování účastí na společném podnikání“, v řadě standardů IPSAS založených na aktuální bázi poskytuje vodítko o odlišných formách a strukturách, které společné podnikání může mít a o možných dodatečných informacích, které by mohly být zveřejněny.

Účetní vykazování v hyperinflačních ekonomikách

2.1.51 V hyperinflačních ekonomikách není užitečné předkládat účetní závěrku v místní měně bez přepracování. Peníze ztrácí svoji kupní sílu v takové míře, že porovnání částek z transakcí a jiných událostí, které se odehrály v různých okamžicích, dokonce i v rámci téhož účetního období, může být matoucí.

2.1.52 Tento standard neurčuje absolutní míru, při které je hyperinflace považována za již nastalou. Je předmětem úsudku, kdy bude nezbytné přepracovat účetní závěrku v souladu s doporučeními tohoto standardu. Hyperinflace se projevuje charakteristikami ekonomického prostředí země, mezi něž lze zahrnout následující znaky, aniž by byly omezeny pouze na ně:

- (a) obyvatelstvo dává přednost držení svého bohatství v nepeněžních aktivech nebo v relativně stabilní cizí měně. Částky držené v místní měně jsou ihned investovány, aby se zachovala jejich kupní síla;
- (b) obyvatelstvo uvažuje peněžní částky nikoliv v podmínkách místní měny, ale v podmínkách relativně stabilní cizí měny. Ceny mohou být stanoveny v této měně;
- (c) prodeje a nákupy na úvěr se uskutečňují v cenách, které kompenzují očekávanou ztrátu kupní síly během doby trvání úvěru, dokonce i je-li toto období krátké;
- (d) úrokové sazby, mzdy a ceny jsou spojené s cenovým indexem; a
- (e) kumulativní míra inflace v průběhu tří let se blíží nebo převyšuje 100 %.

Znovusestavení účetní závěrky

2.1.53 *Účetní jednotce, která vykazuje ve měně hyperinflační ekonomiky, se doporučuje, aby:*

- (a) *přepočítala svůj Výkaz peněžních příjmů a výdajů a jiné účetní Výkazy peněžní jednotkou běžnou ke dni vykazání;*
- (b) *přepracovala srovnatelné informace za předchozí období a jakékoliv informace týkající se dřívějších období v peněžní jednotce běžné ke dni vykazání; a*
- (c) *použila všeobecný cenový index, který odráží změny všeobecné kupní síly. Dává se přednost tomu, aby všechny účetní jednotky vykazující v měně stejné ekonomiky používaly totožný index.*

2.1.54 *Účetní jednotce se doporučuje, aby zveřejňovala následující:*

- (a) *skutečnost, že Výkaz peněžních příjmů a výdajů a další účetní výkazy a odpovídající údaje za předchozí období byly přepočítány na základě změny všeobecné kupní síly měny vykazání a v důsledku toho jsou uvedeny v peněžní jednotce běžné ke dni vykazání; a*
- (b) *identitu a úroveň cenového indexu ke dni vykazání a změny indexu během běžného a předchozích účetních období.*

2.1.55 Ceny se neustále mění v důsledku různých politických, ekonomických a sociálních vlivů. Specifické vlivy, například změny nabídky a poptávky a technologické změny, mohou způsobit, že se jednotlivé ceny významně a nezávisle na sobě zvýší nebo sníží. Navíc všeobecné ekonomické vlivy mohou mít za následek změnu všeobecné cenové hladiny a tím i všeobecné kupní síly peněz.

2.1.56 V hyperinflační ekonomice se využitelnost účetní závěrky značně zvýší, pokud je vyjádřena v peněžní jednotce běžné ke dni vykazání. Proto se doporučuje úprava a zveřejnění podle odstavců 2.1.53 a 2.1.54. Doporučuje se spíše prvotní uvedení těchto informací, než jako doplněk k účetní závěrce, která nebyla přepracována a znovu vykazána. Nedoporučuje se samostatné předložení Výkazu peněžních příjmů a výdajů a dalších účetních výkazů před jejich přeprocováním.

2.1.57 Všechny položky ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů budou vyjádřeny v peněžní jednotce ke dni vykazání. Proto by všechny částky, včetně výdajů třetích stran, uvedené přímo ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů nebo v jiných účetních výkazech, měly být přepočítány a znovu vykazány na základě změny všeobecného cenového indexu od data, kdy výdaje a příjmy byly původně zaúčtovány.

2.1.58 Mnoho účetních jednotek veřejného sektoru zahrnuje do své účetní závěrky příslušné rozpočtové informace, které umožňují porovnání s rozpočtem. V takovém případě tento standard doporučuje přeprocování a znovuykazání informací o rozpočtu v souladu s tímto standardem.

Srovnatelné informace

- 2.1.59 Mají-li být srovnání s ostatními obdobími smysluplná, srovnatelné informace z předchozích období musí být přepracovány za použití všeobecného cenového indexu tak, že srovnatelné účetní závěrky jsou sestavovány v peněžní jednotce aktuální ke konci vykazovaného období. Informace zveřejněné s ohledem na předchozí období jsou také vyjádřeny v peněžní jednotce běžné ke konci vykazovaného období.

Konsolidovaná účetní závěrka

- 2.1.60 Ovládající účetní jednotka, která vykazuje ve měně hyperinflační ekonomiky, může mít ovládané jednotky, které také vykazují v měnách hyperinflačních ekonomik. Má-li být sestaven Výkaz peněžních příjmů a výdajů a jiné účetní výkazy konzistentně, účetní závěrka jakékoliv takové ovládané jednotky bude přepracována za použití všeobecného cenového indexu země, v jejíž měně vykazuje, před tím, než je zahrnuta do konsolidované účetní závěrky ovládající jednotky. Pokud taková ovládaná účetní jednotka je zahraniční ovládanou jednotkou, je její přepracovaná účetní závěrka přepočítána závěrkovým kurzem.
- 2.1.61 Jestliže jsou konsolidovány účetní závěrky s rozdílnými daty vykazání, musí být všechny položky, ať nepeněžní či peněžní, přepočítány peněžní jednotkou aktuální k datu konsolidované účetní závěrky.

Výběr a použití všeobecného cenového indexu

- 2.1.62 Přepracování účetní závěrky v souladu s přístupem doporučeným tímto standardem požaduje použití všeobecného cenového indexu, který odráží změny všeobecné kupní síly. Upřednostňuje se, aby všechny účetní jednotky, které vykazují v měně téže ekonomiky, používaly stejný index.
- 2.1.63 Záměrem zveřejnění doporučených tímto standardem je objasnit základ pro řešení dopadů hyperinflace na účetní závěrku. Jejich záměrem je také poskytnout další informace nezbytné k porozumění tomuto základu a výsledným částkám.

Pomoc přijatá od nevládních organizací (NVO)

- 2.1.64 *Pokud je to možné, účetní jednotce se doporučuje provést u pomoci přijaté od nevládních organizací (NVO) požadovaná zveřejnění uvedená v odstavcích 1.10.1 až 1.10.27 části 1 tohoto standardu a doporučená zveřejnění uvedená níže v odstavcích 2.1.66 až 2.1.93.*
- 2.1.65 Vykazující jednotky nemusí provést zveřejnění uvedená v odstavcích 1.10.1 až 1.10.27 u pomoci přijaté od nevládních organizací (NVO). Důvodem je, že náklady na shromažďování a agregaci nezbytných informací pro dodržení těchto požadavků mohou převýšit prospěch. Nicméně zveřejnění informací o pomoci přijaté od nevládních organizací uvedená v odstavcích 1.10.1 až

1.10.27, společně se zveřejněními doporučenými níže v odstavcích 2.1.66 až 2.1.93, mohou poskytnout dodatečné informace pro vyhodnocení rozsahu, ve kterém vykazující jednotka závisí na pomoci od těchto organizací podporujících její činnosti. Proto se vykazujícím jednotkám doporučuje, je-li to možné, zveřejnit informace uvedené v tomto standardu o pomoci přijaté od NVO.

Příjemci externí pomoci

- 2.1.66 *Účetní jednotce se doporučuje zveřejnit podle významných druhů v poznámkách k účetní závěrce:*
- (a) účely, ke kterým byla externí pomoc přijata během vykazovaného období, vykazujíc samostatně částky poskytované formou půjček nebo dotací; a
 - (b) účely, na které byly realizovány platby externí pomoci během vykazovaného období.
- 2.1.67 Účetní jednotka může přijmout externí pomoc na mnoho účelů, včetně pomoci na podporu:
- (a) ekonomického rozvoje nebo veřejně prospěšných cílů často označovaná jako rozvojová pomoc;
 - (b) v případech nouze, často označovaná jako pomoc ve stavu nouze;
 - (c) platební bilance nebo ochrany směnného kurzu, často označovaná jako pomoc platební bilanci;
 - (d) vojenských anebo obranných cílů, často označovaná jako vojenská pomoc; a
 - (e) obchodních aktivit, včetně exportních úvěrů a půjček, poskytovaných exportními/importními bankami nebo jinými vládními organizacemi, často označovaná jako financování obchodu.
- 2.1.68 Část 1 tohoto standardu požaduje zveřejnění celkové částky externí pomoci přijaté během vykazovaného období, uvádějící samostatně celkovou částku přijatou formou dotace nebo půjčky. Zveřejnění významných druhů přijaté externí pomoci formou půjčky nebo dotace umožní uživatelům určit účel, na který byla pomoc poskytnuta během daného období, hodnotu pomoci a zda má účetní jednotka někdy v budoucnu povinnost poskytnutou pomoc splatit.
- 2.1.69 Zveřejnění významných druhů účelů, na které byly platby externí pomoci provedeny během vykazovaného období, posílí zodpovědnost účetní jednotky za použití přijaté externí pomoci.
- 2.1.70 *Účetní jednotce se doporučuje uvést v poznámkách k účetní závěrce každého poskytovatele externí pomoci během vykazovaného období a*

poskytnutou částku bez nečerpaných částek, a vykázat samostatně částky poskytnuté formou půjčky nebo dotace v poskytované měně.

- 2.1.71 Zveřejnění každého poskytovatele externí pomoci a poskytnuté částky formou půjčky nebo dotace ukáže rozsah rozložení zdrojů pomoci, což pomůže čtenářům účetní závěrky například rozhodnout, zda účetní jednotka závisí na konkrétní pomáhající organizaci, rozsah této závislosti a měnu, ve které byla pomoc poskytnuta, a zda je pomoc poskytnuta formou dotace nebo půjčky, která musí být v budoucnu splacena. V tomto odstavci doporučené zveřejnění nezahrnuje částky, které nebyly vyčerpány během období. Odstavec 2.1.72 doporučuje zveřejnit informace o nečerpaných částkách externí pomoci za určitých okolností.
- 2.1.72 *Pokud jde o externí pomoc, která nebyla k datu vykazání čerpána a je zveřejněna v souladu s odstavci 1.10.18 Části 1 tohoto standardu, doporučuje se účetní jednotce zveřejnit v poznámkách k účetní závěrce:*
- (a) *každého poskytovatele půjčky nebo dotace a částku, kterou každý poskytl;*
 - (b) *účely, na které mohou být nevyčerpaná půjčka nebo nevyčerpaná dotace použity;*
 - (c) *měnu, ve které je nevyčerpaná pomoc držena nebo ve které bude k dispozici; a*
 - (d) *změny částky nevyčerpané půjčky a nevyčerpané dotace během období.*
- 2.1.73 Nevyčerpané zůstatky externí pomoci musí být zveřejněny za určitých podmínek podle odstavců 1.10.18 části 1 tohoto standardu. Zveřejnění doporučená odstavcem 2.1.72 umožní čtenářům účetní závěrky určit účely, na které tato nevyčerpaná pomoc může být v budoucnu použita, měnu, ve které je tato nevyčerpaná pomoc držena anebo ve které bude k dispozici a zda částka nevyčerpané půjčky nebo dotace během období klesla nebo vzrostla.
- 2.1.74 Pokud je to pro vykazující jednotku vhodné, mohou zveřejněné informace uvádět takové záležitosti jako počáteční zůstatek nevyčerpaných půjček nebo dotací, částku nových půjček nebo nových dotací schválených anebo jinak zpřístupněných během období, celkovou částku půjček nebo dotací čerpaných nebo použitých během období, celkové částky půjček a dotací zrušených nebo propadlých během daného období a závěrečný zůstatek nevyčerpaných půjček a dotací. Taková zveřejnění pomohou uživatelům nejenom určit částku změny nevyčerpaných zůstatků, ale i složky této změny.
- 2.1.75 Pokud jsou provedeny změny částky nevyčerpané pomoci ve vykazované měně jednotky, bude externí pomoc v cizí měně vykázána ve měně

vykazující jednotky, přičemž bude u cizí měny použit směnný kurz k datu každé příslušné transakce, v souladu s požadavky Části 1 tohoto standardu.

- 2.1.76 *Účetní jednotce se doporučuje v poznámkách k účetní závěrce zveřejnit podmínky smluv o externí pomoci, které určují externí pomoc, ovlivňují k ní přístup či omezují její použití.*
- 2.1.77 Některé smlouvy externí pomoci omezují nebo blíže definují použití nebo účel, na který mohla být externí pomoc použita, nebo omezují původ zboží nebo služeb. Tento druh podmínky externí pomoci může například stanovit, že jsou prostředky určeny pouze na nákup specifických vstupních položek pro výstavbu konkrétních zařízení na určitém místě, nebo že zboží a služby koupené na základě smlouvy o externí pomoci musí pocházet z konkrétní země či zemí.
- 2.1.78 Některá externí pomoc může být uvolněna k určitému datu, nebo může být uvolněna jednotce:
- (a) provádějící činnost upravenou ve smlouvě o externí pomoci, jako například realizaci konkrétních změn pravidel; nebo
 - (b) dosahující cílů, jako například cíle rozpočtového deficitu nebo jiných širších ekonomických cílů, nebo zřizující organizaci pro obnovu nebo řízení aktiv finančního sektoru.
- 2.1.79 Zveřejnění podmínek určujících externí pomoc nebo ovlivňujících přístup k ní, naznačí rozsah, ve kterém je tato pomoc časově vázána anebo ve kterém je závislá na účetní jednotce provádějící určitou činnost nebo dosahující určitých cílů, včetně uvedení těchto činností a cílů.
- 2.1.80 *Účetní jednotce se doporučuje v poznámkách k účetní závěrce uveřejnit:*
- (a) *nesplacené zůstatky půjček externí pomoci, u kterých třetí strana ručila za jistinu anebo platby úroků, všechny podmínky vztahující se k těmto půjčkám a všechny dodatečné podmínky vyplývající z těchto záruk; a*
 - (b) *částku a podmínky půjček nebo dotací externí pomoci, u kterých ručila třetí strana za jejich plnění a všechny dodatečné podmínky vyplývající z této záruky.*
- 2.1.81 Za zůstatek půjček externí pomoci zapůjčených účetní jednotce a za platby úroků se může ručit buď ve výši celé částky nebo do určité částky. Podmínky spojené s půjčkami mohou také stanovit, aby příjemce provedl určité činnosti nebo aby dosáhl smluvených výsledků, za jejichž splnění ručí třetí strany. Dotace externí pomoci mohou podléhat podobným podmínkám, za jejichž splnění ručí třetí strany.
- 2.1.82 Zveřejnění těch částek půjček a dotací externí pomoci, za které ručí třetí strany, naznačí rozsah pomoci ze strany jiné účetní jednotky pro získání

plnění z dané smlouvy o externí pomoci. Ve zveřejnění podmínek půjček a dotací externí pomoci, na které byla dána záruka, a všech dalších podmínek ovlivňujících tuto záruku, budou uvedeny další požadavky nebo podmínky vyplývající z dané záruky.

- 2.1.83 *Účetní jednotce se doporučuje v poznámkách k účetní závěrce uveřejnit další významné podmínky spojené s půjčkami, dotacemi a zárukami externí pomoci, které nebyly splněny, společně s dopady tohoto nesplnění.*
- 2.1.84 Odstavec 1.10.25 části 1 tohoto standardu požaduje zveřejnit významné podmínky, které nebyly dodrženy, pokud jejich nedodržení vedlo ke zrušení pomoci nebo ke vzniku závazku vrátit původně poskytnutou pomoc. Smlouvy o externí pomoci mohou také zahrnovat jiné významné podmínky, které musí být splněny, včetně některých procesních podmínek. Dopady nedodržení těchto dalších významných podmínek mohou zahrnovat snížení částky nebo změnu časového rozvržení finančních prostředků, které mohou být čerpány nebo být dostupné v budoucnosti, dokud nebude tato závada odstraněna. Dopady mohou také zahrnovat zvýšení úrokové míry účtované za půjčku peněžních prostředků.
- 2.1.85 Určení těchto dalších významných podmínek, které nebyly splněny, bude pravděpodobně vyžadovat profesionální úsudek. Tento úsudek bude proveden s ohledem na konkrétní okolnosti u dané účetní jednotky a s odkazem na kvalitativní charakteristiky účetní závěrky. Těmito podmínkami mohou být ty, jejichž nedodržení pravděpodobně ovlivní částku a časové rozvržení peněžních prostředků, které mají podpořit budoucí činnosti účetní jednotky.
- 2.1.86 *Účetní jednotce se doporučuje uveřejnit v poznámkách k účetní závěrce přehled podmínek pro splácení stávajícího dluhu externí pomoci. Pokud je zveřejnění splátek budoucí dluhové služby uvedeno v cizí měně, účetní jednotce se doporučuje zveřejnit je ve měně, ve které účetní jednotka vykazuje, přičemž účetní jednotka pro převod těchto plateb z cizí měny použije závěrkový kurz.*
- 2.1.87 Smlouvy o dluhu z externí pomoci budou zahrnovat podmínky vztahující se k takovým záležitostem jako doba odkladu, úroková míra, stávající splácení dluhu, budoucí splácení dluhu, zbývající podmínky půjčky, měna, ve které je dluh splácen, požadavky na splácení jistiny (pokud bude splácení jistiny odloženo do konce splatnosti dluhu nebo do některého jiného budoucího data), a jiné významné podmínky splátek.
- 2.1.88 Splátky dluhu mohou znamenat významný peněžní výdaj účetní jednotky a ovlivnit peněžní prostředky pro financování běžných a dodatečných činností. Zveřejnění podmínek pro splátky stávajícího dluhu externí pomoci umožní čtenářům účetní závěrky určit, kdy splátky dluhu (jistiny a úroků nebo poplatků) začnou a částku jistiny a úroků nebo poplatků za služby.

- 2.1.89 Ve zveřejnění informací o podmínkách splátek se může vyžadovat například stanovení odhadu úrokové míry, která má být použita pro proměnlivou míru dluhu. Odhadovaná úroková míra se obvykle stanovuje vzhledem k použité úrokové míře k datu účetní závěrky. Jestliže se účetní jednotka rozhodne učinit zveřejnění zahrnující odhady a pokud to bude nezbytné pro porozumění účetní závěrce, účetní jednotka zveřejní i zvolená a použitá účetní pravidla při tvorbě odhadů v souladu s odstavci 1.3.30 až 1.3.37 části 1 tohoto standardu.
- 2.1.90 *Účetní jednotce se doporučuje v poznámkách k účetní závěrce samostatně zveřejnit hodnotu přijaté externí pomoci ve formě zboží a služeb.*
- 2.1.91 Významné peněžní prostředky mohou být přijaty na základě smluv o externí pomoci ve formě zboží a služeb. Tento případ může nastat, bude-li nové nebo použité zboží jako například vozidla, počítače nebo jiné zařízení předáno účetní jednotce na základě smlouvy o externí pomoci. Dalším příkladem je potravinová pomoc vládě poskytovaná k distribuci svým občanům na základě smlouvy o externí pomoci. Pro některé příjemce mohou být zboží a služby hlavní formou, ve které je externí pomoc přijímána.
- 2.1.92 Zveřejnění hodnoty přijaté externí pomoci ve formě zboží nebo služeb pomůže čtenářům účetní závěrky lépe porozumět rozsahu externí pomoci přijaté během vykazovaného období. Nicméně v některých případech a pro některé příjemce může být obtížné, časově náročné a nákladné určit hodnotu tohoto zboží nebo služeb. K tomu například dojde, pokud není možné na domácím trhu snadno určit cenu tohoto zboží a služeb, pokud jsou poskytované zboží a služby velmi málo obchodovány na mezinárodních trzích nebo pokud mají jedinečnou povahu, která se často vyskytuje při pomoci v nouzi.
- 2.1.93 Tento standard neurčuje bázi, na které se určuje hodnota zboží a služeb. Proto může být jejich hodnota určena jako odpisované historické náklady hmotných aktiv v okamžiku jejich transferu příjemci nebo jako cena placená za potraviny organizací externí pomoci. Jejich hodnota může být také určena managementem poskytovatele, nebo příjemcem, nebo třetí stranou. Pokud se hodnota externí pomoci ve formě zboží a služeb zveřejní, odstavec 1.10.21 části 1 tohoto standardu požaduje zveřejnit i bázi, na které je tato hodnota stanovena. Pokud je tato hodnota popsána jako reálná hodnota, bude se řídit definicí reálné hodnoty, tj. reálná hodnota je částka, za kterou by mohlo být aktivum směneno, nebo závazek uhrazen, mezi dobře informovanými a ochotnými stranami při transakci za obvyklých podmínek.

2.2 Vláda a další účetní jednotky veřejného sektoru zamýšlející přejít na akruální bázi účetnictví

Předkládání Výkazu peněžních příjmů a výdajů

- 2.2.1 *Účetní jednotce, která zamýšlí přejít na akruální bázi účetnictví, se doporučuje, aby předložila Výkaz peněžních příjmů a výdajů ve stejném formátu, jaký je požadován Mezinárodním účetním standardem pro veřejný sektor IPSAS 2 „Výkaz peněžních toků“.*
- 2.2.2 Standard IPSAS 2 poskytuje návod pro klasifikaci peněžních toků na provozní, investiční a na financování a zahrnuje požadavky na sestavení Výkazu peněžních toků, ve kterém jsou tyto třídy samostatně vykázány. Shrnutí klíčových aspektů standardu IPSAS 2 a návodu na jejich aplikaci pro účetní výkaznictví podle tohoto standardu je zahrnuto v dodatku 3. Část 2 tohoto standardu doporučuje zveřejňovat dodatečné informace k těm, které jsou požadovány standardem IPSAS 2. Účetním jednotkám, které přijmou formát standardu IPSAS 2 pro předkládání Výkazu peněžních příjmů a výdajů, se doporučuje také zveřejnit dodatečné informace stanovené v části 2 tohoto standardu.

Rozsah konsolidované účetní závěrky – vyloučení z ekonomické jednotky

- 2.2.3 Přijme-li účetní jednotka akruální bázi účetnictví v souladu s akruálními standardy IPSAS, nebude konsolidovat jednotky, jejichž ovládání má být dočasné, protože ovládaná jednotka je nabyta a držena výlučně za účelem jejího následného pozbytí v blízké budoucnosti. K dočasnému ovládání může dojít tam, kde například ústřední vláda zamýšlí převést svůj podíl v ovládané jednotce na místní vládu.
- 2.2.4 Část 1 tohoto standardu takovým účetním jednotkám nestanovuje, že by měly být vyloučeny z konsolidované účetní závěrky sestavené na peněžní bázi. Důvodem toho je, že:
- (a) peněžní prostředky účetní jednotky, která je ovládána pouze dočasně, mohou být použity ve prospěch ekonomické jednotky během období dočasného ovládaní; a
 - (b) potenciální komplexní konsolidační úpravy, které mohou být nezbytné podle akruální báze, nevzniknou při použití peněžní báze.
- 2.2.5 Aby mohla ovládající jednotka použít ustanovení akruálních standardů IPSAS o vynětí z konsolidace, musí se jasně ve formálním plánu zavázat, že se vzdá jednotky anebo již nebude ovládat jednotku, která je dočasně ovládána. Aby mohla ovládající jednotka použít vyloučení z konsolidace k více než jednomu následnému datu vykázání, musí prokázat pokračující úmysl vzdát se anebo již neovládat jednotku, která je dočasně ovládána. Účetní jednotka se jasně zaváže, že se vzdá anebo nebude již ovládat další

jednotku, má-li formální plán toto provést a není již reálná možnost od tohoto plánu odstoupit.

- 2.2.6 Účetní jednotky, které se připravují na přechod na akruální bázi, zohlední rozdílné požadavky na konsolidaci podle standardů ISPAS založených na akruální a peněžní bázi a určí, zda je ovládnání jakékoliv z ovládaných jednotek zahrnutých do konsolidovaného Výkazu příjmů a výdajů dočasné.

Dodatek 2

Názorný příklad zveřejnění určitých informací doporučených v Části 2 tohoto standardu

Tento dodatek je pouze ilustrativní. Účelem tohoto dodatku je ukázat použití doporučení a pomoci při objasnění jejich významu.

Výňatek z poznámek k účetním výkazům účetní jednotky ABC***Prováděné transakce (odstavec 2.1.15)***

Prováděné transakce zahrnují peněžní toky při transakcích prováděných účetní jednotkou v roli zprostředkovatele jménem vlády a určitých vládních orgánů. Všechny peněžní prostředky vybírané účetní jednotkou v roli zprostředkovatele jsou uloženy ve fondu konsolidovaných příjmů a/nebo na svěřeném účtu (jméno účtu). Tyto účty nejsou pod kontrolou účetní jednotky a peníze na nich uložené nemohou být účetní jednotkou použity bez určitého zmocnění příslušným vládním orgánem.

(v tisících měnových jednotek)	Podstata transakce	200X	200X-1
Peněžní prostředky vybrané jménem Exekutivy/Koruny Agentury EF	Výběr daní Výběr poplatků za služby	X <u>X</u> X	X <u>X</u> X
Peněžní jednotky převedené příslušným účetním jednotkám		(X)	(X)
		-	-

Transakce mezi spřízněnými stranami (odstavec 2.1.31)

Vrcholovými vedoucími pracovníky (podle definice IPSAS 20 *Zveřejnění spřízněných stran*) účetní jednotky ABC jsou ministr, členové řídicího orgánu a členové skupiny středního managementu. Řídící orgán se skládá ze členů jmenovaných vládou A. Vrcholový výkonný pracovník a vrcholový finanční pracovník navštěvují porady řídicího orgánu, ale nejsou členy řídicího orgánu. Ministr není odměňován účetní jednotkou ABC. Úhrnná odměna členů řídicího orgánu a počet členů stanovený na základě plného pracovního úvazku, kteří přijímají odměnu v rámci této kategorie, jsou:

Úhrnná odměna	AX milionů
Počet osob	AY osob.

Skupina středního managementu se skládá z vrcholového výkonného pracovníka účetní jednotky, vrcholového finančního pracovníka a z vedoucích oddělení. Úhrnná

odměna členů skupiny středního managementu a počet řídicích pracovníků stanovený na základě plného pracovního úvazku, kteří přijímají odměnu v rámci této kategorie, jsou:

Úhrnná odměna AP milionů

Počet osob AQ osob.

Výňatek z poznámek k účetním výkazům vlády X

Aktiva a závazky (odstavec 2.1.33(a))

Pozemky, budovy a zařízení

Vláda začala proces identifikace a oceňování hlavních tříd svých pozemků, budov a zařízení. Aktiva jsou vykázána v historických nákladech nebo v odhadní ceně. Odhad ceny byl proveden nezávislým odborným odhadcem na oceňování. Základny pro odhad ceny použité pro každou třídu aktiv jsou následující:

Stavby a zařízení Pořizovací náklady

Pozemky Současná hodnota

Budovy Pořizovací náklady nebo tržní hodnota

(v tisících měnových jednotek)	200X	200X-1
Stavby a zařízení	X	X
Pozemky a budovy		
Pozemky v rámci hranic města	X	X
Budovy v pořizovacích nákladech	X	X
Budovy v odhadní ceně	X	X
	X	X

DOPORUČENÁ ZVEŘEJNĚNÍ DODATEČNÝCH INFORMACÍ

(Výňatek z poznámek k účetním výkazům vlády X: Aktiva a závazky (odstavec 2.1.33(a) pokračování)

Půjčky

Půjčky vlády jsou uvedeny níže:

	200X	200X-1
(v tisících měnových jednotek)		
Zůstatek na začátku roku	X	X
PŘÍJMY		
Domácí obchodní instituce	X	X
Zahraniční obchodní instituce	X	X
Rozvojové banky a podobné půjčující agentury	X	X
Celkové půjčky	X	X
SPLÁTKY		
Domácí obchodní instituce	(X)	(X)
Zahraniční obchodní instituce	(X)	(X)
Rozvojové banky a podobné organizace poskytující půjčky	(X)	(X)
Celkové splátky	(X)	(X)
Zůstatek na konci roku	X	X

(Pokračování výňatku z poznámek k účetním výkazům vlády X)

Srovnání s rozpočtem, pokud účetní jednotka nezveřejní svůj rozpočet (odstavec 2.1.33 (b))

(v tisících měnových jednotek)	Skutečnost	Rozpočet	Rozdíl
PŘÍJMY			
<i>Daně</i>			
Daň z příjmů	X	X	X
Daň z přidané hodnoty	X	X	(X)
Majetková daň	X	X	X
Jiné platby	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>(X)</u>
	X	X	X
<i>Smlouvy o pomoci</i>			
Mezinárodní agentury	X	X	-
Ostatní dotace a výpomoci	<u>X</u>	<u>X</u>	=
	X	X	-
<i>Půjčky</i>			
Příjmy z půjček	X	X	(X)
<i>Příjmy z investic</i>			
Příjmy z pozbytí budov a zařízení	X	X	X
<i>Obchodní činnost</i>			
Příjmy z obchodní činnosti	X	X	X
<i>Ostatní příjmy</i>	X	X	X
Celkové příjmy	X	X	X
VÝDAJE			
<i>Provoz</i>			
Mzdy, platy a zaměstnanecké požitky	(X)	(X)	(X)
Zásoby a spotřební zboží	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
	(X)	(X)	(X)
<i>Transfery</i>			
Dotace	(X)	(X)	-
Jiné transfery	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	=
	(X)	(X)	-
<i>Investiční výdaje</i>			
Nákup/výstavba budov a zařízení	(X)	(X)	(X)
Nákup finančních instrumentů	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	=
	(X)	(X)	(X)

DOPORUČENÁ ZVEŘEJNĚNÍ DODATEČNÝCH INFORMACÍ

(v tisících měnových jednotek)	Skutečnost	Rozpočet	Rozdíl
<i>Splátky úvěrů a úroků</i>			
Splátky jistiny	(X)	(X)	-
Splátky úroků	(X)	(X)	-
<i>Jiné výdaje</i>	(X)	(X)	X
Celkové výdaje	(X)	(X)	(X)
ČISTÉ PŘÍJMY/(VÝDAJE)	X	X	X

Výňatek z poznámek k účetním výkazům účetní jednotky XYZ***Ovládané jednotky (odstavce 2.1.41, 2.1.44, a 2.1.45)***

Účetní jednotka XYZ má pravomoc realizovat finanční a provozní záměry, aby mohla mít prospěch z činností jiných jednotek. Těmi jsou ovládané jednotky. Všechny ovládané jednotky jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky. (Odstavec 1.6.20(a) v části I tohoto standardu požaduje, aby byl zveřejněn seznam významných ovládaných jednotek).

Kontrola nad účetními jednotkami veřejného sektoru vzniká ze statutu anebo jinou zmocňovací právní normou. Kontrola nad podniky veřejné správy vzniká ze statutu a v případě podniku C a D vlastnickým podílem. Účetní jednotka XYZ si podrží kontrolu nad podnikem E prostřednictvím právního zmocnění, ačkoliv byla většina vlastního kapitálu podniku E prodána soukromým investorům.

Podnik	Vlastnický podíl (%)	Hlasovací právo (%)
Podnik E	XX	XX

Pořízení ovládaných jednotek a provozních jednotek

Jména získaných podniků	Podíl získaných akcií %	Požizovací náklady (v tisících měnových jednotek)	Podíl peněžních prostředků na pořizovacích nákladech (v tisících měnových jednotek)	Zůstatek získaných peněžních prostředků (v tisících měnových jednotek)
Podnik C	XX	X	X	X
Podnik D	XX	X	X	X
		X	X	X

DOPORUČENÁ ZVEŘEJNĚNÍ DODATEČNÝCH INFORMACÍ

*(Výňatek z poznámek k účetním výkazům účetní jednotky XYZ pokračování)**Pozbytí ovládaných jednotek a jiných provozních jednotek*

Jména pozbytých podniků	Podíl pozbytých akcií v %	Hodnota pozbytí (v tisících měnových jednotek)	Podíl peněžních prostředků na hodnotě pozbytí (v tisících měnových jednotek)	Zůstatek pozbytých peněžních prostředků (v tisících měnových jednotek)
Podnik F	XX	X	X	X

Významná společná podnikání (odstavec 2.1.49)

Název společného podnikání	Hlavní činnost	Podíl na výstupu	
		200X %	200X-1 %
Oblastní výbor pro vodu	Poskytování vody	XX	XX
Oblastní výbor pro elektřinu	Poskytování veřejných služeb	XX	XX

Výňatek z poznámek k účetní závěrce vlády B:**Dvoulletý rozpočet na peněžní bázi - na první rok končící 31.prosincem 200X (odstavec 2.1.38)**

	Původní dvoulletý rozpočet rok	Cílový rozpočet na první rok	Upravený rozpočet v prvním roce	1. rok skutečnost na srovnatelné bázi	Zůstatek rozpočtu pro 2.rok	Cílový rozpočet na 2.rok	Upravený rozpočet ve 2. roce	2. rok skutečnost na srovnatelné bázi	* Rozdíl: Rozpočet a skutečnost za rozpočtové období
(v tisících měnových jednotek)									
PENĚŽNÍ PŘÍTOKY									
Daně	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Smlouvy o pomoci	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Příjmy: půjčky	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Příjmy: pozbytí budov a zařízení	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Ostatní příjmy	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Celkové přítoky	X	X	X	X	X	X	X	X	X
PENĚŽNÍ ODTOKY									
Zdraví	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Vzdělání	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Veřejné zakázky a bezpečnost	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

* Tento sloupeček není vyžadován, avšak může být zahrnuto srovnání mezi skutečností a původním nebo konečným rozpočtem s jasným uvedením vhodnosti.

DOPORUČENÁ ZVEŘEJNĚNÍ DODATEČNÝCH INFORMACÍ

	Původní dvouletý rozpočet rok	Cílový rozpočet na první rok	Upravený rozpočet v prvním roce	1. rok skutečnost na srovnatelné bázi	Zůstatek rozpočtu pro 2.rok	Cílový rozpočet na 2.rok	Upravený rozpočet ve 2. roce	2. rok skutečnost na srovnatelné bázi	* Rozdíl: Rozpočet a skutečnost za rozpočtové období
(v tisících měnových jednotek)									
Sociální zabezpečení	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Obrana	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Bydlení a vybavení	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Rekreační, kulturní, náboženské a ekonomické záležitosti	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ostatní	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Celkový odtok	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
ČISTÝ PENĚŽNÍ TOK	X	X	X	X	X	X	X	X	X

* Tento sloupeček není vyžadován, avšak může být zahrnuto srovnání mezi skutečností a původním nebo konečným rozpočtem s jasným uvedením vhodnosti.

Výňatek z poznámek k účetní závěrce vlády C**Pomoc poskytnutá nevládními organizacemi (NVO) (Odstavec 2.1.64)**

Pomoc od NVO je zahrnuta do částky „ostatní dotace a pomoc“ ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů”. Částka pomoci od NVO přijatá během vykazovaného období ve vykazované měně je:

	200X		200X-1	
	Peněžní příjmy	Platby třetími	Peněžní příjmy	Platby třetími
Dotace	X	X	X	-
Půjčky	-	-	-	-
Celkem	X	X	X	-

Pomoc byla přijata od NVO na základě smluv stanovujících, že by měla být pomoc použita na následující účely:

	Rozvojová pomoc		Pomoc v nouzi		Ostatní		Celkem	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
NVO 1	X	X	-	-	-	X	X	X
NVO 2	-	-	X	-	-	-	X	-
NVO 3	X	X	X	-	-	-	X	X
Celkem	X	X	X	-	-	X	X	X
USD	X	X	X	X	-	X	X	X
EUR	X	X	X	-	-	-	X	X
JPY	-	-	X	X	-	-	X	X

Měny, ve kterých byla externí pomoc poskytnuta, jsou následující:

- NVO 1 – dolary do částky YYY a jiné měny (uved' konkrétní měnu) do částky X
- NVO 2 – eura do částky YYY
- NVO 3 – jeny do částky YYY

Pomoc byla zcela použita na určené účely.

I když NVO 1, 2 a 3 vyjádřily svůj záměr poskytnout pomoc v nouzi podle vznikajících potřeb a podle dostupnosti peněžních prostředků, rozsah této pomoci není uveden v písemné závazné smlouvě. O pomoci bude rozhodnuto na základě vyhodnocení potřeb a kapacit každé NVO pro poskytnutí pomoci.

Během roku 200X poskytla NVO 1 lékařské týmy a lékařské zařízení na pomoc obětem zemětřesení v oblasti ZZZ. Dočasné přístřeší, potraviny a oblečení dodala i NVO 2. Hodnota zboží a služeb byla odhadnuta na XX domácích měnových jednotek. Hodnota specializované pomoci v nouzi byla určena podle odhadu nákladů poskytnutých zúčastněnou NVO.

Nedošlo k případům nedodržení podmínek, které by měly za následek zrušení dotační pomoci.

Nevyskytly se nečerpané částky pomoci od NVO v roce 200X ani 200X-1.

Výňatek z poznámek k účetní závěrce vlády C

Druhy externí pomoci (odstavec 2.1.66 a 2.1.70)

Během vykazovaného období byla externí pomoc poskytnuta organizacemi pro mnohostrannou a dvoustrannou externí pomoc na základě smluv stanovujících, že má být pomoc použita na následující účely:

	Rozvojová pomoc			Pomoc v nouzi			Ostatní			Celkem		
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Půjčky	X	X	-	-	X	-	X	-	X	-	X	X
Dotace	X	-	X	X	-	-	-	-	-	-	X	X
Celkem	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	X	X
Použitá částka	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	X	X

	Organizace 1		Organizace 2		Organizace 3		Organizace 4	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Půjčky	X	X	-	-	X	-	-	X
Dotace	X	-	X	X	-	X	X	X
Celkem	X	X	X	X	X	X	X	X
Měna: USD	X	X	-	-	-	-	-	-
EUR	-	-	X	X	-	-	-	-
JPY	-	-	-	-	X	X	-	-
Ostatní	-	-	-	-	-	-	-	X

DOPORUČENÁ ZVEŘEJNĚNÍ DODATEČNÝCH INFORMACÍ

Nevyčerpaná externí pomoc (Odstavec 2.1.72)

Nevyčerpané částky půjček a dotací externí pomocí skládající se z částek, které byly konkretizovány v závazné smlouvě s organizacemi externí pomocí, ale nebyly k datu vykazání použity, a podléhají v minulosti splněným podmínkám a předpokládá se, že podmínky budou plněny i v budoucnosti. Půjčky externí pomocí byly zrušeny nebo propadly v důsledku nadhodnocení nákladů rozvojových projektů. Změny částky nevyčerpaných půjček a dotací pomocí jsou zveřejněny v méně vykazování účetní jednotky.

	Rozvojová pomoc			Pomoc v nouzi			Ostatní			Celkem	
	200X	200X-1	200X	200X	200X-1	200X	200X	200X-1	200X	200X-1	
<i>Počáteční zůstatek</i>											
Půjčky	X	X	-	-	-	X	X	X	X	X	X
Dotace	X	X	-	-	X	-	-	-	X	X	X
<i>Schváleny za období</i>											
Půjčky	X	X	-	-	-	X	X	-	X	X	X
Dotace	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
<i>Celkem k dispozici</i>	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Vyčerpané půjčky	(X)	(X)	-	-	-	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	-
Vyčerpané dotace	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	-	-	-	(X)	(X)	(X)
Půjčky zrušené/propadlé	(X)	(X)	-	-	-	-	-	-	(X)	(X)	(X)
Dotace zrušené/propadlé	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Kurzový rozdíl	X	X	-	-	-	X	X	X	X	X	X
<i>Konečný zůstatek - Půjčky</i>	X	X	-	-	-	X	X	X	X	X	X
<i>Konečný zůstatek - Dotace</i>	X	X	-	-	-	X	X	X	X	X	X

DOPORUČENÁ ZVEŘEJNĚNÍ DODATEČNÝCH INFORMACÍ

Konečný zůstatek dle držené měny	Rozvojová pomoc		Pomoc v nouzi		Ostatní		Celkem	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
USD	X	X	-	X	X	X	X	X
EUR	X	X	-	X	X	X	X	X
JPY	X	X	-	-	X	X	X	X
Ostatní	X	X	-	-	-	-	X	-
dle držené měny vykázáni								
<i>Půjčky</i>								
Organizace 1	X	X	-	-	X	X	X	X
Organizace 4	X	X	-	-	X	X	X	X
<i>Dotace</i>								
Organizace 2	X	X	-	X	X	X	X	X
Organizace 4	X	X	-	X	X	X	X	X
Celkem	X	X	-	X	X	X	X	X

Významné podmínky (odstavec 2.1.76)*Obecná omezení*

Přísliby externí pomoci nebo její nevyčerpané zůstatky jsou omezeny na uskutečnění schválených činností nebo na udržení dohodnuté ekonomické úrovně nebo úrovně finanční výkonnosti.

Vláda připravila plán ekonomického rozvoje za účelem přijetí rozvojové pomoci. Plán zahrnuje strategii snížení bídy, která je podporována dárci. Vláda a dárce souhlasili s následujícími hlavními cíli v rámci strategie snížení bídy: (účetní jednotka musí uvést hlavní cíle).

Vláda a dárce souhlasili s metodami monitorování pokroku při dosahování schválených cílů a budou se ročně scházet, aby přezkoumali pokrok.

Půjčky a dotace na podporu konkrétních cílů zahrnují finanční cíle pro všechny služby spojené se zásobováním elektřinou a vodou, aby byl zajištěn adekvátní příjem na pokrytí výdajů spojených s těmito službami, na řádné udržování existujících aktiv veřejných služeb a na podporu programu výměny a obnovy aktiv.

Omezení dodávek

Určitá přijatá rozvojová pomoc podléhá omezením podle druhů zboží a služeb, které mohou být nakoupeny nebo podle země, ve které toto zboží a služby mohou být zakoupeny. Všechny bankovní půjčky nebo dotace na mnohostranný rozvoj jsou omezeny tím, že (a) zakazují použití svých peněžních prostředků na nákup vojenského zboží a služeb, luxusního zboží nebo zboží ničícího životní prostředí; a (b) zboží a služby musí být zakoupeny v členských zemích. Externí pomoc od bilaterálních organizací je buď neomezená nebo omezena na nákupy zboží a služeb ze země poskytující peněžní prostředky. Všechny „půjčky a dotace na specifické účely“ financují konkrétně definované projekty a dodávky zboží a služeb jsou omezeny na položky schválené u každého projektu.

Nesoulad s dalšími významnými podmínkami (odstavec 2.1.83)

Vládní výdaje do sektoru vzdělávání nesplnily cílenou úroveň především z důvodu zpoždění ve výstavbě způsobeným zemětřesením. Výdaje byly X procent pod stanoveným cílem. Byly podniknuty kroky k nápravě podinvestovaného sektoru vzdělávání a vláda a příslušní dárce podporují plánované činnosti k nápravě. Vláda dodržela všechna pravidla pro obstarání dodávek platná pro všechny stávající půjčky a dotace externí pomoci.

Záruky za půjčky a dotace externí pomoci (Odstavec 2.1.80)

Vláda YYYY se zaručila za stávající exportní finanční půjčku v částce měnových jednotek XXX (200X-1: nula). Jistina má být splacena za 5 let. Úroková míra vztahující se k nesplacenému zůstatku je Y procent. Každoročně je splácen pouze úrok. Ze záruky nevyplývají žádné dodatečné podmínky. Žádné další půjčky a dotace externí pomoci nepodléhají zárukám třetích stran.

Podmínky splátek – závazky z dluhové služby (Odstavec 2.1.86)

Podmínky půjček na rozvojovou pomoc zahrnují prodloužení doby splatnosti v rozmezí od 0 do maximálně sedmi let. Úrokové sazby zahrnují jak pevné, tak variabilní sazby. Všechny půjčky rozvojové pomoci jsou v USD nebo eurech. Úrokové sazby u půjček s pevnou sazbou k rozpočtovému roku končícímu 200X, se pohybují v rozmezí od X procent do Y procent při váženém průměru Z procent. Pro rozpočtový rok končící 200X-1 je rozpětí od X do Y procent s váženým průměrem Z procent. Úrokové sazby půjček s variabilní sazbou se pohybují v rozmezí od LIBOR plus X procent do LIBOR plus Y procent s váženým průměrem ke konci rozpočtového roku 200X ve výši Z procent a ke konci rozpočtového roku 200X-1 ve výši Z procent.

Další půjčky externí pomoci nezahrnují prodloužení doby splatnosti a jsou denominovány v řadě měn zahrnujících dolary, eura a jeny.

200X				
Nesplacené dluhy dle prodloužení doby splatnosti				
Roky				
Propadlé	0 – 4	5 – 7	Celkem	
Rozvojová pomoc	X	X	X	X
Ostatní	X	-	-	X
Celkem	X	X	X	X

200X-1				
Nesplacené dluhy dle prodloužení doby splatnosti				
Roky				
Propadlé	0 – 4	5 – 7	Celkem	
Rozvojová pomoc	X	X	X	X
Ostatní	X	-	-	X
Celkem	X	X	X	X

Lhůty spláčení půjček na rozvojovou pomoc se pohybují od X do Y let po uplynutí prodloužené doby splatnosti váženým průměrem sazeb pro nesplacený dluh za Z let včetně prodloužení doby splatnosti. Ve všech případech je dluhová služba založena na pevné splátce jistiny plus kumulovaném úroku.

Lhůty spláčení dalších půjček externí pomoci se liší od X do Y let s váženým průměrem Z let. Dluhová služba je založena na pevných splátkách jistiny plus kumulovaném úroku.

200X**Splátky dluhu včetně úroků**

	USD	EUR	JPY	Ostatní	Celkem
Rozvojová pomoc	X	X	X	X	X
Ostatní	X	X	-	-	X
Celkem	X	X	X	X	X

200X-1**Splátky dluhu včetně úroků**

	USD	EUR	JPY	Ostatní	Celkem
Rozvojová pomoc	X	X	X	X	X
Ostatní	X	X	-	-	X
Celkem	X	X	X	X	X

Všechny splátky dluhu v dalších letech jsou založeny na platbě pevné částky zahrnující jistinu plus kumulovaný úrok. Platby úroků nebo poplatků za služby jsou založeny na nesplacené jistině každé půjčky ke konci běžného roku a u variabilních úrokových sazeb půjček na převládajících úrokových sazbách k danému datu. Splátky dluhu v cizí měně byly určeny použitím závěrečného směnného kurzu ke dni vykázání účetní závěrky.

200X + 1 a X následných let**Splátky dluhu včetně úroků**

	USD	EUR	JPY	Ostatní	Celkem
Rozvojová pomoc	X	X	X	X	X
Ostatní	X	X	-	-	X
Celkem	X	X	X	X	X

Příjem zboží, výrobků a služeb (odstavec 2.1.90 a 1.10.21)

Během roku 200X došlo v oblasti ZZZ k velkému zemětřesení, které způsobilo vážné škody na vládním a soukromém majetku a významné ztráty na životech. Multilaterální a bilaterální organizace z několika zemí poskytly personál a zařízení pro pomoc při vyhledávání a záchraně jednotlivců uvězněných v sutinách. Do oblasti dále přiletěly specializované lékařské skupiny vycvičené pro ošetřování lidí, kteří utrpěli trauma, společně s lékařským vybavením. Dodány byly také dočasné přístřešky a potraviny. Hodnota přijatého zboží a služeb byla odhadnuta na XX jednotek domácí měny. Hodnota poskytnuté pomoci v nouzi byla určena na základě odhadovaných nákladů vydaných zúčastněnými pomáhajícími bilaterálními organizacemi, protože nebyly k dispozici místní ceny ekvivalentního zboží a služeb.

DOPORUČENÁ ZVEŘEJNĚNÍ DODATEČNÝCH INFORMACÍ

Během roku bylo přijato padesát tisíc tun rýže jako potravinová pomoc, které byly oceněny v XX jednotkách domácí měny, což představuje velkoobchodní cenu podobné rýže na domácích velkoobchodních trzích.

Zboží, výrobky a služby přijaté během roku nebyly zachyceny ve Výkazu peněžních příjmů a výdajů, který vykazuje pouze peněžní prostředky přijaté (přímo nebo nepřímo) nebo vydané vládou. Zboží, výrobky a služby v naturáliích byly přijaty jako část pomoci v nouzi a jsou zachyceny v této poznámce.

Dodatek 3

Předkládání Výkazu peněžních příjmů a výdajů ve formátu požadovaném standardem IPSAS 2 Výkazy peněžních toků

Odstavec 2.2.1 části 2 tohoto standardu doporučuje účetní jednotce, která zamýšlí přechod na akruální účetnictví, předkládat Výkaz peněžních příjmů a výdajů ve stejném formátu, jaký je požadován standardem IPSAS 2 Výkaz peněžních toků. Standard IPSAS 2 se vztahuje na účetní jednotku, která vykazuje na akruální bázi v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor.

Tento dodatek poskytuje souhrn klíčových aspektů standardu IPSAS 2 a návod na jejich použití pro účetní výkaznictví na peněžní bázi účetnictví, jak je požadováno tímto standardem. Účetní jednotky zamýšlející předkládat Výkaz peněžních příjmů a výdajů v souladu s požadavky standardu IPSAS 2 budou v případě potřeby muset postupovat podle IPSAS 2.

Předkládání ve formátu požadovaném standardem IPSAS 2 Výkaz peněžních toků

1. Standard IPSAS 2 požaduje, aby účetní jednotka sestavující a předkládající účetní závěrku na akruální bázi sestavila Výkaz peněžních toků, ve kterém se vykazují peněžní toky během období, klasifikované podle provozní a investiční činnosti a financování, jak je definováno níže.

Definice

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

Investiční činnost je nabyváním a pozbyváním dlouhodobých aktiv a jiných investic nezahrnutých do peněžních ekvivalentů.

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

Součástí účetní závěrky

3. Při předkládání Výkazu peněžních příjmů a výdajů v tomto formátu může být nezbytné klasifikovat různými způsoby peněžní toky vznikající při jedné transakci. (Pojem Výkaz peněžních toků je použit ve zbytku tohoto dodatku pro Výkazy peněžních příjmů a výdajů předkládaných ve stejném formátu jako požaduje standard IPSAS 2). Například zahrnuje-li peněžní splátka úvěru jak úrok, tak i jistinu, úrok může být klasifikován jako provozní činnost a jistina jako financování. Účetní jednotka předkládající informaci formou Výkazu peněžních toků zobrazuje peněžní toky z provozní a investiční činnosti a financování způsobem, který se nejlépe hodí pro tyto aktivity.

4. Výkaz peněžních toků bude zahrnovat řádkové položky, které zobrazují následující částky:
- (a) celkové příjmy z provozní činnosti;
 - (b) celkové výdaje z provozní činnosti;
 - (c) netto peněžní toky z provozní činnosti;
 - (d) netto peněžní toky z investiční činnosti;
 - (e) netto peněžní toky z financování;
 - (f) počáteční a konečné zůstatky peněžních prostředků; a
 - (g) netto přírůstek nebo pokles peněžních prostředků.

Dodatečné řádkové položky, názvy a mezisoučty budou také uvedeny přímo ve výkazu, je-li takovéto uvedení nezbytné pro věrné zobrazení peněžních toků účetní jednotky.

5. Účetní jednotka také ve Výkazu peněžních toků anebo v poznámkách uvede:
- (a) hlavní třídy brutto peněžních příjmů a brutto peněžních výdajů vznikajících z provozní a investiční činnosti a financování, pokud odstavec 1.3.13 části 1 tohoto standardu nepovoluje vykazování netto;
 - (b) další klasifikaci celkových peněžních příjmů z operací způsobem vhodným pro operace účetní jednotky; a
 - (c) analýzu výdajů z provozní činnosti používající klasifikaci založenou buď na druhu výdajů nebo na jejich účelu v rámci dané účetní jednotky.

Samostatné zveřejnění informací o výdajích vynaložených na pořízení investic a na podíly a dividendy je také konzistentní s požadavky standardu IPSAS 2.

6. Zveřejnění informací o tom, zda peněžní prostředky jsou generovány z daní, pokut, poplatků (provozní činnost), prodejem investičních aktiv (investiční činnost) anebo půjčkami (financování) a zda byly vynaloženy na provoz, na pořízení investičních aktiv (investiční činnost) nebo na umoření dluhů (financování) zvýší průhlednost a vypovídatelnost účetních výkazů. Zveřejnění těchto informací také umožní fundovanější analýzu a ohodnocení běžných peněžních zdrojů účetní jednotky, pravděpodobných zdrojů a udržitelnosti budoucích peněžních přítoků. Proto tento standard doporučuje všem účetní jednotkám zveřejnění těchto informací v účetních výkazech anebo v poznámkách k nim.

Provozní činnost

7. Částka netto peněžních toků vznikajících z provozní činnosti je klíčovým ukazatelem míry, ve které jsou operace účetní jednotky financovány:

- (a) formou daní (přímo a nepřímo); a
- (b) od příjemců zboží, výrobků a služeb poskytnutých účetní jednotkou.

Zveřejnění částek netto peněžních toků z provozní činnosti také pomáhá při stanovení míry, ve které operace účetní jednotky vytvářejí peněžní prostředky, které mohou být použity na splacení závazků, platbu dividend/výběry vlastníků a na realizaci investic bez pomoci vnějších zdrojů financování. Konsolidované celovládní provozní peněžní toky ukazují míru, ve které vláda financovala svou běžnou činnost prostřednictvím daní a poplatků. Informace o určitých součástech historických provozních peněžních toků jsou ve spojení s jinými informacemi užitečné při předpovídání budoucích provozních peněžních toků.

8. Peněžní toky z provozní činnosti jsou primárně odvozeny z hlavní penězotvorné činnosti účetní jednotky. Příkladem peněžních toků z provozní činnosti jsou:
- (a) peněžní příjmy z daní, odvodů a pokut;
 - (b) peněžní příjmy z poplatků za zboží, výrobky a služby poskytnuté účetní jednotkou;
 - (c) peněžní příjmy z dotací nebo transferů a jiných rozpočtových určení nebo rozpočtových zmocnění učiněných ústřední vládou nebo jinými účetními jednotkami veřejného sektoru, včetně těch učiněných z důvodu pořízení investičních aktiv;
 - (d) peněžní příjmy z licencí a honorářů, poplatků a provizí;
 - (e) peněžní úhrady jiným účetním jednotkám veřejného sektoru pro financování jejich operací (nezahrnující úvěry nebo přiděly do vlastního kapitálu);
 - (f) peněžní úhrady dodavatelům zboží, výrobků a služeb;
 - (g) peněžní úhrady zaměstnancům nebo jejich jménem;
 - (h) peněžní příjmy a peněžní výdaje pojišťovny veřejného sektoru v případě pojistného, pojistných nároků, splátek a jiných užitků z pojištění;
 - (i) peněžní úhrady místních majetkových daní a daní ze zisku (tam, kde je to vhodné) ve vztahu k provozní činnosti;
 - (j) peněžní příjmy a výdaje ze smluv uzavřených za účelem prodeje nebo obchodování;
 - (k) peněžní příjmy nebo výdaje z ukončovaných činností; a
 - (l) peněžní příjmy nebo výdaje ve vztahu k mimosoudnímu urovnání sporů.

9. Účetní jednotka může držet cenné papíry a úvěry pro účely prodeje nebo obchodování, přičemž jsou tyto podobné zásobám nabytým pro další prodej. Proto peněžní toky vznikající při nákupu a prodeji cenných papírů jsou zatříděny jako provozní činnost. Obdobně peněžní zálohy a úvěry poskytnuté veřejnými finančními institucemi jsou obvykle tříděny jako provozní činnost pokud se vztahují k hlavní peněžotvorné činnosti účetní jednotky.
10. V některých jurisdikcích vlády nebo jiné účetní jednotky veřejného sektoru vyčlení nebo poskytnou účetním jednotkám finanční fondy k profinancování činnosti účetní jednotky, aniž by tyto fondy byly jasně rozděleny mezi běžnou činnost, investiční výstavbu a posílení kapitálu. Pokud účetní jednotka nemůže samostatně rozdělit rozpočtová určení či rozpočtová zmocnění na běžnou činnost, investiční výstavbu (provozní činnost) nebo posílení kapitálu (investiční činnost), standard IPSAS 2 vysvětluje, že by účetní jednotka měla rozpočtová určení či rozpočtová zmocnění klasifikovat jako peněžní toky z provozní činnosti a zveřejnit tuto skutečnost v poznámkách k Výkazu peněžních toků.

Investiční činnost

11. Samostatně zveřejnění peněžních toků vznikajících z investiční činnosti identifikuje míru realizovaných peněžních odtoků zamýšlených jako příspěvek účetní jednotce pro poskytování budoucích služeb. Příklady peněžních toků vznikajících z investiční činnosti jsou:
- (a) peněžní výdaje na pořízení pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv. Tyto platby zahrnují takové, které se vztahují k aktivovaným nákladům vývoje a k pozemkům, budovám a zařízení vytvořeným vlastní činností;
 - (b) peněžní příjmy z prodeje pozemků, budov a zařízení, nehmotných aktiv a jiných dlouhodobých aktiv;
 - (c) peněžní výdaje na nabytí nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhových nástrojů jiných jednotek a podílů na společném podnikání (jiných než výdaje na takové nástroje, které jsou považovány za peněžní ekvivalenty nebo takové, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování);
 - (d) peněžní příjmy z prodeje nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhových nástrojů jiných jednotek a podílů na společném podnikání (jiných než příjmy za takové nástroje, které jsou považovány za peněžní ekvivalenty nebo takové, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování);
 - (e) peněžní zálohy a úvěry poskytnuté jiným stranám (jiné než zálohy a úvěry poskytnuté veřejnými finančními institucemi);

- (f) peněžní příjmy z vrácených záloh a úvěrů poskytnutých jiným stranám (jiné než zálohy a úvěry veřejných finančních institucí);
- (g) peněžní výdaje za smlouvy futures, forwardové smlouvy, opční smlouvy a swapové smlouvy s výjimkou takových smluv, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování, nebo jsou-li výdaje zatříděny jako financování; a
- (h) peněžní příjmy ze smluv futures, forwardových smluv, opčních smluv a swapových smluv s výjimkou takových smluv, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování nebo jsou-li příjmy zatříděny jako financování.

Bude-li smlouva označena za zajištění (hedge) identifikovatelné pozice, jsou peněžní toky z této smlouvy klasifikovány podobným způsobem jako peněžní toky z pozice, která byla zajištěna.

Financování

12. Samostatné zveřejnění peněžních toků vznikajících při financování je užitečné při předvídání nároků na budoucí peněžní toky z titulu kapitálu poskytnutého účetní jednotce. Příklady peněžních toků vznikajících při financování jsou:
 - (a) peněžní prostředky získané z emise dluhových cenných papírů, z úvěrů, z vydání směnec, z emise dluhopisů, z hypoték a jiných krátkodobých nebo dlouhodobých výpůjček;
 - (b) peněžní splátky vypůjčených částek;
 - (c) peněžní úhrady nájemce představující snížení nesplaceného dluhu vztahujícího se k finančnímu leasingu; a
 - (d) peněžní příjmy a výdaje z vydávání a vykupování měny.

Úroky a dividendy

13. Standard IPSAS 2 požaduje samostatné vykázání peněžních toků z přijatých a placených úroků a dividend. Standard IPSAS 2 také požaduje, aby v případě vykázání byly tyto peněžní toky klasifikovány konzistentním způsobem z období do období na peněžní toky buď jako peněžní toky z provozní činnosti, z investiční činnosti nebo z financování.
14. Celkové částky úroků a dividend placených a přijímaných během období jsou zveřejněny ve Výkazu peněžních toků. Zaplacený úrok a přijatý úrok a dividendy jsou pro veřejné finanční instituce obvykle klasifikovány jako provozní peněžní toky. Avšak pro ostatní účetní jednotky neexistuje žádná dohoda o klasifikaci takových peněžních toků spojených s přijatými či placenými úroky a dividendami. Placené úroky a dividendy a přijaté úroky a dividendy mohou být klasifikovány jako provozní peněžní toky. Alternativně mohou být zaplacené úroky a dividendy klasifikovány jako finanční peněžní

toky, protože jsou náklady na získání zdrojů financování, a přijaté úroky a dividendy jako investiční peněžní toky, protože jsou výnosy z investic.

Vykazování hlavních tříd příjmů a výdajů

15. Další třídění příjmů závisí na velikosti, povaze a účelu zahrnutých částek. V závislosti na povaze účetní jednotky může být vhodné následující rozřídění:
 - (a) příjmy z daní (tyto mohou být dále rozříděny podle druhu daní);
 - (b) příjmy z poplatků, pokut, penále a licencí;
 - (c) příjmy ze směnných transakcí včetně příjmů z prodeje zboží, výrobků a služeb a uživatelských poplatků (jestliže jsou zaříděny jako směnné transakce);
 - (d) příjmy z dotací, transferů nebo rozpočtových určení (pokud možno klasifikované podle zdroje); a
 - (e) příjmy z úroků a dividend.
16. Výdajové položky jsou dále klasifikovány, aby byly zdůrazněny náklady a úhrada nákladů jednotlivých programů, činností nebo jiných relevantních segmentů vykazující účetní jednotky. Příklady klasifikace výdajů podle povahy a určení jsou zahrnuty v části 1 tohoto standardu.

Dodatek 4**Kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví**

Odstavec 1.3.32 v Části 1 tohoto standardu požaduje, aby účetní závěrka poskytovala informace, které splňují řadu kvalitativních charakteristik. Tento dodatek shrnuje kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví.

Kvalitativní charakteristiky jsou vlastnosti, které činí informace vykázané v účetních výkazech užitečných pro uživatele. Jsou aplikovatelné na účetní výkazy bez ohledu na účetní bázi použitou pro sestavení účetní závěrky. Čtyřmi hlavními kvalitativními charakteristikami jsou srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost.

Srozumitelnost

Informace jsou srozumitelné, jestliže je možné přiměřeně očekávat, že uživatelé pochopí jejich význam. Z tohoto hlediska se předpokládá, že uživatelé mají přiměřené znalosti o činnosti účetní jednotky a o prostředí, ve kterém účetní jednotka tuto činnost provozuje, a jsou ochotni tyto informace nastudovat.

Informace o složitých záležitostech by neměly být vyřazeny z účetní závěrky jenom z důvodu, že by mohly být pro některé uživatele těžce srozumitelné.

Relevance

Informace jsou pro uživatele relevantní, jestliže mohou pomoci při hodnocení minulých, současných nebo budoucích událostí nebo pokud potvrzují nebo korigují minulá hodnocení. Pokud má být informace relevantní, musí být také včasná.

Významnost

Relevance informací je ovlivněna jejich podstatou a významností.

Informace je významná, pokud by její vynechání nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit rozhodnutí nebo vyhodnocení, která uživatelé provedli na základě účetní závěrky. Významnost závisí na povaze a velikosti položky nebo chyby, a to s ohledem na okolnosti jejího vynechání nebo chybného uvedení. Významnost je tedy spíše mezní hranicí nebo mezním bodem než základní kvalitativní charakteristikou, kterou informace musí mít, aby byly užitečné.

Spolehlivost

Spolehlivé informace neobsahují významnou chybu a zkreslení a uživatelé se na ně mohou spolehnout, protože představují věrně to, co buď mají vyjadřovat, nebo co lze oprávněně očekávat, že vyjadřují.

Věrné zobrazení

Aby informace věrně zobrazovaly transakce a jiné události, měly by být zobrazeny v souladu s podstatou transakcí a jiných událostí, a ne jen s jejich právní formou.

Obsah nad formu

Pokud mají informace důvěryhodně zobrazovat transakce a další události, které jsou předmětem zobrazení, je nutné je zachytit a následně je vykázat v souladu s jejich podstatou a ekonomickou realitou a nikoliv pouze v souladu s jejich právní formou. Povaha transakcí nebo jiných událostí není vždy v souladu s jejich právní formou.

Nestrannost

Informace jsou nestranné, jsou-li nezkrácené. Účetní závěrka není nestranná, pokud v ní obsažené informace byly vybrány nebo uvedeny způsobem ovlivňujícím rozhodování nebo úsudek, s cílem dosáhnout předem stanoveného výsledku nebo závěru.

Opatrnost

Opatrnost je zahrnutí určitého stupně obezřetnosti do úsudků, které je nezbytné činit při odhadech požadovaných za nejistých podmínek, a to tak, aby aktiva a výnosy nebyly nadhodnoceny a závazky a náklady podhodnoceny.

Úplnost

Informace zahrnuté do účetní závěrky by měly být úplné s ohledem na významnost a náklady na jejich získání.

Srovnatelnost

Informace v účetní závěrce jsou srovnatelné, jestliže jsou uživatelé schopni identifikovat podobnosti a odlišnosti mezi těmito informacemi a informacemi v jiných výkazech.

Srovnatelnost se vztahuje na:

- srovnatelnost účetních výkazů různých účetních jednotek; a
- srovnatelnost účetních výkazů té samé účetní jednotky v časové řadě.

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

Protože uživatelé mají zájem o srovnání výkonnosti účetní jednotky v čase, je důležité, aby účetní závěrka obsahovala odpovídající informace za předcházející období.

Omezení relevantních a spolehlivých informací

Včasnost

Pokud se informace vykazují příliš pozdě, mohou ztratit svoji relevanci. Aby byly informace dostupné včas, může být často nezbytné vykázat je ještě předtím, než budou známy všechny aspekty transakce; tím se může snížit jejich spolehlivost. Pokud budou naopak informace vykazány, až když jsou známy všechny jejich

aspekty, mohou být sice velice spolehlivé, ale málo užitečné pro uživatele, kteří se již museli mezitím rozhodnout. Při hledání rovnováhy mezi relevancí a spolehlivostí je hlavním kritériem snaha co nejlépe uspokojit rozhodovací potřeby uživatelů.

Rovnováha mezi přínosy a náklady

Rovnováha mezi přínosy a náklady je zásadním omezením. Přínosy pramenící z informací by měly překročit náklady na jejich opatření. Vyčíslení přínosů a nákladů je však již svojí podstatou záležitostí úsudku. Navíc náklady nemusí vždy nést uživatelé, kteří využívají přínosů. Užitek z přínosů mohou mít také jiní uživatelé než ti, pro které byly informace připraveny. Z těchto důvodů je obtížné realizovat test posuzující přínosy a náklady na každý konkrétní případ. Tohoto omezení by si měli být vědomi tvůrci standardů, jakož i ti, kteří zodpovídají za sestavení účetní závěrky, a také její uživatelé.

Rovnováha mezi kvalitativními charakteristikami

V praxi je často nezbytné hledat rovnováhu nebo kompromis mezi kvalitativními charakteristikami. Obecně je cílem dosáhnout přiměřené rovnováhy mezi charakteristikami, aby byly splněny cíle účetní závěrky. Relativní významnost charakteristik je v jednotlivých případech záležitostí odborného úsudku.

Dodatek 5**Získání kontroly nad jinou jednotkou pro účely účetního výkaznictví**

1. Zda účetní jednotka ovládá jinou jednotku, je pro účely účetního výkaznictví záležitostí úsudku založeného na definici kontroly v tomto standardu a na zvláštních okolnostech konkrétního případu. To znamená, že je nutné zohlednit povahu vztahu mezi dvěma jednotkami. Zejména je třeba uvážit dvě součásti definice ovládání v tomto standardu. Těmito součástmi jsou pravomoc (pravomoc určovat finanční a provozní cíle jiné jednotky) a prospěch (který představuje schopnost ovládající jednotky mít prospěch z činnosti jiné jednotky).
2. Pro účely získání kontroly musí mít ovládající jednotka prospěch z činnosti jiné jednotky. Například účetní jednotka může mít prospěch z činnosti jiné jednotky z hlediska rozdělování přebytků (takových jako dividendy) a je vystavena riziku možné ztráty. V jiných případech účetní jednotka nemusí získat finanční prospěch z jiné jednotky, ale může mít prospěch ze schopnosti řídit činnost jiné jednotky cílena účelem dosažení svých cílů. Účetní jednotka také může získat jak finanční tak nefinanční prospěch z činnosti jiné jednotky. Například podniky veřejné správy (PVS) mohou poskytovat ovládající jednotce dividendy a také jí umožnit, aby dosáhla některých z cílů její sociální politiky.

Kontrola/ovládání pro účely účetního výkaznictví

3. Pro účely účetního výkaznictví kontrola/ovládání vychází z pravomoci účetní jednotky určovat finanční a provozní cíle jiné jednotky a nemusí vždy vyžadovat, aby účetní jednotka měla v držení majoritní balík akcií nebo jiný podíl na vlastním kapitálu jiné jednotky. Pravomoc ovládat musí být v daném okamžiku uplatnitelná. Tzn. účetní jednotka již musela mít tuto pravomoc udělenou právní normou nebo nějakou formální smlouvou. Pravomoc ovládat není v daném okamžiku použitelná, jestliže vyžaduje změnu legislativy nebo opětovné projednání smluv, aby byly uplatnitelné. Toto je třeba odlišit od skutečnosti, kdy existence pravomoci ovládat jinou jednotku nezávisí na pravděpodobnosti využívání této pravomoci.
4. Podobně existence ovládání nevyžaduje, aby účetní jednotka měla odpovědnost za řízení či aby se zapojila do každodenní činnosti jiné jednotky. V mnoha případech může účetní jednotka pouze využívat pravomoci ovládat jinou jednotku tam, kde došlo k porušení nebo zrušení smlouvy mezi ovládanou jednotkou a její ovládající jednotkou.
5. Například určitý vládní útvar může vlastnit podíl v železničním úřadě, který vyvíjí činnost jako podnik veřejné správy. Železniční úřad smí působit autonomně a bez spoléhání se na vládní financování, ale shromáždil kapitál

prostřednictvím významných půjček, za které ručí vláda. Železniční úřad již po několik let nevyplatil vládě dividendu. Vláda má pravomoc jmenovat či odvolat většinu členů řídicího orgánu železničního úřadu. Vláda nikdy nevyužila svoji pravomoc k odvolání členů řídicího orgánu a nebyla by ochotná toto učinit, protože voliči byli citliví na zásahy předchozí vlády do fungování železniční sítě. V tomto případě je pravomoc ovládat v daném okamžiku využitelná, ale za existujícího vztahu mezi ovládanou jednotkou a ovládající jednotkou nedošlo k situaci, která by zaručovala, že ovládající jednotka využije svých pravomocí nad ovládanou jednotkou. Proto ovládání existuje, protože pravomoc ovládat je dostatečná, i když se ovládající jednotka může rozhodnout nevyužít své pravomoci.

6. Existence samostatných právních pravomocí jako taková nevyklučuje, aby účetní jednotka nebyla ovládána jinou jednotkou. Například státní statistický úřad má obvykle statutární pravomoci působit nezávisle na vládě. To znamená, že státní statistický úřad může mít pravomoc získat informace a podávat zprávu o svých zjištěních bez opory vlády či jiného orgánu. Existence ovládání nevyžaduje, aby účetní jednotka byla zodpovědná za každodenní činnost jiné jednotky nebo za způsob, jakým jsou vykonávány odborné funkce jednotky.
7. Pravomoc jedné jednotky řídit rozhodovací proces vztahující se k finančním a provozním cílům jiné jednotky je ve své podstatě nedostatečná k zajištění existence ovládání podle definice v tomto standardu. Ovládající jednotka musí být schopna řídit rozhodovací proces tak, aby měla přínos z těchto činností například tím, že jiné jednotce umožní spolupracovat v rámci ekonomické jednotky při plnění svých cílů. V důsledku toho z definic „ovládající jednotka“ a „ovládaná jednotka“ budou vyloučeny vztahy, které nepřekračují danou hranici, jako například vztah likvidátora a likvidované jednotky, a obvykle by se vyloučil i vztah mezi půjčovatelem a vypůjčovatelem. Podobně správce fondu, jehož vztah k fondu nepřesahuje obvyklé povinnosti správce, nebude pro účely tohoto standardu pokládán za toho, kdo ovládá fond.

Pravomoc regulovat a nakupovat

8. Vlády a účetní jednotky veřejného sektoru mají pravomoc regulovat chování mnoha účetních jednotek využitím svých svrchovaných a zákonných pravomocí. Pravomoc regulovat a nakupovat není ovládním z pohledu účetního výkaznictví. Aby bylo zajištěno, že účetní závěrka účetní jednotky veřejného sektoru bude zahrnovat pouze ty prostředky (peněžní prostředky, včetně peněžních ekvivalentů), které ovládá a může z nich mít prospěch, význam ovládní pro účely tohoto standardu se nevztahuje na:
 - (a) pravomoc legislatury zřídit regulační rámec, v rámci kterého účetní jednotky působí, a předepsat podmínky a uvalit sankce na jejich činnost. Takováto pravomoc nevede ze strany účetní jednotky

veřejného sektoru k ovládnání aktiv rozmístěných těmito jednotkami. Například Úřad pro kontrolu znečištění může mít pravomoc zastavit tu činnost účetní jednotky, která nevyhovuje předpisům pro životní prostředí. Nicméně, tato pravomoc nevede ke vzniku kontroly/ovládání, protože Úřad pro kontrolu znečištění má pouze pravomoc regulovat; nebo

- (b) jednotky ekonomicky závislé na účetní jednotce veřejného sektoru. Pokud například účetní jednotka rozhoduje, zda bude financována jednotkou veřejného sektoru anebo s ní bude obchodovat, pak má tato účetní jednotka nejvyšší pravomoc určovat své vlastní finanční a provozní cíle, a proto není ovládána účetní jednotkou veřejného sektoru. Například vládní útvar může ovlivňovat finanční a provozní cíle účetní jednotky, která je na útvaru finančně závislá (například charita) nebo na zisk orientovanou účetní jednotku, která je ekonomicky závislá na zakázkách útvaru. Podobně má vládní útvar určitou pravomoc jako kupující, ale nemá pravomoc určovat účetní jednotce její finanční a provozní cíle.

Určení existence ovládání pro účely účetního výkaznictví

9. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou založit další jednotky pro dosažení některých ze svých cílů. V některých případech může být zřejmé, že je jednotka ovládána, a tak by měla být konsolidována. V jiných případech to jasné být nemusí. Odstavce 10 a 11 poskytují návod, který napomáhá k určení, zda ovládání pro účely účetního výkaznictví existuje či nikoliv.
10. Při zkoumání vztahu mezi dvěma jednotkami lze předpokládat existenci ovládání, jestliže existuje alespoň jedna z následujících podmínek pro pravomoci a jedna z následujících podmínek pro prospěch, pokud neexistuje zřetelný důkaz o ovládnání ze strany jiné účetní jednotky.

Podmínky pro pravomoci

- (a) Účetní jednotka vlastní, přímo či nepřímo prostřednictvím ovládaných jednotek, majoritní hlasovací podíl v jiné účetní jednotce.
- (b) Účetní jednotka má pravomoc, buď udělenou stávajícími zákony nebo vykonávanou v jejich rámci, jmenovat nebo odvolávat většinu členů řídicího orgánu jiné účetní jednotky.
- (c) Účetní jednotka má pravomoc většinově hlasovat nebo regulovat většinové hlasování na valné hromadě jiné účetní jednotky.
- (d) Účetní jednotka má pravomoc většinově hlasovat na schůzi představenstva či obdobného řídicího orgánu.

Podmínky prospěchu

- (a) Účetní jednotka má pravomoc ukončit činnost jiné účetní jednotky a získat významnou míru zbylého ekonomického prospěchu nebo nést významné povinnosti. Například podmínka prospěchu může být splněna, jestliže účetní jednotka měla zodpovědnost za zbývající dluhy další účetní jednotky.
 - (b) Účetní jednotka má pravomoc vyčlenit rozdělování aktiv z jiné účetní jednotky anebo může být odpovědná za jisté povinnosti jiné účetní jednotky.
11. Jestliže jedna nebo více podmínek vyjmenovaných v odstavci 10 neexistuje, následující faktory mohou, buď individuálně, nebo kolektivně, svědčit o existenci ovládnání.

Ukazatel pravomoci

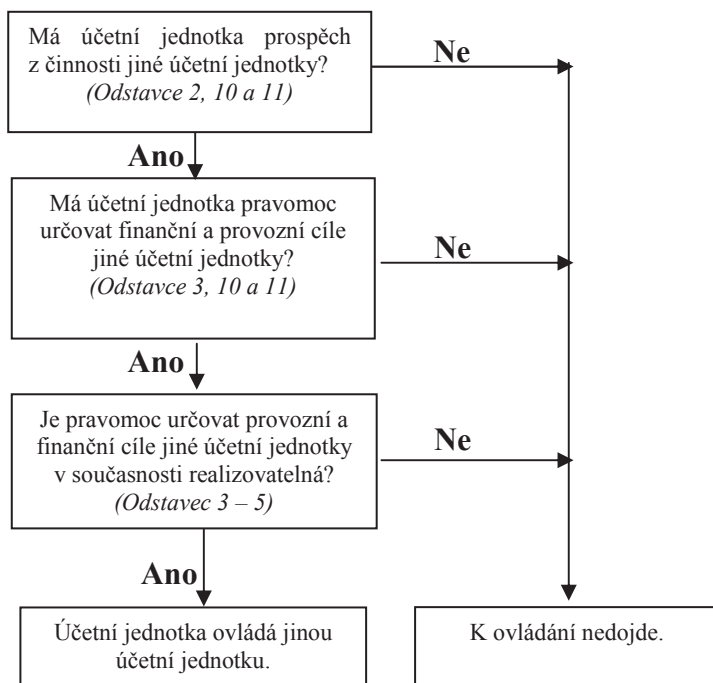
- (a) Účetní jednotka může vetovat provozní a investiční rozpočty jiné účetní jednotky.
- (b) Účetní jednotka může vetovat, zamítnout nebo pozměnit rozhodnutí řídicího orgánu jiné účetní jednotky.
- (c) Účetní jednotka může schválit zaměstnávání, opětovné jmenování a odvolávání klíčových pracovníků jiné účetní jednotky.
- (d) Působnost jiné účetní jednotky je ustanovena a omezena zákony.
- (e) Účetní jednotka drží v jiné účetní jednotce „zlatou akcii“¹ (nebo ekvivalent), která uděluje práva určovat finanční a provozní cíle jiné účetní jednotky.

Ukazatele prospěchu

- (a) Účetní jednotka má přímý či nepřímý nárok na čistá aktiva/vlastní kapitál jiné účetní jednotky s trvalým právem přístupu.
- (b) Účetní jednotka má právo na významnou míru čistých aktiv/vlastního kapitálu jiné účetní jednotky v případě zrušení nebo při rozdělování jiném než zrušení.
- (c) Účetní jednotka může určit další účetní jednotce, aby s ní spolupracovala při dosahování svých cílů.
- (d) Účetní jednotka je vystavena zbytkovým závazkům jiné účetní jednotky.

¹ “Zlatou akcii” se nazývá taková akcie, která opravňuje držitele k specifickým pravomocím, které obecně překračují ty, které jsou obvykle spojené s vlastnickým podílem držitele nebo s účastí v řídicím orgánu.

12. Následující diagram ukazuje základní kroky při získání kontroly nad jinou účetní jednotkou. Diagram by měl být interpretován ve spojitosti s odstavci 1 až 11 tohoto dodatku.

Získání kontroly nad další účetní jednotkou pro účely účetního výkaznictví

13. Někdy je ovládaná jednotka vyloučena z konsolidace, jestliže její činnost bude odlišná od činnosti jiných jednotek v rámci ekonomické jednotky, například konsolidace podniků veřejné správy s jednotkami rozpočtového sektoru. Vyloučení na tomto základě není ospravedlnitelné, protože konsolidace takovýchto ovládaných jednotek a zveřejnění dodatečných informací v konsolidované účetní závěrce poskytne lepší informace o různých činnostech ovládaných jednotek.

VÝZNAMOVÝ SLOVNÍK TERMÍNŮ

Tento významový slovník je vytvořen ze všech termínů definovaných ve 26 akruálně založených Mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor (IPSAS) vydaných ke dni 29. února 2008. Soupis těchto standardů IPSAS je uveden na konci tohoto slovníku. Tento významový slovník neobsahuje termíny definované ve standardu IPSAS založeném na peněžní bázi „Účetní výkaznictví na peněžní bázi účetnictví“. Uživatelé by se pro tyto termíny měli obracet na tento standard.

Vyskytují-li se definice stejného termínu častěji, pak tento slovník uvádí všechny standardy IPSAS, ve kterých se tento termín vyskytuje, a dále uvádí definici, kterou je tento termín vymezen v konkrétním standardu IPSAS.

Definice

Odkazy na akruálně založené standardy IPSAS jsou vyjádřeny číslem standardu a číslem odstavce. Například „1.7“ odkazuje na IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*, odstavec č. 7. Odkazy uvedené v závorce naznačují malé odlišnosti ve stylizaci textu.

Termín	Definice	Umístění
akruální báze (<i>accrual basis</i>)	Účetní východiska, podle kterých jsou transakce a ostatní události vykazovány tehdy, kdy nastaly (bez ohledu na to, kdy byly peníze nebo peněžní ekvivalenty přijaty, či zaplacený). Z uvedeného důvodu jsou transakce a události zobrazeny v účetních knihách a vykázány v účetní závěrce za období, ke kterému se vztahují. Položky vykazované na základě akruálního principu jsou aktiva, závazky, čistá aktiva/vlastní kapitál, výnosy a náklady.	1.7, 2.8, 3.7, 5.5
aktiva¹ (<i>assets</i>)	Prostředky ovládané účetní jednotkou, které vznikly v důsledku minulých událostí a od nichž se očekává, že přinesou účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.	1.7, 2.8, 5.5

¹ *Komentář:* Aktiva slouží účetním jednotkám k dosažení 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 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, používají tyto standardy pro popis jejich základních vlastností termín „budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál“.

Termín	Definice	Umístění
aktiva držaná dlouhodobým fondem zaměstnaneckých požitků <i>(assets held by a long-term employee benefit fund)</i>	<p>Aktiva (jiná než nepřevoditelné finanční nástroje vydané vykazující účetní jednotkou), která:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) jsou držena účetní jednotkou (fondem), která je právně oddělená od vykazující účetní jednotky a existuje pouze za účelem vyplácení nebo financování zaměstnaneckých požitků; a (b) lze jich použít pouze pro výplatu nebo financování zaměstnaneckých požitků, nejsou k dispozici vykazující účetní jednotce pro úhradu vlastních závazků (a to ani v případě konkurzu) a nemohou být vráceny vykazující účetní jednotce s výjimkou: <ul style="list-style-type: none"> (i) zbývající aktiva fondu jsou dostačující pro pokrytí všech závazků ze zaměstnaneckých požitků, a to jak plánu, tak vykazující účetní jednotky; nebo (ii) tato aktiva se vracejí vykazující účetní jednotce jako náhrada za již vyplacené zaměstnanecké požitky. 	25.10
aktiva plánu <i>(plan assets)</i>	<p>Obsahují:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) aktiva držaná dlouhodobým fondem zaměstnaneckých požitků; a (b) oprávněné pojistné smlouvy. 	25.10

Termín	Definice	Umístění
aktiva segmentu <i>(segment assets)</i>	<p>Provozní aktiva, která jsou segmentem využívána k provozní činnosti a která jsou tomuto segmentu buď přímo přiřaditelná, nebo mohou být tomuto segmentu přiřazena na racionálním základě. Aktiva segmentu zahrnují:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pohledávky, půjčky, investice nebo jiná aktiva přinášející výnos, která se vztahují k výnosům segmentu a která zahrnují úrokový či dividendový výnos; • investice zachycené ekvivalenční metodou pouze tehdy, je-li čistý přebytek (schodek) z těchto investic zahrnut do výnosu segmentu; a • podíl spoluovládajícího na provozních aktivech spoluovládané jednotky, která je zachycena metodou poměrné konsolidace podle standardu IPSAS 8 Vykazování účastí na společném podnikání. <p>Aktiva segmentu nezahrnují aktiva vyplývající z daně ze zisku nebo ekvivalentu daně ze zisku, která jsou uznána v souladu s účetními standardy zabývajícími se zachycením daňových dopadů.</p>	18.27
aktivní trh <i>(active market)</i>	<p>Trh, na kterém jsou splněny všechny následující podmínky:</p> <ol style="list-style-type: none"> (a) položky, se kterými se na trhu obchoduje, jsou stejnorodé; (b) obvykle je možno kdykoli najít kupující a prodávající ochotné uskutečnit obchodní transakci; a (c) informace o cenách jsou veřejně dostupné. 	21.14

Termín	Definice	Umístění
běžné reprodukční náklady <i>(current replacement cost)</i>	Náklady, které by jednotka k datu vykázání vynaložila na nabytí aktiva.	12.9
blízcí členové rodiny jednotlivce <i>(close members of the family of an individual)</i>	Blízcí příbuzní jednotlivce nebo nejbližší členové rodinného kruhu jednotlivce, u nichž lze předpokládat, že budou tohoto jednotlivce ovlivňovat nebo budou ovlivňováni tímto jednotlivcem ve svých vztazích s jednotkou.	20.4
cizí měna <i>(foreign currency)</i>	Jiná měna než funkční měna účetní jednotky.	4.10
čistá aktiva/ vlastní kapitál¹ <i>(net assets/ equity)</i>	Zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejich závazků.	1.7, 2.8, 5.5
čistá investice do leasingu <i>(net investment in the lease)</i>	Hrubá investice do leasingu diskontovaná implicitní úrokovou mírou leasingu.	13.8
čistá investice do zahraniční aktivity <i>(net investment in a foreign operation)</i>	Výše podílu vykazující jednotky na čistých aktivech/vlastním kapitálu v zahraniční aktivitě.	4.10

¹ *Komentář:* “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.

Termín	Definice	Umístění
čistá realizovatelná hodnota <i>(net realizable value)</i>	Odhadnutá prodejní cena při běžné činnosti snižená o odhadnuté náklady na dokončení a odhadované náklady nutné k uskutečnění prodeje, směny nebo distribuce.	12.9
daně <i>(taxes)</i>	Ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál povinně placené nebo splatné v souladu se zákony a předpisy účetním jednotkám veřejného sektoru za účelem poskytnutí výnosů vládě. Daně neobsahují pokuty nebo penále uvalené při porušení zákona.	23.7
daňové úlevy <i>(tax expenditures)</i>	Zvláštní ustanovení daňového práva, která poskytují určitým daňovým poplatníkům úlevy, které nejsou k dispozici jiným.	23.7
datum vykazání <i>(reporting date)</i>	Datum posledního dne účetního období, ke kterému se účetní závěrka vztahuje.	2.8, 14.5
doba leasingu <i>(lease term)</i>	Nevypověditelná doba, na kterou má nájemce dohodnut leasing aktiva spolu s jinými lhůtami, po které má nájemce opci na pokračování v leasingu aktiva, s dalšími platbami nebo bez nich, přičemž je na počátku leasingu dostatečně jisté, že nájemce opci využije.	13.8
doba použitelnosti (leasingu) <i>(useful life of a lease)</i>	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.	13.8

Termín	Definice	Umístění
doba použitelnosti (pozemku, budovy, zařízení) (<i>useful life</i> (<i>of property, plant</i> <i>and equipment</i>))	Bud': (a) období, po která může být aktivum dle očekávání jednotkou užíváno; nebo (b) očekávaný počet výrobků nebo podobných jednotek, které jednotka dle očekávání získá z daného aktiva.	17.13, 21.14
dohled/dozor (<i>oversight</i>)	Dohled nad činnostmi jednotky, s pravomocí a odpovědností ovládat finanční a provozní rozhodnutí dané účetní jednotky nebo mít na ně podstatný vliv.	20.4
ekonomická jednotka¹ (<i>economic entity</i>)	Uskupení účetních jednotek složené z ovládající jednotky a jedné nebo více ovládaných jednotek.	1.7, 2.8, 5.5, 6.7
ekonomická životnost (<i>economic life</i>)	Bud': (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.	13.8

¹ *Komentář:* Termín “ekonomická jednotka” je těmito standardy využíván k tomu, aby pro účely účetního výkaznictví definoval skupinu účetních jednotek zahrnující ovládající jednotku a každou ovládanou jednotku. Další termíny někdy použité pro označení ekonomické jednotky jsou “administrativní jednotka”, “finanční jednotka”, “konsolidovaná jednotka” a “skupina”. 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.

Termín	Definice	Umístění
ekvivalenční metoda (1) <i>(equity method (1))</i>	Účetní metoda, pomocí níž je investice původně uznána v pořizovacích nákladech a poté upravena o poakviziční 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.	7.7
ekvivalenční metoda (2) <i>(equity method(2))</i>	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.	8.6
financování <i>(financing activities)</i>	Činnost, která vede ke změnám v rozsahu a skladbě vloženého vlastního kapitálu a výpůjček účetní jednotky.	2.8, 3.7, 18.8
finanční aktivum <i>(financial asset)</i>	Veškerá aktiva, která jsou: <ul style="list-style-type: none"> (a) peněžními prostředky; (b) smluvním nárokem získat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum od jiné účetní jednotky; (c) smluvním nárokem vyměnit s jinou účetní jednotkou finanční nástroje za potenciálně výhodných podmínek; nebo (d) nástrojem vlastního kapitálu jiné účetní jednotky. 	15.9
finanční leasing <i>(finance lease)</i>	Leasing, který přenáší v podstatě všechna rizika a přínosy spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může, ale nemusí být na konci vztahu převedeno.	13.8

Termín	Definice	Umístění
finanční nástroj <i>(financial instrument)</i>	<p>Jakákoli smlouva, kterou zároveň vzniká finanční aktivum jedné jednotky a finanční závazek nebo nástroj vlastního kapitálu jiné jednotky.</p> <p>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 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.</p>	15.9
finanční závazek <i>(financial liability)</i>	<p>Každý závazek, který je smluvní povinností:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) předat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum jiné jednotce; nebo (b) vyměnit finanční nástroje s jinou jednotkou za potenciálně nevýhodných podmínek. <p>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. Takováto povinnost se zachycuje jako finanční závazek účetní jednotky.</p>	15.9

Termín	Definice	Umístění
funkční měna <i>(functional currency)</i>	Měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém jednotka provádí svou činnost.	4.10
hodnota specifická pro účetní jednotku <i>(entity specific value)</i>	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.	17.13
hodnota z užívání nepeněžotvorného aktiva <i>(value in use of a non-cash-generating asset)</i>	Současná hodnota zbývajících využitelného potenciálu aktiva.	21.14
hodnota z užívání peněžotvorného aktiva <i>(value in use of a cash-generating asset)</i>	Současná hodnota očekávaných budoucích peněžních toků vzniklých z nepřetržitého užívání aktiva a jeho pozbytí na konci doby použitelnosti.	26.13
hrubá investice do leasingu <i>(gross investment in the lease)</i>	Souhrn: (a) minimálních leasingových plateb, nárokovaných v rámci finančního leasingu pronajímatelem; a (b) zvýšený o případnou nezaručenou zbytkovou hodnotu připadající na pronajímatele.	13.8

Termín	Definice	Umístění
chyby minulých období <i>(prior period errors)</i>	<p>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, které:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) byly k dispozici v době, kdy byly účetní závěrky za zmíněná období schvalovány k vydání; a (b) u kterých bylo možné oprávněně očekávat, že byly získány a vzaty v úvahu při přípravě a předkládání těchto účetních závěrek. <p>Takové chyby mohou být důsledkem matematických chyb, chyb při aplikaci účetních pravidel, omylu nebo chybné interpretace faktů a podvodu.</p>	3.7
implicitní úroková míra leasingu <i>(interest rate implicit in the lease)</i>	<p>Diskontní sazba, pro kterou platí, že na počátku leasingu se souhrnná současná hodnota:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) minimálních leasingových plateb; a (b) nezaručené zbytkové hodnoty rovná úhrnu <ul style="list-style-type: none"> (i) reálné hodnoty pronajatého aktiva; a (ii) dalších vstupních přímých nákladů. 	13.8
individuální účetní závěrka <i>(separate financial statements)</i>	<p>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.</p>	6.7, 7.7, 8.6

Termín	Definice	Umístění
investice do nemovitostí <i>(investment property)</i>	<p>Nemovitost (pozemek nebo budova – nebo část budovy – případně obojí) držená za účelem získání nájemného nebo zvýšení hodnoty či obojího, a to spíše než za účelem:</p> <p>(a) používání ve výrobě nebo dodávkách zboží, výrobků či služeb, případně pro administrativní účely; nebo</p> <p>(b) prodeje v rámci běžné činnosti.</p>	16.7
investiční činnost <i>(investing activities)</i>	<p>Nabývání a pozbývání dlouhodobých aktiv a jiných investic nezahrnutých do peněžních ekvivalentů.</p>	2.8, 18.8
investor ve společném podnikání <i>(investor in a joint venture)</i>	<p>Je to ta ze stran společného podnikání, která nespoluovládá dané společné podnikání.</p>	8.6
konečný rozpočet <i>(final budget)</i>	<p>Původní rozpočet upravený o všechny rezervy, převody, transfery, dotace a jakékoliv další úpravy rozpočtu, schválené legislativním nebo podobným orgánem a provedené v rozpočtovém období.</p>	24.7
konsolidovaná účetní závěrka <i>(consolidated financial statements)</i>	<p>Účetní závěrka za ekonomickou jednotku předkládaná jako účetní závěrka jediné účetní jednotky.</p>	6.7, 7.7, 8.6
kontrola/ovládání <i>(control)</i>	<p>Moc určovat finanční a provozní politiky jiné jednotky tak, aby byly získány užitky z její činnosti.</p>	2.8, 6.7, 7.7, 8.6

Termín	Definice	Umístění
krátkodobé zaměstnanecké požitky <i>(short-term employee benefits)</i>	Zaměstnanecké požitky (jiné než požitky při předčasném ukončení pracovního poměru), které jsou zcela splatné do dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanci poskytl účetní jednotce příslušné služby.	25.10
kursový rozdíl <i>(exchange difference)</i>	Rozdíl, který je výsledkem vykázání stejného množství jednotek cizí měny v měně vykazování při různých směnných kursech.	4.10
leasing <i>(lease)</i>	Dohoda, ve které pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb.	13.8
menšinový podíl <i>(minority interest)</i>	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.	6.7
metoda ocenění investic pořizovacími náklady <i>(cost method)</i>	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.	6.7
měna vykazování <i>(presentation currency)</i>	Měna, ve které jsou výkazy předkládány.	4.10

Termín	Definice	Umístění
mimosmluvní závazek <i>(constructive obligation)</i>	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.	19.18
minimální leasingové platby <i>(minimum lease payments)</i>	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, která je finančně schopna zprostit se závazků ze záruky.	13.8
	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.	

Termín	Definice	Umístění
náklad segmentu (<i>segment expense</i>)	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. Náklad segmentu nezahrnuje:	18.27

Termín	Definice	Umístění
--------	----------	----------

- | | | |
|--|---|--|
| | <ul style="list-style-type: none"> (a) mimořádné položky; (b) úroky, včetně úroků vzniklých z půjček a úvěrů od jiných segmentů, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy; (c) újmy z prodeje investic nebo újmy ze zániku závazků, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy; (d) podíl jednotky na čistém schodku nebo újmách přidružených jednotek, společném podnikání nebo podíl na jiných investicích zachycených ekvivalenční metodou; (e) daň ze zisku nebo ekvivalent tohoto nákladu, který je uznán v souladu s účetními standardy zabývajícími se zachycením daňových dopadů; nebo (f) všeobecné správní náklady vedení a jiné náklady vynaložené na úrovni účetní jednotky a vztahují se k celé účetní jednotce. Nicméně, náklady jsou někdy vynakládány na úrovni účetní jednotky v zájmu segmentu. Takové náklady jsou náklady segmentu, jestliže se vztahují k provozní činnosti segmentu a mohou být přímo přiřazeny nebo na segment rozvrženy na racionálním základě. | |
|--|---|--|

Náklady segmentu zahrnují podíl spoluovládajícího na nákladech spoluovládané jednotky konsolidované poměrnou metodou v souladu s IPSAS 8 Vykazování účastí na společném podnikání.

náklady
(*expenses*)

<p>Snížení ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu za účetní období, k němuž došlo úbytkem či spotřebou aktiv případně vznikem závazků, a které vedou k takovému snížení čistých aktiv/vlastního kapitálu, jenž není výběrem vlastníky.</p>	<p>1.7, 2.8, 3.7, 5.5</p>
---	---------------------------

Termín	Definice	Umístění
náklady na běžné služby <i>(current service cost)</i>	Nárůst současné hodnoty závazků z definovaných požitků vyplývající ze služeb zaměstnanců poskytnutých v běžném období.	25.10
náklady na minulé služby <i>(past service cost)</i>	Navýšení současné hodnoty závazků z definovaných požitků souvisejících se službami poskytnutými v předchozích obdobích, které vyplývají v současném období ze zavedení nebo změny požitků po skončení pracovního poměru nebo jiných dlouhodobých zaměstnaneckých požitků. Náklady na minulé služby mohou být buď kladné (pokud jsou požitky nově zavedeny nebo zvýšeny), nebo záporné (pokud jsou stávající požitky sníženy).	25.10
náklady pozbytí <i>(costs of disposal)</i>	Přírůstkové náklady přímo přiřaditelné pozbytí aktiva, s výjimkou finančních nákladů a nákladů na daň ze zisku.	21.14
nástroj vlastního kapitálu <i>(equity instrument)</i>	Smlouva dokládající zbytkový podíl na aktivech jednotky po odečtení všech jejích závazků.	15.9
nepeněžotvorná aktiva <i>(non-cash-generating assets)</i>	Jiná aktiva než ta, která vytváří peněžní prostředky.	21.14, 26.13
nepeněžní položky <i>(non-monetary items)</i>	Položky, které nejsou peněžními položkami.	10.7

Termín	Definice	Umístění
nepodmíněné zaměstnanecké požitky <i>(vested employee benefits)</i>	Zaměstnanecké požitky, které nejsou podmíněny trváním pracovního poměru v budoucnosti.	25.10
neproveditelné (impracticable)	Požadavek je neproveditelný, když jej účetní jednotka nemůže realizovat i přes veškeré vykonané úsilí.	1.7, 3.7
nerealizovaný finanční výnos <i>(unearned finance revenue)</i>	Rozdíl mezi: (a) hrubou investicí do leasingu; a (b) čistou investicí do leasingu.	13.8
nesměnné transakce <i>(non-exchange transactions)</i>	Transakce, které nejsou směnné. V transakci, která není směnná, jednotka buď získá hodnotu od jiné jednotky bez toho, aniž by jí směnou poskytla přibližně stejnou hodnotu nebo poskytuje hodnotu jiné jednotce, aniž by přímo obdržela přibližně stejnou hodnotu.	23.7, 9.11, 12.9, 16.7, 17.13
nevypověditelný leasing <i>(non-cancelable lease)</i>	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.	13.8
nevýhodná smlouva <i>(onerous contract)</i>	Taková smlouva o směně aktiv nebo služeb, u které nevyhnutelné náklady spojené se splněním smluvních povinností převyšují ekonomický prospěch či využitelný potenciál, jehož získání se na základě smlouvy očekává.	19.18

Termín	Definice	Umístění
nezaručená zbytková hodnota <i>(unguaranteed residual value)</i>	Ta část zbytkové hodnoty najatého aktiva, jejíž realizace pronajímatelem není zaručena nebo je zaručena pouze stranou spojenou s pronajímatelem.	13.8
odepsatelná částka <i>(depreciable amount)</i>	Požizovací náklady aktiva nebo jiná částka, která je nahrazuje, snižená o jeho zbytkovou hodnotu.	17.13
odměňování vrcholových řídicích pracovníků <i>(remuneration of key management personnel)</i>	Jakákoliv protihodnota nebo prospěch získaný přímo či nepřímo vrcholovými řídicími pracovníky z vykazující jednotky za služby poskytnuté na pozici členů řídicího orgánu nebo coby zaměstnanců vykazující jednotky.	20.4
odpis <i>(depreciation (amortization))</i>	Systematické rozpouštění odepsatelné částky aktiva v průběhu doby jeho použitelnosti.	17.13, 21.14
omezení převodu aktiv <i>(restrictions on transferred assets)</i>	Ustanovení, která sice omezují nebo uvádějí účely, pro které převáděné aktivum lze užívat, ale nespécifikují, že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál musí být vráceny převádějícímu, pokud nebudou použity dle stanoveného účelu.	23.7
operativní leasing <i>(operating lease)</i>	Jiný leasing než finanční leasing.	13.8

Termín	Definice	Umístění
oprávněná pojistná smlouva <i>(qualifying insurance policy)</i>	Pojistná smlouva vystavená pojišťovatelem, který není spřízněnou stranou vykazující účetní jednotky (jak je definováno v IPSAS 20), pokud plnění pojistné smlouvy: <ul style="list-style-type: none"> (a) může být použito pouze pro výplatu nebo financování zaměstnaneckých požitků podle plánu definovaných požitků; a (b) nejsou k dispozici vykazující účetní jednotce pro úhradu vlastních závazků (a to ani v případě konkurzu) a nemůže být vyplaceno vykazující účetní jednotce s výjimkou kdy: <ul style="list-style-type: none"> (i) plnění představuje přebytek aktiv, který není nutný pro pokrytí všech souvisejících závazků ze zaměstnaneckých požitků; nebo (ii) plnění se vrací účetní jednotce jako náhrada za již vyplacené zaměstnanecké požitky. 	25.10
ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky <i>(other long-term employee benefits)</i>	Zaměstnanecké požitky (jiné než požitky po skončení pracovního poměru, požitky při předčasném ukončení pracovního poměru), které nejsou zcela splatné do dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanci poskytli příslušné služby.	25.10
ovládající jednotka <i>(controlling entity)</i>	Účetní jednotka, která má jednu nebo více ovládaných jednotek.	6.7
ovládaná jednotka <i>(controlled entity)</i>	Účetní jednotka, včetně jednotky neregistrované, jako je partnerství*, která je pod kontrolou jiné jednotky (označované jako ovládající jednotka).	6.7, 8.6, (7.7)
	* v anglickém originále „partnership“	

Termín	Definice	Umístění
ovládání aktiva <i>(control of an asset)</i>	Vzniká, když účetní jednotka může užívat nebo mít jiný prospěch z aktiva při provádění svých cílů a může vyloučit nebo jinak regulovat přístup ostatních k užítku.	23.7
peněžotvorná aktiva <i>(cash-generating assets)</i>	Aktiva držená s hlavním cílem tvorby komerčního výnosu.	21.14, 26.13
peněžotvorná jednotka <i>(cash-generating unit)</i>	Nejmenší zjistitelná skupina aktiv držená s hlavním cílem tvorby komerčního výnosu, která vytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv.	26.13
peněžní ekvivalenty <i>(cash equivalents)</i>	Krátkodobé, vysoce likvidní investice, které jsou pohotově směnitelné za známé částky peněžních prostředků a u nichž riziko změny hodnot není významné.	2.8
peněžní finanční aktiva a peněžní finanční závazky (také nazývané peněžními finančními nástroji) <i>(monetary financial assets and financial liabilities (also referred to as monetary financial instruments))</i>	Finanční aktiva a finanční závazky, za které se obdrží nebo jimiž se zaplatí pevná nebo předem určitelná částka peněz.	15.9
peněžní položky <i>(monetary items)</i>	Držené částky peněz a aktiva a závazky, které budou přijaty nebo zaplacený pevnou nebo stanovenou částkou peněz.	4.10, 10.7

Termín	Definice	Umístění
peněžní prostředky <i>(cash)</i>	Zahrnují peněžní hotovost a vklady na požádání.	2.8, 5.5, 10.7
peněžní toky <i>(cash flows)</i>	Přítoky a odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.	2.8
plány definovaných požitků <i>(defined benefit plans)</i>	Plány požitků po skončení pracovního poměru, jiné než plány definovaných příspěvků.	25.10
plány definovaných příspěvků <i>(defined contribution plans)</i>	Plány požitků po skončení pracovního poměru, dle kterých platí účetní jednotka pevně stanovené příspěvky do samostatně spravovaného fondu a nemá žádnou právní nebo mimosmluvní povinnost platit další příspěvky, pokud fond nemá dostatečná aktiva na výplatu všech zaměstnaneckých požitků souvisejících se službami poskytnutými zaměstnanci v běžném a v předchozích obdobích.	25.10
plány požitků po skončení pracovního poměru <i>(post-employment benefit plans)</i>	Formální nebo neformální programy, dle kterých poskytuje účetní jednotka jednomu nebo více zaměstnancům požitky po skončení pracovního poměru.	25.10
počátek leasingu <i>(inception of the lease)</i>	Počátek leasingu je dřívější z data leasingové smlouvy nebo data, ke kterému vznikají nároky stran na základní užítky z leasingu. K tomuto datu: (a) leasing se 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.	13.8

Termín	Definice	Umístění
podmíněná část nájemného <i>(contingent rent)</i>	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).	13.8
podmíněné aktivum <i>(contingent asset)</i>	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.	19.18
podmíněný závazek <i>(contingent liability)</i>	(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 jednotky; nebo (b) existující povinnost, která vznikla jako důsledek událostí v minulosti, avšak není vykázána, protože: <ul style="list-style-type: none"> (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. 	19.18

Termín	Definice	Umístění
podmínky převáděných aktiv <i>(conditions on transferred assets)</i>	Ustanovení, která uvádějí, že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál aktiva mají být spotřebovány příjemcem podle specifikace, jinak že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál musí být vráceny převádějícímu.	23.7
podnik veřejné správy¹ <i>(Government Business Enterprise)</i>	Účetní jednotka, která splňuje všechny následující charakteristiky: <ul style="list-style-type: none"> (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. 	1.7, 2.8, 5.5, 21.14, 22.15
podstatný vliv <i>(significant influence)</i>	Moc podílet se na rozhodování o finančních a provozních politikách, nejde však o jejich ovládní nebo společné ovládní.	7.7, 8.6, 20.4

¹ *Komentář:* 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.

Termín	Definice	Umístění
pojistná smlouva <i>(insurance contract)</i>	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 přerušení provozování činností.	15.9
pokuty a penále <i>(fines)</i>	Ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál získaný nebo nárokováný jednotkami veřejného sektoru na základě rozhodnutí soudu nebo jiného soudního orgánu jako důsledek porušení zákonů nebo předpisů.	23.7
poměrná konsolidace <i>(proportionate consolidation)</i>	Účetní metoda, pomocí níž je podíl spoluovládajícího na každém aktivu, závazku, výnosu a nákladu spoluovládané jednotky slučován řádek po řádku sečtením s obdobnými položkami z účetní závěrky spoluovládajícího nebo jsou vykázány na samostatném řádku v účetní závěrce spoluovládajícího.	8.6
pořizovací náklad <i>(cost)</i>	Zaplacená částka peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, případně reálná hodnota jiné protihodnoty vydané za účelem nabytí aktiva v době jeho koupě nebo výstavby.	16.7, 17.13
pozemky, budovy a zařízení <i>(property, plant and equipment)</i>	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; a (b) podle předpokladu budou užívána více než jedno účetní období.	17.13

Termín	Definice	Umístění
poznámky* <i>(notes)</i>	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 nespĺňují podmínky pro zobrazení ve výkazech. * používá se i termín „komentář“, v českém zákoně o účetnictví je používán termín „příloha“	1.7
požitky po skončení pracovního poměru <i>(post-employment benefits)</i>	Zaměstnanecké požitky (jiné než požitky při předčasném ukončení pracovního poměru), které jsou splatné po skončení pracovního poměru.	25.10
požitky při předčasném ukončení pracovního poměru <i>(termination benefits)</i>	Zaměstnanecké požitky vyplácené na základě: (a) rozhodnutí účetní jednotky ukončit se zaměstnancem pracovní poměr před dnem řádného odchodu do penze; nebo (b) rozhodnutí zaměstnance dobrovolně ukončit pracovní poměr výměnou za tyto požitky.	25.10
prospektivní aplikace <i>(prospective application)</i>	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.	3.7

Termín	Definice	Umístění
provozní činnost <i>(operating activities)</i>	Činnost účetní jednotky, která není investiční činností nebo financováním.	2.8, 18.8
přidružená jednotka <i>(associate)</i>	Účetní jednotka, včetně jednotky neregistrované, jako je partnerství*, v níž má investor podstatný vliv a která není ani ovládanou jednotkou, ani podílem ve společném podnikání. * v anglickém originále „partnership“	7.7
přírůstková výpůjční úroková míra nájemce <i>(lessee's incremental borrowing rate of interest)</i>	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.	13.8
původní rozpočet <i>(original budget)</i>	Původně schválený rozpočet pro rozpočtové období.	24.7
reálná hodnota <i>(fair value)</i>	Částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směřeno aktivum nebo vyrovnán závazek.	9.11, 13.8, 15.9, 16.7, 17.13
reálná hodnota snižená o náklady spojené s prodejem (aktiva) <i>(fair value less costs to sell of an asset)</i>	Částka, kterou lze získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými, ochotnými stranami, snižená o náklady související s pozbytím.	21.14

Termín	Definice	Umístění
restrukturalizace <i>(restructuring)</i>	Program, který je plánován a řízen vedením účetní jednotky a významně mění buď: (a) předmět činností účetní jednotky; nebo (b) způsob, kterým jsou tyto činnosti prováděny.	19.18
retrospektivní aplikace <i>(retrospective application)</i>	Aplikace nového účetního pravidla pro transakce, jiné události a podmínky tak, jako kdyby toto pravidlo bylo aplikováno vždy.	3.7
retrospektivní přepracování <i>(retrospective restatement)</i>	Oprava uznatelnosti, ocenění a zveřejnění částek položek účetní závěrky tak, jako kdyby chyba v předchozím období vůbec nevznikla.	3.7
rezerva <i>(provision)</i>	Závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší.	19.18
roční rozpočet <i>(annual budget)</i>	Schválený rozpočet na jeden rok. Neobsahuje dopředu zveřejňované odhady nebo projekce na období následující po tomto rozpočtovém období.	24.7
rozpočtová báze <i>(budgetary basis)</i>	Akruální, peněžní nebo jiná účetní báze přijatá pro sestavování rozpočtu, která byla schválena legislativním orgánem.	24.7
rozpočtové určení <i>(appropriation)</i>	Pravomoc k rozdělení prostředků na účely stanovené legislativním nebo podobným orgánem.	24.7

Termín	Definice	Umístění
sdíružené programy sociálního zabezpečení <i>(composite social security programs)</i>	Programy zřídzené zákony; (a) fungují jako sdíružené zaměstnavatelské plány zaměstnaneckých požitků, které poskytují požitky po skončení pracovního poměru, jakož i (b) poskytují požitky, které nejsou protihodnotou za služby přijaté od zaměstnanců.	25.10
sdíružené zaměstnavatelské plány <i>(multi-employer plans)</i>	Plány definovaných příspěvků (jiné než státní plány) nebo plány definovaných požitků (jiné než státní plány), které: (a) sdíružují aktiva přispívána různými účetními jednotkami, které nejsou pod společnou kontrolou; a (b) používají tato aktiva k poskytování požitků zaměstnancům z více než jedné účetní jednotky na principu, že výše příspěvků a požitků jsou stanoveny bez ohledu na to, která účetní jednotka zaměstnává dotyčné zaměstnance.	25.10
segment <i>(segment)</i>	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.	18.9
schválený rozpočet <i>(approved budget)</i>	Pravomoc, odvozená od zákonů, rozpočtového určení, vládních nařízení a ostatních rozhodnutí, uskutečňovat výdaje vztahující se k očekávaným výnosům nebo příjmům rozpočtového období.	24.7

Termín	Definice	Umístění
směnné transakce <i>(exchange transactions)</i>	Transakce, při kterých jedna jednotka získá aktiva nebo služby, nebo jí zanikají závazky, za což poskytuje výměnou přibližně stejnou protihodnotu (primárně formou peněžní, zboží, služeb nebo užíváním aktiv) jiné jednotce.	23.7, 9.11, 12.9, 16.7, 17.13
směnný kurs <i>(exchange rate)</i>	Směnný poměr dvou měn.	4.10
smlouva s pevnou cenou <i>(fixed price contract)</i>	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.	11.4
smlouva s pevnými náklady nebo náklady s přírážkou <i>(cost plus or cost based contract)</i>	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).	11.4
smluvní závazek <i>(legal obligation)</i>	Povinnost, která vzniká: (a) ze smlouvy (prostřednictvím jejich explicitních nebo implicitních ustanovení); (b) z právních předpisů; nebo (c) z ostatních aplikací zákona.	19.18
snížení hodnoty <i>(impairment)</i>	Ztráta budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu aktiva, která převyšuje systematické uznávání ztráty budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu aktiva prostřednictvím odpisování.	21.14

Termín	Definice	Umístění
současná hodnota závazků z definovaných požitků <i>(present value of a defined benefit obligation)</i>	Současná hodnota předpokládaných budoucích výplat nezbytných k uspokojení závazků vyplývajících ze služeb poskytnutých zaměstnanci v běžném a v předchozím období, bez odečtení aktiv plánu.	25.10
společné podnikání <i>(joint venture)</i>	Závazné ujednání, kterým jsou dvě nebo více stran vázány provádět činnost, která je předmětem spoluovládání.	8.6
spoluovládající <i>(venturer)</i>	Účastník na společném podnikání, který dané společné podnikání spoluovládá.	8.6
spoluovládání (společné ovládání) <i>(joint control)</i>	Smluvně dohodnuté podílení se na ovládání jisté činnosti.	8.6
spotový kurs <i>(spot exchange rate)</i>	Měnový kurs k okamžité realizaci.	4.10

Termín	Definice	Umístění
spřízněná strana <i>(related party)</i>	<p>Strany se pokládají za spřízněné, jestliže jedna strana je schopna mít kontrolu nad druhou stranou anebo má na ní podstatný vliv při přijímání finančních a provozních rozhodnutí nebo jestliže jsou spřízněná jednotka a další jednotka pod společnou kontrolou. Spřízněné strany zahrnují:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) jednotky, které přímo či nepřímo prostřednictvím jednoho nebo více prostředníků mají kontrolu nad účetní jednotkou anebo jsou pod kontrolou vykazující jednotky; (b) přidružené jednotky (viz Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor IPSAS 7 Investice do přidružených jednotek); (c) jednotlivce přímo nebo nepřímo vlastníci podíl ve vykazující jednotce, který jim zajišťuje podstatný vliv na jednotku, a blízké členy rodiny těchto jednotlivců; (d) vrcholové řídicí pracovníky a blízké členy rodiny vrcholových řídicích pracovníků; a (e) jednotky, v nichž je podstatný vlastnický podíl přímo či nepřímo držen jakoukoliv osobou popsanou v bodech (c) nebo (d), nebo na něž má taková osoba podstatný vliv. 	20.4
srovnatelné báze <i>(comparable basis)</i>	<p>Skutečné částky plnění rozpočtu předkládané na stejné účetní bázi, při stejné klasifikaci, pro stejné jednotky a stejné období jako schválený rozpočet.</p>	24.7

Termín	Definice	Umístění
stavební smlouva <i>(construction contract)</i>	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.	11.4
státní plány <i>(state plans)</i>	Plány jiné než sdružené programy sociálního zabezpečení, zřízené na základě zákona, které fungují tak, jako by byly sdruženými plány zaměstnaneckých požitků a vztahují se na všechny jednotky spadající pod určité ekonomické kategorie uvedené v zákoně.	25.10
transakce mezi spřízněnými stranami <i>(related party transaction)</i>	Převod prostředků nebo povinností mezi spřízněnými stranami, bez ohledu na to, zda je účtována cena. Transakce mezi spřízněnými stranami nezahrnují transakce s jakoukoliv jinou jednotkou, která je spřízněnou stranou jenom z titulu ekonomické závislosti na vykazující jednotce nebo na vládě, jejíž je součástí.	20.4
transfery <i>(transfers)</i>	Přítoky budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu z nesměnných transakcí, s výjimkou daní.	23.7
tržní hodnota <i>(market value)</i>	Částka, kterou je možné získat při prodeji finančního nástroje nebo kterou je nutno zaplatit při jeho nákupu na aktivním trhu.	15.9
třída pozemků, budov a zařízení <i>(class of property, plant and equipment)</i>	Seskupení aktiv, která se podobají svojí podstatou a funkcí v činnosti účetní jednotky a která jsou pro potřeby zveřejňování vykazována v účetní závěrce jako jedna položka.	17.13
událost zakládající závazek <i>(obligating event)</i>	Taková událost, která zakládá smluvní nebo mimosmluvní závazek, jehož důsledkem je to, že účetní jednotka nemá jinou reálnou alternativu než tento závazek splnit.	19.18

Termín	Definice	Umístění
události po datu vykázání <i>(events after the reporting date)</i>	<p>Události, jak příznivé, tak i nepříznivé, ke kterým dojde v době mezi datem vykázání a datem, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění. Existují dva typy takových událostí:</p> <p>(a) ty, které prokazují podmínky existující již k datu vykázání (události po datu vykázání upravující účetní výkazy); a</p> <p>(b) ty, které svědčí o podmínkách, ke kterým došlo až po datu vykázání (události po datu vykázání neupravující účetní výkazy).</p>	14.5
ustanovení pro převáděná aktiva <i>(stipulations on transferred assets)</i>	<p>Požadavky zákonů, předpisů nebo závazných ujednání předepsané pro využití převáděného aktiva jinými jednotkami než je vykazující jednotka.</p>	23.7
účetní báze <i>(accounting basis)</i>	<p>Akruální nebo peněžní báze účetnictví, jež jsou definovány v akruálně založených Mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor a v Mezinárodním účetním standardu pro veřejný sektor založeném na peněžní bázi.</p>	24.7
účetní hodnota (investice do nemovitosti) <i>(carrying amount (of investment property))</i>	<p>Částka, ve které je aktivum zachyceno ve Výkazu o finanční situaci.</p>	16.7
účetní hodnota (pozemků, budov a zařízení) <i>(carrying amount (of property, plant and equipment))</i>	<p>Částka, ve které je aktivum zachyceno po odečtení všech kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.</p>	17.7

Termín	Definice	Umístění
účetní hodnota aktiva <i>(carrying amount of an asset)</i>	Částka, ve které je aktivum zachyceno ve Výkazu o finanční situaci po odečtení všech kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.	10.7, 21.14
účetní hodnota závazku <i>(carrying amount of a liability)</i>	Částka, ve které je závazek zachycen ve Výkazu o finanční situaci.	10.7
účetní pravidla <i>(accounting policies)</i>	Konkrétní pravidla, východiska, konvence, zásady a postupy aplikované účetní jednotkou při sestavování a předkládání účetní závěrky.	3.7, 18.8
účetní pravidla segmentu <i>(segment accounting policies)</i>	Účetní pravidla přijatá pro sestavování a předkládání účetních závěrek za konsolidovanou skupinu nebo za účetní jednotku, stejně jako účetní pravidla, která se vztahují výhradně k vykazování podle segmentů.	18.27
úrokový náklad <i>(interest cost)</i>	Nárůst současné hodnoty závazků z definovaných požitků mezi obdobími vyplývající ze skutečnosti, že se o jedno období přiblížil výplatní termín požitků.	25.10
víceletý rozpočet <i>(multi-year budget)</i>	Schválený rozpočet na více než jeden rok. Neobsahuje předem zveřejněné odhady nebo výhledy na období po rozpočtovém období.	24.7

Termín	Definice	Umístění
vklady vlastníků <i>(contributions from owners)</i>	<p>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:</p> <p>(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</p> <p>(b) může být prodána, směněna, převedena nebo vyplacena.</p>	1.7, 2.8, 5.5
vlastníkem užívaná nemovitost <i>(owner-occupied property)</i>	<p>Nemovitost držená (vlastníkem nebo nájemcem na základě finančního leasingu), využívaná při výrobě nebo dodávkách zboží, výrobků či služeb, případně pro administrativní účely.</p>	16.7
vládní sektor <i>(general government sector)</i>	<p>Zahrnuje všechny organizační jednotky vládního sektoru tak, jak jsou vymezeny ve finančním výkaznictví založeném na statistickém základě.</p>	22.15

Termín	Definice	Umístění
vrcholoví řídicí pracovníci <i>(key management personnel)</i>	<p>(a) všichni ředitelé či členové řídicího orgánu účetní jednotky; a</p> <p>(b) jiné osoby, které mají pravomoc a odpovědnost za plánování, řízení a kontrolu činností vykazující jednotky. Tam, kde jiné osoby splňují tyto požadavky, pojem vrcholní řídicí pracovníci zahrnuje:</p> <p>(i) tam, kde existuje člen řídicího orgánu jiné jednotky stejné vládní úrovně, který má pravomoc a odpovědnost za plánování, řízení a kontrolu činností vykazující jednotky, tohoto člena;</p> <p>(ii) jakékoliv klíčové poradce tohoto člena; a</p> <p>(iii) pokud již není zahrnuto pod bodem (a), vrcholové vedení vykazující jednotky, včetně vrcholového výkonného pracovníka či stálého vedoucího vykazující jednotky.</p>	20.4
vstupní přímé náklady <i>(initial direct costs)</i>	<p>Vstupní přímé náklady jsou přírůstkové náklady, které jsou přímo přidělitelné vyjednávání a vzniku leasingu, s výjimkou nákladů vzniklých u výrobce nebo obchodních pronajímatelů.</p>	13.8
výběry vlastníků <i>(distribution to owners)</i>	<p>Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál vyplacený účetní jednotkou všem nebo některým z vlastníků buď v podobě výnosu z investice, nebo výběru původní investice.</p>	1.7, 2.8, 3.7, 5.5
výdaje financované prostřednictvím daňového systému <i>(expenses paid through the tax system)</i>	<p>Částky, které jsou k dispozici příjemcům bez ohledu na to, zda platí daně či nikoliv.</p>	23.7

Termín	Definice	Umístění
výnos (<i>revenue</i>)	Hrubý přírůstek 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.	1.7, 2.8, 5.5, 9.11, 18.8
výnos segmentu (<i>segment revenue</i>)	<p>Výnos vykazovaný ve Výkazu o finanční výkonnosti účetní jednotky, který je segmentu přímo přiřaditelný, a relevantní část výnosu účetní jednotky, která může být na segment rozvržena na racionálním základě, ať již vyplývá z rozpočtových určení či jim podobných, dotací, transferů, pokut, poplatků nebo z prodejů externím odběratelům nebo z transakcí s jinými segmenty téže účetní jednotky. Výnosy segmentu nezahrnují:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) mimořádné položky; (b) úrokové výnosy a dividendy, včetně úroku získaného z poskytnutých záloh nebo půjček jiným segmentům, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy; nebo (c) přínosy z prodeje investic či přínosy ze zániku závazku, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy. 	18.27
	<p>Výnosy segmentu zahrnují: podíl účetní jednotky na čistém přebytku (schodku) přidružených jednotek, společném podnikání nebo podíl na jiných investicích zachycených ekvivalenční metodou pouze tehdy, jestliže jsou tyto položky zahrnuty do konsolidovaných nebo celojednotkových výnosů; a podíl společníka na výnosech spoluovládané jednotky, která je konsolidována poměrnou metodou podle standardu IPSAS 8 - Vykazování účastí na společném podnikání.</p>	

Termín	Definice	Umístění
výnosy z aktiv plánu <i>(return on plan assets)</i>	Úroky, dividendy a jiné výnosy plynoucí z aktiv plánu společně s realizovanými a nerealizovanými zisky a ztrátami plynoucími z aktiv plánu, snížené o správní náklady plánu a daně související s plánem.	25.10
výpůjční náklady <i>(borrowing costs)</i>	Úrok a ostatní náklady vynaložené účetní jednotkou v souvislosti s výpůjčkou prostředků.	5.5
významné <i>(material)</i>	Neuvedení nebo nesprávné uvedení položek jsou významná, jestliže mohou jednotlivě nebo souhrnně ovlivnit rozhodnutí nebo úsudky uživatelů na základě účetní závěrky. Významnost je závislá na podstatě a velikosti opomenuté nebo chybně vykázané položky posuzované v konkrétních podmínkách. Podstata nebo velikost položky, či kombinace obou může být rozhodujícím faktorem.	1.7, 3.7
začátek leasingu <i>(commencement of the lease term)</i>	Datum, od kterého je nájemce zplnomocněn vykonávat své právo využívat najaté aktivum. Je to datum původního uznání leasingu (např. uznání aktiv, závazků, výnosu nebo nákladů vyplývající z leasingu).	13.8
zahraniční aktivity <i>(foreign operation)</i>	Jednotka, 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.	3.7, 4.10
zaměstnanecké požitky <i>(employee benefits)</i>	Všechny formy plnění poskytované účetní jednotkou zaměstnancům výměnou za jejich služby.	25.10

Termín	Definice	Umístění
zaručená zbytková hodnota <i>(guaranteed residual value)</i>	(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 zaplacená); 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.	13.8
zásoby <i>(inventories)</i>	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.	12.9
závazky <i>(liabilities)</i>	Současné povinnosti účetní jednotky, které vznikly v důsledku minulých událostí, od jejichž splnění se očekává, že vyústí v odtok prostředků představujících ekonomický prospěch či využitelný potenciál.	1.7, 2.8, 5.5, 19.18

Termín	Definice	Umístění
závazky segmentu <i>(segment liabilities)</i>	<p>Provozní závazky, které vyplývají z provozní činnosti segmentu, a které jsou buď přímo přiřaditelné tomuto segmentu nebo mohou být tomuto segmentu přiřazeny na racionálním základě.</p> <p>Závazky segmentu zahrnují:</p> <ul style="list-style-type: none"> • podíl spoluovládajícího na závazcích spoluovládané jednotky, která je vykazována poměrnou konsolidací podle IPSAS 8 Vykazování účastí na společném podnikání; a • související úročené závazky, jestliže náklad segmentu zahrnuje úrokové náklady. <p>Závazky segmentu nezahrnují závazky vyplývající z daně nebo ekvivalentu daně ze zisku, které jsou uznány v souladu s účetními standardy zabývajícími se zachycením daňových dopadů.</p>	18.27
závěrkový kurs <i>(closing rate)</i>	Spotový směnný kurs dvou měn k datu vykázání.	4.10
zbytková hodnota <i>(residual value)</i>	Odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka získala pozbytím aktiva po odpočtu odhadnutých nákladů na pozbytí, jestliže je aktivum na konci předpokládané doby jeho použitelnosti.	17.13
zdanitelná událost <i>(taxable event)</i>	Událost, kterou vláda, legislativní nebo jiný orgán určil, že bude předmětem zdanění.	23.7
zhotovitel <i>(contractor)</i>	Účetní jednotka, která provede práci podle stavební smlouvy.	11.4

Termín	Definice	Umístění
zisky nebo ztráty z titulu pojistně matematických modelů <i>(actuarial gains and losses)</i>	Zahrnují: (a) korekce na základě skutečnosti (vyplývající z rozdílu mezi předchozími odhady a skutečností); a (b) dopady změn pojistně-matematických odhadů.	25.10
zmařené smlouvy <i>(executory contracts)</i>	Smlouvy, z nichž žádná ze smluvních stran nesplnila své závazky nebo obě strany splnily své závazky pouze částečně a ve stejném rozsahu.	19.18
změna účetního odhadu <i>(change in accounting estimate)</i>	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.	3.7
zpětněziskatelná částka <i>(recoverable amount)</i>	Reálná hodnota nepenězotvorného aktiva snižená o náklady spojené s prodejem nebo jeho hodnota z užívání, je-li tato vyšší.	17.13
zpětněziskatelná částka <i>(recoverable amount)</i>	Reálná hodnota aktiva (nebo penězotvorné jednotky) snižená o náklady spojené s prodejem nebo jeho hodnota z užívání, je-li tato vyšší.	26.13
zpětněziskatelná částka využitelnosti <i>(recoverable service amount)</i>	Reálná hodnota nepenězotvorného aktiva snižená o náklady spojené s prodejem nebo jeho hodnota z užívání, je-li tato vyšší.	17.13, 21.14
způsobilé aktivum <i>(qualifying asset)</i>	Aktivum, které nezbytně vyžaduje značnou dobu k tomu, aby se stalo způsobilým k zamýšlenému použití nebo prodeji.	5.5

Termín	Definice	Umístění
ztráta ze snížení hodnoty nepeněžotvorného aktiva	Částka, o kterou účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou využitelnou částku.	21.14
<i>(impairment loss of a non-cash- generating asset)</i>		
ztráta ze snížení hodnoty peněžotvorného aktiva	Částka, o kterou účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku.	17.13, 26.13
<i>(impairment loss of a cash-generating asset)</i>		

Akruální standardy IPSAS vydané k dubnu 2008

Akruální Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, vydané k 15. dubnu 2008, jsou:

- IPSAS 1 Předkládání účetní závěrky (prosinec 2006)
- IPSAS 2 Výkaz peněžních toků (květen 2000)
- IPSAS 3 Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby (prosinec 2006)
- IPSAS 4 Dopady změn směnných kursů cizích měn (duben 2008)
- IPSAS 5 Výpůjční náklady (květen 2000)
- IPSAS 6 Konsolidovaná a individuální účetní závěrka (prosinec 2006)
- IPSAS 7 Investice do přidružených jednotek (prosinec 2006)
- IPSAS 8 Účasti na společném podnikání (prosinec 2006)
- IPSAS 9 Výnosy ze směnných transakcí (červen 2001)
- IPSAS 10 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách (červen 2001)
- IPSAS 11 Stavební smlouvy (červen 2001)
- IPSAS 12 Zásoby (prosinec 2006)
- IPSAS 13 Leasingy (prosinec 2006)
- IPSAS 14 Události po datu vykazování (prosinec 2006)
- IPSAS 15 Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace (prosinec 2001)
- IPSAS 16 Investice do nemovitostí (prosinec 2006)
- IPSAS 17 Pozemky, budovy a zařízení (prosinec 2006)
- IPSAS 18 Vykazování podle segmentů (červen 2002)
- IPSAS 19 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva (říjen 2002)
- IPSAS 20 Zveřejnění spřízněných stran (říjen 2002)
- IPSAS 21 Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv (prosinec 2004)
- IPSAS 22 Zveřejnění finančních informací o vládním sektoru (prosinec 2006)
- IPSAS 23 Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery) (prosinec 2006)
- IPSAS 24 Zveřejňování rozpočtových informací v účetní závěrce (prosinec 2006)
- IPSAS 25 Zaměstnanecké požitky (únor 2008)
- IPSAS 26 Snížení hodnoty peněžotvorných aktiv (únor 2008)

SMĚRNICE 2 — POUŽITELNOST MEZINÁRODNÍCH AUDITORSKÝCH STANDARDŮ PŘI AUDITU ÚČETNÍCH ZÁVĚREK PODNIKŮ VEŘEJNÉ SPRÁVY

Úvod

1. V úvodu popisujícím Radu pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor je uvedeno, že materiály zveřejňované Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) si kladou za cíl rozvoj a harmonizaci účetního výkaznictví veřejného sektoru¹ a účetní a auditorské praxe. IPSASB posuzuje a využívá materiály vydané Mezinárodním výborem pro auditorské a ověřovací standardy (International Auditing and Assurance Board – IAASB), dříve známým pod názvem Mezinárodní výbor pro auditorskou praxi (International Auditing Practices Committee – IAPC) v takové míře, v jaké jsou použitelné pro veřejný sektor. Mezinárodní auditorské standardy (International Standards on Auditing – ISA) vydávané IAASB a Mezinárodní směrnice veřejného sektoru (International Public Sector Guidelines – IPSG) nepotlačují závazné národní standardy vydávané vládami, a regulačními nebo profesními organizacemi, ani k tomu nejsou určeny.
2. Úkolem této směrnice je popsat použitelnost ISA při auditu účetních závěrek² podniků veřejné správy.

Podniky veřejné správy

3. Tato směrnice je použitelná v takových podnicích veřejné správy, jako jsou národní železnice nebo energetické a komunikační služby. Od podniků veřejné správy se běžně vyžaduje, aby svou činnost provozovaly na komerčním základě, tzn., aby vytvářely zisk, případně kompenzovaly podstatnou část svých provozních nákladů poplatky vybíranými od uživatelů. V mnoha zemích zahrnuje veřejný sektor i obchodní podniky, které jsou vlastněny nebo ovládány vládou. Hlavní činnosti takových podniků veřejné správy jsou podobné činnostem obchodních podniků v soukromém sektoru, což je například prodej zboží a výrobků nebo poskytování služeb osobám a nevládním organizacím, stejně jako jiným jednotkám veřejného sektoru. Další vlastnosti, kterými se obvykle podniky veřejné správy vyznačují, jsou uvedeny v IPSG 1, “Účetní výkaznictví podniků veřejné správy” (odstavce 5 až 7).

¹ Jak bylo popsáno v úvodu k IPSASB, “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).”

² Termín “účetní závěrka” se skládá, tak jak je to definováno v Předmluvě k mezinárodním účetním standardům, z rozvahy, výsledovky, výkazu peněžních toků, poznámek k účetním výkazům a ostatních výkazů a vysvětlujících materiálů, které jsou označeny jako součást účetní závěrky.

Požadavky pro audit účetních závěrek

4. Podniky veřejné správy připravují účetní závěrky pro jejich využití zákonodárci a vládními útvary, vnějšími investory, zaměstnanci, věřiteli, veřejností a ostatními uživateli. Od auditorů se často vyžaduje, aby k těmto účetním závěrkám vydali svůj výrok. IAASB vytvořil ISA pro auditory tak, aby je používali kdykoliv provádí nezávislý audit účetních závěrek.
5. Cíle auditu při ověřování a zveřejňování účetních závěrek podniků veřejné správy jsou podobné těm, které platí pro jednotky soukromého sektoru. Ve své podstatě by měl být použit stejný standard bez ohledu na povahu podniku. Uživatelé účetní závěrky mají právo na jednotnou úroveň kvality ověření a použití odlišných standardů by jim k ničemu dobrému neposloužilo. Z uvedených důvodů se provádí audit účetních závěrek podniků veřejné správy ve všech významných ohledech v souladu s ISA.
6. ISA popisuje:
 - Hlavní zásady, které upravují profesní odpovědnost auditorů.
 - Kvalifikaci a hlavní charakteristiky auditorů (například odpovídající školení, nezávislost a přiměřená péče při provádění auditu účetních závěrek).
 - Standardy a postupy provádění auditu účetních závěrek (například odpovídající plánování a dohled, posouzení přirozených a kontrolních rizik a jejich dopadů na postupy detailního testování a metody, kterými auditor určuje, jaké postupy budou při provádění auditu použity).
 - Formu a obsah auditorské zprávy.
7. Účetní závěrka podniků veřejné správy může zahrnovat informace, které se liší od informací obsažených v účetních závěrkách obchodních podniků soukromého sektoru (například porovnání výdajů za období s limity stanovenými právními předpisy). V takových případech mohou být nezbytné odpovídající úpravy povahy, časového rozvrhu a rozsahu auditorských postupů a auditorské zprávy.
8. Kromě své komerční činnosti využívají některé podniky veřejné správy své zdroje i k dosažení rozmanitých nefinančních nebo sociálních cílů. Zatímco jejich auditované účetní závěrky poskytují obraz o jejich majetku, výsledcích činnosti a peněžních tocích, nemusí tyto účetní závěrky samy o sobě odpovídajícím způsobem informovat o výsledcích jejich nefinančních činností. Auditóři mohou být požádáni o audit a ověření informací týkajících se:
 - splnění právních předpisů a regulačních požadavků (včetně případných místních nařízení veřejného sektoru);

- přiměřenosti struktury vnitřního kontrolního systému podniku; a
- hospodárnosti, efektivnosti a účinnosti jednotlivých programů, projektů a činností.

Tyto informace mohou být buď zahrnuty nebo přiloženy k účetní závěrce podniku. Audit takových informací může vyžadovat vynaložení dodatečného úsilí oproti tomu, které by bylo potřeba pouze za účelem auditu samotné účetní závěrky.

9. Některé podniky veřejné správy mohou do svých ročních účetních závěrek zahrnout i informace o své výkonnosti z hlediska dosažení vytčených cílů měřených konkrétními finančními nebo jinými ukazateli. Auditóři mohou být rovněž požádáni o audit a ověření takových doplňkových informací o výkonnosti.
10. Tato směrnice není vytvořena konkrétně pro použití při auditu informací popsaných v odstavcích 7 až 9; nicméně může být pro takový účel spolu s ISA využitelná.
11. Specifikum veřejného sektoru (Public Sector Perspective – PSP) z hlediska použitelnosti ISA při auditu účetních závěrek účetních jednotek veřejného sektoru lišících se od podniků veřejné správy je uvedeno vždy na konci každého ISA. Tam, kde nebyl popis specifika (PSP) přidán, je daný ISA použitelný ve všech významných ohledech i ve veřejném sektoru.

Použitelnost ISA ve veřejném sektoru byla dříve řešena v Mezinárodní směrnici veřejného sektoru č. 3.

PŘEHLED DALŠÍCH PODKLADŮ

Výbor vydal studie, jejichž souhrn je uveden níže. Pro získání kopií těchto dokumentů navštivte, prosím, webové stránky IFAC na adrese www.ifac.org nebo se obraťte na oficiální místa IFAC.

Studie č. 1

Účetní výkaznictví ústředních vlád

Vydáno v březnu 1991

Náplní této studie je věnovat se:

- účetnímu výkaznictví ústředních vlád a jejich hlavních jednotek;
- finančním výkazům, které poskytují informace o vládních plánech, výkonnosti a souladu s příslušnými předpisy;
- informačním potřebám hlavních uživatelů vládních finančních výkazů, s prvořadým důrazem na potřeby externích uživatelů; a
- takovým formám výkaznictví, které nejlépe uspokojí informační potřeby uživatelů.

Tato studie má zvláštní význam pro vysoké vládní finanční úředníky, politiky, auditory a další, kteří užívají vládní finanční výkazy, a to proto, že studie poskytuje základní oporu pro vládní účetní výkaznictví.

Srovnávací přehledy uživatelů, jejich potřeb a cílů byly sestaveny. Ilustrují, že existuje shoda o tom, kdo jsou to uživatelé, jaké jsou jejich potřeby a v návaznosti na to i cíle účetního výkaznictví.

Studie rozvíjí logický postup od uživatelů a uživatelských potřeb k cílům vládního účetního výkaznictví. Podává další souvislosti pro diskusi o cílech, a to prostřednictvím zkoumání vládního prostředí a příslušných limitů účetního výkaznictví.

Studie se dále věnuje účetnímu výkaznictví. Spíše než aby doporučovala jediný, preferovaný model účetního výkaznictví, uvádí tato studie spektrum možnýchází účetnictví a modelů výkaznictví (typů výkazů). Dále ilustruje jejich silné a slabé stránky při naplňování cílů účetního výkaznictví. Studie ukazuje, že přechodem z jednoduchého zobrazování peněžních příjmů a výdajů k souhrnným finančním výkazům, které zobrazují veškeré ekonomické prostředky, se naplní více cílů účetního výkaznictví. Jelikož tyto cíle jsou odvozeny od potřeb uživatelů, úplnější a vhodnější informace tyto potřeby lépe uspokojí.

Studie uznává, že účetní výkaznictví ústředních vlád je ovlivněno postupy a zvyklostmi vládního účetního výkaznictví, jež jsou zakotveny v ustanoveních legislativy a právních předpisů.

Studie č. 2

Prvky účetní závěrky ústředních vlád

Vydáno v červenci 1993

Tato studie se zabývá prvky (typy nebo třídami finančních informací), které mají být vykázány v účetních výkazech sestavených v rámci různých účetních bází, jež mohou být uplatněny ústřední vládou nebo jejími hlavními jednotkami, a způsobem, jakým tyto prvky mohou být vymezeny. Dále pojednává o dopadech vykazování konkrétních prvků (nebo jejich podmnožin) na hlavní vzkazy sdělené účetními výkazy a o dosažení cílů uvedených ve studii č. 1.

Cílem této studie je napomáhat využití plné kapacity účetních modelů, které jsou v současnosti užívány v jednotlivých jurisdikcích pro sdělování finančních informací uživatelům. To je užitečné z hlediska účelů rozhodovacích a vyvozování odpovědnosti.

Tato studie se zaměřuje na vykazování prvků v účetních výkazech sestavovaných pro ústřední vlády. Je však uznáváno, že v určitých případech lze aspekty dodání zboží, výrobků a služeb a dosažení vládních cílů nejlépe vyjádřit finančními nebo nefinančními informacemi uvedenými v poznámkách, přehledech nebo zprávách, tedy v jiném finančním výkazu nežli je rozvaha nebo výsledovka.

Studie č. 3

Audit souladu s předpisy– Pohled veřejného sektoru

Vydáno v říjnu 1994

Tato studie se věnuje aspektům auditu souladu (dodržování předpisů) ve veřejném sektoru, který je - v mnoha zemích - předmětem značně rozličných mandátů a cílů než v sektoru soukromém. V demokratickém systému vládnutí je vyvozování odpovědnosti veřejnosti, nebo jí určeným představitelům, prvořadým úkolem managementu jednotky veřejného sektoru. Jednotky veřejného sektoru jsou obvykle zřizovány ze zákona a jejich činnosti jsou řízeny na základě různých předpisů vycházejících z legislativy. Management jednotek veřejného sektoru je odpovědný za to, aby jejich činnost byla v souladu s ustanoveními odpovídajících zákonů, vyhlášek a dalších předpisů, jimiž se řídí. Jelikož zákonné a další předpisy jsou hlavním prostředkem, pomocí něhož mají zákonodárci kontrolu nad výběrem a čerpáním peněz ve veřejném sektoru, je audit souladu s příslušnými předpisy u většiny auditů jednotek veřejného sektoru obvykle důležitou a nedílnou součástí mandátu k provedení auditu nebo podmínek zakázky k jejímu provedení. Může se i stát, a to z důvodu existence různých předpisů, že ustanovení jednoho předpisu může být v rozporu s druhým, a že může být předmětem odlišných výkladů. Ani podzákonné předpisy nemusí být v souladu s nařízeními nebo omezeními danými zmocňující legislativou. Výsledkem je, že hodnocení dodržování předpisů si ve veřejném sektoru vynucuje značné použití profesionálního úsudku a má mimořádný význam.

Studie č. 4

Využití práce jiných auditorů – Pohled veřejného sektoru

Vydáno v říjnu 1994

Tato studie se věnuje využití práce jiných auditorů, externích i interních, při finančních atestačních auditech a auditech souladu. Probírá záležitosti, které, při využívání práce jiného auditora, musí vzít auditor v úvahu, a poskytuje pohled veřejného sektoru pro Mezinárodní auditorický standard (ISA) 600, „Využití práce jiného auditora“ a ISA 610, „Posuzování práce interního auditu“.

Tato studie zvažuje zásady vyjádřené ve výše uvedených standardech ISA a popisuje možnosti jejich aplikace ve veřejném sektoru. Dále také pojednává o některých konkrétních otázkách, jež ve veřejném sektoru vyvstávají, když hlavní auditor využívá práci jiného auditora. Diskutovanými oblastmi, které si zasluhují zvláštní pozornost, jsou samostatnost různých stupňů veřejné správy, odlišné mandáty Vyšších kontrolních institucí (HAI) a konkrétní problémy obklopující využití práce jiných auditorů v mezinárodním kontextu.

Studie č. 5

Definice a uznání aktiv

Vydáno v srpnu 1995

Tato studie identifikuje a popisuje rozmanitost existujících názorů na to, zda, kdy a jak by měla být určitá aktiva oceněna a vykázána ve veřejném sektoru. Věnuje se a zkoumá:

- definici a uznání aktiv;
- dopad různých účetníchází na definici a uznání aktiv; a
- problematiku spojenou s určitými typy aktiv.

Studie si všímá, že poptávka po službách veřejné správy vzrostla. Tento nárůst poptávky obnáší narůstající soutěž o veřejnosprávní služby, podněcené úrovní vzdělání, komunikací a společenským zájmem o činnost veřejné správy. V důsledku toho je veřejná správa vystavena tlaku spravovat svá aktiva efektivně a účelně. Odpovědnost za efektivnost a účelnost při správě aktiv veřejné správy může být vyjádřena právě prostřednictvím vylepšeného účetního výkaznictví. Vylepšené výkaznictví poskytuje veřejnosti, voleným zástupcům a manažerům základnu pro porozumění. To, následně, podporuje kvalitnější rozhodování a rozdělování aktiv.

Studie č. 6

Zachycování a vykazování závazků

Vydáno v srpnu 1995

Tato studie nabízí pohled veřejného sektoru na definici a uznání závazků. Identifikuje, probírá a zkoumá názory s vlivem na:

- definici a třídění závazků;
- dopad různých účetníchází na zachycování a vykazování závazků
- problematiku spojenou s určitými typy závazků.

Tato studie popisuje rozmanitost existujících názorů na to, zda, kdy a jak by měly být určité závazky oceněny a vykáány. Historicky vzato se veřejná správa zaměřovala na své nesplacené dluhy jako na hlavní měřítko svých závazků a zadluženosti, zejména při vytváření a hodnocení své ekonomické politiky. Veřejná správa však na sebe přebírá různé přísliby a povinnosti, které vyvolávají vznik dalších závazků, jež nejsou veřejnou správou často vykazovány. Nicméně informace o všech dluzích veřejné správy a potenciálních závazcích je důležitá tehdy, pokud se vlády pokouší řídit své peněžní toky a činit kvalifikovaná rozhodnutí o financování budoucích služeb a rozdělení prostředků. I když veřejná správa má podobné závazky jako podnikatelské jednotky, má navíc i další potenciální závazky, jako opakující se přísliby vyplývající ze sociálních programů, záruk a slibů učiněných politiky. Studie rozlišuje závazky, přísliby a podmíněné závazky.

Studie č. 7

Výkaznictví výkonnosti podniků veřejné správy

Vydáno v lednu 1996

Tato studie identifikuje hlavní uživatele informací o výkonnosti, zaobírá se potřebami těchto uživatelů a nastiňuje formy vykazování, které mohou napomoci ke splnění těchto potřeb. Studie se dále zabývá zejména poskytováním informací o výkonnosti podniku (jež pokrývají jak finanční, tak nefinanční aspekty výkonnosti), které, v kontextu s účetní závěrkou pro všeobecné použití, jsou doplňkem informací poskytovaných účetní závěrkou.

Potřebnost této studie je vyvolána skutečností, že finanční standardy samy o sobě ne vždy postačují k podání informace o celkové výkonnosti konkrétní organizace. Orgány veřejného sektoru se mohou lišit od podniků soukromého sektoru jak svými cíly, tak i financováním. Po podnicích veřejné správy se obvykle požaduje provozovat komerční činnost a obvykle mají stejnou právní formu jako podniky soukromého sektoru, přesto se však stává, že kombinace jejich často existující monopolní pozice s politickým prostředím, v němž působí, vede ke skutečnosti, že uživatelé finančních výkazů se mohou méně spoléhat na ukazatele jako je rentabilita vloženého kapitálu. Důsledkem toho je, že skupiny zájímaví se o výkonnost podniků veřejné správy – tj. vlády, zákonodárci, daňoví poplatníci, spotřebitelé – mohou narážet na potíže s tvorbou kvalifikovaných úsudků o efektivnosti a účinnosti podniků veřejné správy.

Podniky veřejné správy nemusí poskytovat služby za podmínek, které by byly blízké konkurenčnímu trhu. Proto ne vždy může být test srovnávací tržní efektivnosti a účinnosti uplatněn. Otázkou proto je, jak formulovat takové výkonnostní ukazatele, které umožní činit úsudky o efektivnosti a účelnosti. Tato studie zvažuje, jak mohou

být takovéto ukazatele konstruovány, a jak nejlépe, ve spojení s těmito ukazateli, vykazovat výkonnost podniků veřejné správy pro ty, jež o tuto výkonnost mají zájem.

Studie č. 8

Vykazující jednotka veřejné správy

Vydáno v červenci 1996

Tato studie bere v úvahu dopady různých přístupů k definici vykazující jednotky veřejné správy a různé techniky sestavení finančních výkazů veřejné správy, vedoucí k dosažení cílů účetního výkaznictví.

Tato studie doplňuje studii č. 1 „Účetní výkaznictví ústředních vlád“, vydanou v březnu 1991, a studii č. 2 „Prvky účetní závěrky ústředních vlád“, vydanou v červenci 1993. Studie č. 8 staví na definicích a pojednáních uvedených ve studiích č. 1 a 2. Stejně jako ve studiích č. 1 a 2, hlavním zaměřením i této studie je účetní výkaznictví ústředních vlád. Nicméně, záležitosti zde projednávané mohou stejně tak nastávat i u ostatních úrovní veřejné správy (státní, provinciální a místní správy).

Přáním je, aby tato studie vedla veřejnou správu ke zkvalitnění účetního výkaznictví a lepší srovnatelnosti finančních výkazů jak v rámci jurisdikce, tak i mezi nimi.

Studie č. 9

Definice a uznání výnosů

Vydáno v prosinci 1996

Tato studie zkoumá pojetí, zásady a potíže spojené s definicemi a uznáváním výnosů ve všeobecně zaměřených účetních závěrkách ústředních vlád a jiných nepodnikatelských jednotek veřejného sektoru. Konkrétně tato studie identifikuje a věnuje se definici a třídění výnosů, otázkám spjatým s určitými druhy výnosů a dopady různých účetních bází na definici a uznání výnosů.

Informace o výnosech je pro uživatele důležitá při posuzování finančního stavu a výkonnosti veřejné správy. Srovnávání výnosů s náklady napomáhá uživatelům hodnotit meziroční vlastní kapitál (to je zda běžné výnosy postačují k pokrytí nákladů na programy a služby poskytnuté v běžném období).

Tato studie rozšiřuje studii č. 1 „Účetní výkaznictví ústředních vlád“, vydanou v březnu 1991, a studii č. 2 „Prvky účetní závěrky ústředních vlád“, vydanou v červenci 1993. Dále doplňuje studii č. 5 „Definice a uznání aktiv“, studii č. 6 „Zachycování a vykazování závazků“ a studii č. 10 „Definice a uznání nákladů/výloh“.

Hlavní zaměření této studie je na účetní závěrku sestavenou pro ústřední vlády a pro jednotky a subjekty jimi zřízené za účelem poskytování zboží, výrobků a služeb a

naplňování vládních cílů. Nicméně, záležitosti zde projednávané mohou stejně tak nastávat i u ostatních úrovní veřejné správy (státní, provinciální a místní správy).

Studie č. 10

Definice a uznání nákladů/výloh¹

Vydáno v prosinci 1996

Tato studie zkoumá pojetí, zásady a potíže spojené s úpravou nákladů/výloh ve všeobecně zaměřených účetních závěrkách veřejné správy a jiných nepodnikatelských jednotek veřejného sektoru.

Veřejná správa je pod rostoucím tlakem požadujícím nikoliv pouze prostředky účinně řídit, ale také prokázat, že toto řízení bylo účinné. K dosažení toho potřebují vlády úplné informace o nákladech/výlohách pro ohodnocení svých výnosových potřeb, proveditelnosti programů a jejich pružnosti.

Tato studie rozšiřuje studii č. 1 „Účetní výkaznictví ústředních vlád“, vydanou v březnu 1991, a studii č. 2 „Prvky účetní závěrky ústředních vlád“, vydanou v červenci 1993. Dále doplňuje studii č. 5 „Definice a uznání aktiv“, studii č. 6 „Zachycování a vykazování závazků“ a studii č. 9 „Definice a uznání výnosů“.

Hlavní zaměření této studie je na účetní závěrku sestavenou pro ústřední vlády a pro jednotky a subjekty jimi zřízené za účelem poskytování zboží, výrobků a služeb a naplňování vládních cílů. Nicméně, záležitosti zde projednávané mohou stejně tak nastávat i u ostatních úrovní veřejné správy (státní, provinciální a místní správy).

¹ [Poznámka překladatele] Pro potřeby této studie je termín “výlohy”, anglicky “expenditures”, použit pro náklady (nikoliv peněžní výdaje) účtované v tzv. modifikované akruální účetní bázi. Podrobnosti viz tato studie (disbursements x expenditures x expenses)

Studie č. 11

Účetní výkaznictví veřejné správy: účetní problematika a postupy

Vydáno v květnu 2000

Tato studie se pokouší napomoci všem úrovním veřejné správy při zjišťování problematiky spojené s účetním výkaznictvím. Ačkoliv některé části této studie se vztahují spíše jen na ústřední vlády, jiné části jsou vhodné pro všechny úrovně veřejné správy.

Tato studie obsahuje detailní popis jak aktuální, tak peněžní báze účetnictví a poskytuje příklady skutečných účetních výkazů sestavovaných při té které bázi. Dokument představuje obvyklý postup v rámci každé účetní báze a uvádí příklady rozdílů v rámci těchtoází. Veřejná správa, která si přeje změnit svou účetní bázi nebo upravit svá účetní pravidla, bude moci tento dokument použít jako zdroj informací o účetní bázi, včetně problematiky účetních pravidel spojených s touto bázi a formátu účetních výkazů sestavených při těchtoází. To může napomoci veřejné správě změnit své účetní báze a podstatně přispět ke zlepšení srovnatelnosti v rámci i mezi účetními výkazy veřejné správy.

Studie č. 12

Pohledy na nákladové účetnictví pro veřejnou správu

Vydáno v září 2000

Tato studie chce pomoci finančním úředníkům a účetním veřejné správy s jejich úsilím o rozvoj a implementaci nákladového účetnictví. Poskytuje vládní pohledy na nákladové účetnictví (které nejsou jinde k získání), nejedná se však o hloubkový výklad předmětu nákladového účetnictví. Tato studie obsahuje následující:

- popisy rozsahu užití nákladového účetnictví ve veřejné správě, nedávný vývoj a vyhlídky pro budoucí růst;
- výklady nákladových konceptů, které jsou relevantní pro různé manažerské cíle;
- diskuse o problematice účetních standardů, jejichž vyjasnění může ovlivnit hodnoty užití při uplatnění nákladového účetnictví;
- popisy, jak by specifické koncepty a postupy mohly být užity při navrhování a implementaci systému nákladového účetnictví;
- věnuje se hlavním tématům důležitým pro vyšší management.

Studie je navržena tak, aby poskytnutím odborného materiálu veřejné správě napomohla vyplnit mezeru existující na toto důležité téma.

Studie č. 13

Správa a řízení ve veřejném sektoru: pohled řídicího orgánu

Vydáno v červenci 2001

Tato studie nastiňuje zásady správy a řízení a jejich aplikace pro jednotky veřejného sektoru. Postupy správy a řízení bude třeba na míru nastavit podle okolností jednotlivých jednotek veřejného sektoru a jurisdikcí, v rámci kterých působí. Protože se jednotky časem vyvíjejí a mění, vzniká řídicímu orgánu potřeba průběžně revidovat a měnit postupy své správy a řízení. Tato studie se snaží poradit, a to definováním společných zásad a doporučení týkajících se správy a řízení jednotek veřejného sektoru v určitých klíčových oblastech. Jejím účelem je zvážit vhodný rámec, který by z pohledu řídicího orgánu napomáhal zajistit náležitou rovnováhu mezi svobodným manažerským vedením, vyvozováním odpovědnosti a legitimními zájmy různých podílníků. Tato studie uvádí společné zásady a doporučení týkající se správy a řízení jednotek veřejného sektoru, s cílem poskytnout jim návod a pomoc při rozvoji nebo přezkoumání jejich postupů správy a řízení tak, aby mohly působit účinněji, efektivněji a transparentněji.

Studie č. 14

Přechod na akruální bázi účetnictví: návod pro vlády a jednotky veřejné správy

Vydáno v dubnu 2002, druhé vydání v prosinci 2003

Tato studie poskytuje pomocný návod těm jednotkám veřejné správy, které zamýšlejí přejít na akruální bázi účetnictví a předkládat účetní výkazy v souladu s akruálními standardy IPSAS.

Je rozdělena do čtyř částí:

Část I se věnuje obecné problematice spojené s přechodem na akruální účetnictví, včetně faktorů ovlivňujících charakter a rychlost přechodu, možností způsobů přechodu a řízení tohoto přechodového procesu. Upozorňuje na důležitost identifikace, navržení a provedení školicích programů a zahrnutí externího auditora do procesu vývoje. Diskutován je také potenciální dopad různých systémů vládnutí a existujícího politického prostředí na proces přechodu.

Část II nastiňuje kroky potřebné k vypracování a schválení účetních metod. Identifikuje také typy problémů, kterým by se mělo věnovat při identifikování ovládaných jednotek pro potřeby sestavování konsolidovaných účetních výkazů.

Část III se zabývá třídami aktiv, závazků, výnosů a nákladů, které se vyskytují u jednotek veřejného sektoru. Ukazuje, jak by tyto prvky měly být definovány, uznány, oceněny a zveřejněny v účetní závěrce pro všeobecné použití. Tato studie popisuje požadavky klíčových standardů IPSAS, a dalších zdrojů příslušných odborných návodů, a druhy úkolů a problémů implementace vyvstávajících při dodržování těchto požadavků.

Část IV se věnuje problémům implementace vystávajících z řady specifických položek, jako jsou např. peníze, nehmotná aktiva, finanční nástroje, závazky vůči zaměstnancům, závazky vzniklé v důsledku povinností sociální politiky, nesměnné výnosy a cizí měny.

Přehled hlavních změn oproti předchozímu vydání Studie č. 14

Publikované standardy IPSAS

Po publikaci prvního vydání Studie č. 14 (vydané v dubnu 2002) byly vydány 3 akruálně založené standardy IPSAS a IPSAS založený na peněžní bázi. Studie č. 14 (druhé vydání) byla aktualizována tak, aby odrážela:

- Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) č. 18, „Vykazování podle segmentů“;
- Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) č. 19, „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“;
- Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) č. 20, „Zveřejnění spřízněných stran“; a
- IPSAS založený na peněžní bázi „Finanční výkaznictví na peněžní bázi účetnictví“.

Aktualizované odkazy a webové stránky

Odkazy a webové stránky byly aktualizovány, aby navazovaly na elektronické adresy použitých pramenů.

Jiné

Studie byla aktualizována také proto, aby odrážela další vývoj:

- IPSASB zřídila dva řídicí výbory pro přípravu Výzvy ke komentování (ITCs) výnosů z nesměnných transakcí (včetně daní a transferů) a zachycování vládních sociálních politik. Obě dvě ITCs byly vydány v lednu 2004; a
- IPSASB vydala zveřejněný návrh ke ztrátě hodnoty aktiv.

Tam, kde se IPSASB nevěnovala nebo nevypracovala návod ke konkrétní problematice, užila studie příklady ze standardů IAS. Studie byla aktualizována, aby odrážela poslední zveřejněné návrhy a standardy publikované IASB.

Příležitostná studie č. 1

Implementace akruálního účetnictví ve veřejné správě: zkušenost Nového Zélandu

Vydáno v říjnu 1994

Veřejný sektor Nového Zélandu prošel významnou reformou na konci 80. a začátku 90. let 20. století. Tato reforma změnila řízení veřejného sektoru ze systému založeného na dodržování podrobných a restriktivních pravidel a rozpočtových limitů na systém výkonnosti a odpovědnosti. Úspěšná implementace těchto reforem si vyžadovala značné úsilí jak na strategické, tak operační úrovni, a vedla k podstatným a rozsáhlým změnám jak v řízení činností veřejného sektoru, tak také ve finančních výsledcích těchto činností. Zkušenost Nového Zélandu ukazuje, že takováto změna je nejenom možná, ale že může být i vysoce úspěšná.

Tato studie se zaměřuje na přechod (hovorově nazývaný migrací) resortů novozélandské vlády z peněžní báze účetnictví k účetnictví akruálnímu a na projekt vytvoření první sady účetních výkazů vlády Nového Zélandu. Tato studie se také pokouší vylíčit hlavní problémy při řízení implementace plného akruálního účetnictví na ústřední vládu. Příspěvek je sepsán z hlediska Úřadu státní pokladny, jenž hrál hlavní roli v tomto přechodu.

Příležitostná studie č. 2

Auditování celovládání účetní závěrky: zkušenost Nového Zélandu

Vydáno v říjnu 1994

Tato studie popisuje úlohu, již hraje Auditorský úřad při vývoji účetní závěrky Koruny. V souladu s vysvětlením role Auditorského úřadu na Novém Zélandu je úloha Auditorského úřadu analyzována z hlediska základních auditorských charakteristik jako je nezávislost, kritéria (konkrétně účetní postupy, jež při neexistenci odpovídajících účetních standardů poskytují věrný a poctivý obraz) a průkaznost. Auditorské a manažerské procesy zapojené do auditu účetní závěrky Koruny – včetně plánování, stanovení hladin významnosti, projektového řízení, instruktáže a školení a podání zprávy – jsou dále popsány. Studie je zakončena poučeními pro jiné země.

Příležitostná studie č. 3

Pohledy na akruální účetnictví

Vydáno 1996

Tato studie informuje čtenáře o řadě pohledů na akruální účetnictví od různých přispěvatelů, kteří mají zkušenost s implementací účetní reformy nebo pozorovali její postup.

IPSASB věří, že podělením se o názory těch, kteří byli zapojeni do užívání akruálního účetní informace pro rozhodovací potřeby, mohou jiní porozumět významu této

formy účetního výkaznictví pro svou vlastní veřejnou správu i další jednotky veřejného sektoru.

IPSASB tak učinila úmyslně, aby získala názory široké řady lidí s celou řadou odborností. IPSASB měla také v úmyslu zaměřit se na lidi, kteří mají zkušenost s měnícími se informačními výstupy. Příspěvateli do tohoto příspěvku jsou politici, ekonomové, akademici, vedoucí pracovníci a účetní.

Příležitostná studie č. 4

Delegování veřejných služeb ve Francii: originální metoda veřejného spravování: delegovaná veřejná služba

Vydáno v září 2001

Služby veřejné správy mohou být poskytovány různými způsoby. Obvykle jsou poskytovány přímo agenturami veřejné správy. V některých případech mohou být smluvně přeneseny na jednotky soukromého sektoru, aby za dohodnutých podmínek tuto veřejnou službu poskytovaly.

O veřejné službě je možné říci, že je „delegovaná“. Takovéto delegace nastávají, na úrovni orgánu samosprávy, v různých oblastech jako je rozvod vody, hospodaření s odpady a vytápění. Delegace jsou předmětem speciálních pravidel, jedná se o smluvní ujednání, která vyvažují zájmy delegujícího orgánu a soukromého podniku zodpovědného za poskytování služby. Příklady spolupracujících ujednání tohoto typu se nacházejí i v jiných zemích (např. Austrálie, Kanada a Nový Zéland). Tento příspěvek popisuje specifický rámec navržený ve Francii k řízení vztahu mezi uvedenými stranami a k zajištění požadované míry informací a vyvozování odpovědnosti.

Příležitostná studie č. 5

Účetnictví o prostředcích: rámec vydávání účetních standardů pro ústřední úroveň vládního sektoru Spojeného království

Vydáno v červnu 2002

Nároky kladené na ty, kteří přecházejí na akruální bázi, mohou být odrazující. Jurisdikcím proto může pomoci, jestliže se dozvědí o problémech, předvídaných i nepředvídaných, které vyvstaly v jurisdikcích přecházejících na akruální bázi, a o tom, jak byly tyto potíže řešeny.

Tato studie se věnuje zkušenostem Spojeného království, které se v roce 1995 rozhodlo přejít na akruální sestavování rozpočtu i akruální účetní výkaznictví. Vyzdvihuje některé základní argumenty, jež ovlivňují rozhodnutí o zavedení akruálního systému, a to nejenom pro účetní výkaznictví, ale i sestavování rozpočtu. Dále také zařazuje akruálně založené sestavování rozpočtu a výkaznictví do širšího kontextu výkonnostního managementu. Studie zejména zvažuje, jak se Spojené království ujal úkolu budování infrastruktury pro akruální účetnictví a sestavování

rozpočtu formou rámce pro vydávání standardů a oficiálního manuálu účetních pravidel, zásad a postupů.

Příležitostná studie č. 6

Modernizace účetnictví veřejné správy ve Francii: současná situace, potíže, vyhlídky

Vydáno v lednu 2003

Tato studie popisuje v současnosti probíhající proces modernizace účetního systému francouzské veřejné správy. Studie je rozčleněna do tří částí:

Současný stav účetních postupů veřejného sektoru. Tato část ukazuje současnou praxi. Objasňuje, že ústřední vláda, státní organizace, samospráva a fondy sociálního zabezpečení nedodržují stejné účetní a rozpočtové postupy. Nicméně, probíhající reforma účetnictví centrální vlády povede k přijetí jednotných zásad (včetně věrohodného zobrazení a požadavku na podání „věrného a poctivého“ obrazu účtů veřejné správy) a metod (akruální účetnictví), jež francouzské a zahraniční společnosti uplatňují každý den ve svých účetních systémech.

Přechod na akruální účetnictví: cíl blízké budoucnosti. Tato část popisuje důsledky nového ústavního zákona 2001 o zákonech o státním rozpočtu (známého jako nová rozpočtová ústava) na účetní systém veřejné správy. Zákony o státním rozpočtu jasně rozlišují mezi akruálním účetnictvím a určením rozpočtových prostředků parlamentem. Ve Francii bude uplatňován duální systém: státní rozpočet (určení) je a nadále bude vyjádřen (a vykonáván) na modifikované peněžní bázi, zatímco Celkový účet správy financí (CGAF) (rozvaha a výkaz výnosů a nákladů) bude vyjádřen na akruální bázi. CGAFs (*Compte général de l'administration des Finances*) představují účetní závěrku ústřední vlády.

Akce: pokrok do dnešního dne a budoucí vývoj. Tato část sleduje pokrok učiněný v prezentaci CGAF od roku 1999. Představuje popis kroků učiněných pro rozvoj a implementaci akruálního účetnictví, včetně vývoje informačního systému.

Příležitostná studie č. 7

Účetní systém veřejné správy Argentiny

Vydáno v lednu 2004

Tato studie uvádí pozadí rozvoje účetní profese v Argentině a jejího vlivu na veřejný sektor. Dále také podává přehled vývoje účetnictví veřejného sektoru v Argentině od vzniku Argentinské konfederace.

Ve veřejném sektoru Argentiny byla peněžní báze účetnictví zavedena v roce 1859. V roce 1947 byla účetní závěrka upravena tak, aby obsahovala i náklady uznané na právně-závazkové bázi. Příspěvek ukazuje slabé stránky účetního systému veřejné správy, které vedly k pozdější veřejnosprávní reformě finanční správy a následně k přijetí akruálního účetnictví v roce 1993.

Studie popisuje obtíže a problémy, jež vystaly jako součást reformního procesu během sběru dat a při jeho uskutečňování a rozvoji. Dále také poznamenává, že tato reforma pozitivně zapůsobila na veřejnosprávní finanční správu, a to včetně zlepšení efektivnosti a účinnosti veřejného spravování, a že přinesla přesnější informace vhodné pro tvorbu politických rozhodnutí.

Na závěr studie nastiňuje předvídané budoucí vývoje účetního systému veřejné správy. Ty obsahují zlepšení manažerského účetnictví ve veřejném sektoru a posílení jeho rozhodovací úlohy, konsolidování všech jednotek veřejného sektoru, vytvoření souvislého školicího programu pro zaměstnance veřejného sektoru a harmonizování všeobecně uznávaných účetních zásad veřejného sektoru Argentiny s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor (IPSAS).

Informační příspěvek

Cesta k aktuálnímu účetnictví ve Spojených státech amerických

Vydáno v březnu 2006

Tento informační příspěvek rozebírá zkušenosti Spojených států amerických s přechodem k aktuálnímu účetnictví. Popisuje vývoj administrativních opatření souvisejících s vydáváním standardů v posledních sedmdesáti letech, a to na municipální (místní), státní i federální úrovni USA, a zdůrazňuje hlavní faktory, které formovaly strukturu vydávání standardů. Podává také detailní přehled o přechodu na aktuální účetnictví ze strany municipalit a států USA, o standardech vydaných Vládní radou pro účetní standardy (Government Accounting Standards Board), jež mají vést a podpořit tento přechod, a identifikuje hlavní milníky v procesu přechodu.

Vybraný přehled literatury k účetnictví a auditu veřejného sektoru

Vydáno v lednu 1993

IPSASB vydala Vybraný přehled literatury k účetnictví a auditu veřejného sektoru, aby rozvojovým a koordinačním programům pomohla podpořit vzdělávání a výzkum, a aby povzbudila a usnadnila výměnu informací mezi členskými organizacemi a dalšími zainteresovanými stranami. Přehled literatury byl navržen tak, aby obsahoval všechny závazné i nezávazné materiály k účetnictví a auditu veřejného sektoru, vydané orgány vydávajícími standardy a nejvyššími kontrolními institucemi.

Seznamy publikací obsažených v přehledu literatury byly poskytnuty samotnými organizacemi a od 30. června 1992 jsou průběžně aktualizovány.

ETIKA

OBSAH

	Strana
Etický kodex pro auditory/účetní znalce	1105

Pro podrobnější informace o Mezinárodní radě pro etické standardy pro auditory/účetní znalce (IESBA), vývoji a zveřejněných návrzích, navštivte internetové stránky IESBA <http://www.ifac.org/>.

ETICKÝ KODEX PRO AUDITORY/ÚČETNÍ ZNALCE ♦

OBSAH

	Strana
PŘEDMLUVA	1107
ČÁST A: OBECNÁ PLATNOST KODEXU	1108
100 Úvod a základní principy	1109
110 Bezúhonnost	1115
120 Objektivita	1116
130 Odborná způsobilost a řádná péče	1117
140 Důvěrný charakter informací	1118
150 Profesionální jednání	1120
ČÁST B: AUDITOŘI	1121
200 Úvod	1122
210 Získávání zakázek	1127
220 Konflikty zájmů	1130
230 Stanoviska dalších stran	1132
240 Honoráře a ostatní způsoby odměňování	1133
250 Propagace služeb	1135
260 Dary a pohostinnost	1136
270 Správa klientských aktiv	1137
280 Objektivita při poskytování všech služeb	1138
290 Nezávislost při ověřování	1139
ČÁST C: ÚČETNÍ ZNALCI	1195
300 Úvod	1196
310 Možné konflikty	1200

♦ Kodex byl vydán v červnu 2005 a nabyl účinnosti 30. června 2006. Odstavce 290.1 – 290.13 a 290.27 – 290.47 se použijí na ověřovací zakázky, kdy zpráva o ověření je datována k 30. červnu 2006 nebo později. Odstavce 290.14 – 290.26, které byly vydány v červenci 2006, se použijí pro ověřovací zakázky, kdy zpráva o ověření je datována k 31. prosinci 2008 nebo později.

ETICKÝ KODEX PRO AUDITORY/ÚČETNÍ ZNALCE

320	Příprava a vykazování informací	1202
330	Zajištění potřebné kvalifikace	1204
340	Finanční podíly	1205
350	Stimuly a přesvědčování	1207
	DEFINICE	1209
	DATUM ÚČINNOSTI	1214

PŘEDMLUVA

Posláním mezinárodní federace účetních (IFAC) jak je uvedeno v její zřizovací listině, je „celosvětový rozvoj a posilování účetní profese používající harmonizované standardy s cílem poskytovat trvale vysoce kvalitní služby ve veřejném zájmu“. S cílem zajistit toto poslání Rada IFAC ustanovila Radu pro etické standardy účetních, jejímž cílem je vytvářet a vydávat ve své kompetenci vysoce kvalitní etické standardy a další stanoviska k využití auditory/účetními znalci celosvětově.

Tento *Etický kodex pro auditory a účetní znalce* stanoví etické požadavky pro auditory/účetní znalce. Členské organizace IFAC nesmí uplatňovat méně přísné standardy než ty, které jsou uváděny v Kodexu. Nicméně, pokud členská organizace nebo firma ze zákonných nebo regulatorních důvodů nemůže dodržovat některá ustanovení Kodexu, měla by zajistit kompatibilitu se všemi ostatními částmi Kodexu.

Některé legislativy mohou mít požadavky a postupy, které jsou odlišné od tohoto Kodexu. Auditóři/účetní znalci si musí být vědomi těchto rozdílů a musí dodržovat vždy ty přísnější požadavky, pokud to zákon nebo regulatorní opatření nezakazují.

ČÁST A—OBECNÁ PLATNOST KODEXU

	Strana
Sekce 100 Úvod a základní principy	1109
Sekce 110 Bezúhonnost	1115
Sekce 120 Objektivita	1116
Sekce 130 Odborná způsobilost a řádná péče	1117
Sekce 140 Důvěrný charakter informací	1118
Sekce 150 Profesionální jednání	1120

SEKCE 100

Úvod a základní principy

- 100.1 Význačným znakem účetní profese je převzetí odpovědnosti jednat ve veřejném zájmu. Proto ani odpovědností **auditora/účetního znalce*** není pouze uspokojování potřeb individuálního klienta nebo zaměstnavatele. Tím, že jedná ve veřejném zájmu, musí auditor/účetní znalec splňovat a dodržovat etické požadavky tohoto Kodexu.
- 100.2 Kodex je tvořen 3 částmi. Část A uvádí základní principy etického chování pro auditora/účetního znalce a stanoví koncepční rámec k použití základních etických principů. Od auditora/účetního znalce se vyžaduje používání koncepčního rámce při identifikaci hrozeb ohrožujících dodržování základních principů, vyhodnocení významnosti těchto hrozeb a v případě, že jsou tyto hrozby vyhodnoceny jinak než **zcela zřejmě nevýznamné*** přijetí opatření k jejich eliminaci na takovou úroveň, aby dodržování základních principů nebylo ohroženo.
- 100.3 Části B a C ukazují, jakým způsobem použít koncepční rámec ve specifických situacích. Poskytují příklady zabezpečovacích prvků, které lze přijímat s cílem eliminovat existující hrozby a zajistit dodržování základních principů. Poskytují také příklady situací, kdy nelze přijmout opatření k eliminaci hrozeb a následně je nutné se aktivitám nebo vztahům vytvářejícím takové hrozby vyhnout. Část B se týká **auditorů***, část C se týká **účetních znalců***. Za určitých okolností mohou též auditori sledat postupy uvedené v části C jako relevantní.

Základní principy

- 100.4 Auditor/účetní znalec je povinen dodržovat následující základní principy:
- (a) *Bezúhonnost*
- Auditor/účetní znalec musí být upřímný a čestný ve všech odborných a obchodních vztazích.

* viz definice

(b) *Objektivita*

Auditor/účetní znalec nesmí dovolit, aby předsudky, zaujatost nebo střet zájmů převážily nad profesním a odborným uvažováním.

(c) *Odborná způsobilost a řádná péče*

Auditor/účetní znalec je povinen své odborné znalosti a dovednosti neustále udržovat na úrovni potřebné k tomu, aby klientovi nebo zaměstnavateli mohl poskytovat vysoce kvalifikované odborné služby s uplatněním nejnovějších poznatků v účetní praxi, legislativě a technických postupech. Auditor/účetní znalec musí při poskytování **odborných služeb*** postupovat odpovědně a v souladu s technickými a profesními standardy.

(d) *Důvěrný charakter informací*

Auditor/účetní znalec musí zachovávat mlčenlivost o informacích získaných při poskytování odborných služeb a žádné takové informace nesmí použít ani nikomu sdělit, jestliže k tomu nemá náležitě konkrétní oprávnění nebo jestliže k tomu nemá právo či povinnost podle zákona nebo podle profesních předpisů. Důvěrná informace získaná při poskytování odborných služeb a v rámci profesního jednání nesmí být použita pro osobní užitek auditora/účetního znalce nebo třetí strany.

(e) *Profesionální jednání*

Auditor/účetní znalec musí dodržovat příslušné zákony a principy a musí se vyhnout jakémukoliv jednání, které diskredituje profesi.

Každý z těchto základních principů je podrobněji diskutován v sekcích 110 - 150.

Uplatňování koncepčního rámce

- 100.5 Podmínky, ve kterých auditoři/účetní znalci pracují, umožňují vznik různých situací, které mohou ohrožovat dodržování základních principů. Je nemožné definovat každou situaci, která vytváří takové hrozby a definovat postupy k jejich eliminaci. Navíc, typ zakázky a zadání se mohou lišit a tudíž různé hrozby mohou vzniknout, a ty si vyžadují použití různých zabezpečovacích prvků k eliminaci hrozeb. Koncepční rámec, který vyžaduje, aby auditor/účetní znalec identifikoval, vyhodnotil a vyřešil ohrožení porušení základních principů, spíše než dodržoval specifická pravidla, která se mohou různit, je proto veřejným zájmem. Tento Kodex poskytuje auditorovi/účetnímu znalci rámec k identifikaci,

* viz definice

vyhodnocení a dalšímu postupu ve vztahu k hrozbám ohrožujícím dodržení základních principů. Pokud nejsou identifikované hrozby zcela zřejmě nevýznamné, auditor/účetní znalec musí, kde je to možné, aplikovat zabezpečovací prvky k eliminaci hrozeb nebo je snížit na přijatelnou úroveň, aby dodržení základních principů nebylo ohroženo.

- 100.6 Auditor/účetní znalec má povinnost vyhodnotit jakékoliv ohrožení základních principů ve všech případech, kdy se o nich dozví nebo lze předpokládat, že se dozvěděl o skutečnostech, které by dodržení základních principů mohly ohrozit.
- 100.7 Auditor/účetní znalec musí brát do úvahy kvalitativní i kvantitativní faktory při vyhodnocování významnosti ohrožení. Pokud auditor/účetní znalec nemůže uplatnit potřebné zabezpečovací prvky, pak by měl odmítnout/přerušit práci na zakázce, nebo v případě auditora se vzdát klienta, v případě účetního znalce ukončit vztah se zaměstnavatelem.
- 100.8 Auditor/účetní znalec může neúmyslně porušit ustanovení tohoto Kodexu. Takové neúmyslné porušení v závislosti na povaze a významnosti záležitosti nemusí znamenat porušení základních principů za předpokladu, že jakmile je porušení zjištěno, je okamžitě napraveno a jsou uplatněny potřebné zabezpečovací prvky.
- 100.9 Části B a C tohoto Kodexu zahrnují příklady, jejichž cílem je ilustrovat, jak se má uplatňovat koncepční postup. Cílem těchto příkladů není, a ani by tak neměly být interpretovány, úplný výčet podmínek, které mohou vést k ohrožení dodržení základních principů ze strany auditora/účetního znalce. Proto ani není dostačující, aby auditor/účetní znalec pouze postupoval v souladu s uvedenými příklady, spíše by tento rámec měl být použit auditorem/účetním znalcem ve specifických podmínkách, do nichž se může dostat.

Hrozby a zabezpečovací prvky

- 100.10 Dodržování základních principů může být ohroženo z různých důvodů. Mnoho hrozeb spadá do následujících kategorií:
- (a) hrozba vlastní zainteresovanosti nastává, když auditor/účetní znalec nebo nejbližší nebo **blízký rodinný příslušník*** může mít prospěch z finančního podílu u klienta nebo existuje-li jiný konflikt zájmů podobného rázu;
 - (b) hrozba prověrky po sobě samém nastává, jestliže předchází závěr je potřebné znovu prověřit, a toto prověření provádí auditor/účetní znalec odpovědný za původní závěr;

* viz definice

- (c) hrozba protekčního vztahu nastává, jestliže auditor/účetní znalec podporuje názor nebo stanovisko natolik, že jeho objektivita může být zpochybněna;
- (d) hrozba spřízněnosti nastává, jestliže auditor/účetní znalec v důsledku blízkého vztahu s klientem se stane příliš nakloněn zájmu zúčastněných; a
- (e) hrozba vydíratelnosti nastává, když auditor/účetní znalec je odrazován od toho, aby postupoval objektivně hrozbami ať již skutečnými nebo naznačovanými.

Části B a C tohoto Kodexu uvádějí situace, které mohou vést ke vzniku takových hrozeb pro auditory a účetní znalce. Auditóři mohou též doporučení v části C využít za určitých podmínek.

- 100.11 Zabezpečovací prvky, které mohou eliminovat nebo snížit takové hrozby na přijatelnou úroveň, se člení do dvou kategorií:
- (a) zabezpečovací prvky připravené profesními orgány, legislativou nebo regulaturními orgány; a
 - (b) Zabezpečovací prvky v rámci pracovního prostředí.
- 100.12 Zabezpečovací prvky připravené profesními orgány, legislativou nebo regulaturními orgány zahrnují mimo jiné:
- požadavky na vzdělání, profesní přípravu a zkušenost při vstupu do profese;
 - požadavky na trvalý profesní rozvoj;
 - požadavky a pravidla na správu a řízení;
 - profesní standardy;
 - sledování uplatňování zabezpečovacích prvků a disciplinární procedury uplatňované profesními a regulaturními orgány;
 - externí prověrka vydaných zpráv, stanovisek nebo informací poskytnutých auditorem/účetním znalcem, které je prováděno třetí stranou, jež je k tomu oprávněna.
- 100.13 V částech B a C Kodexu jsou diskutovány zabezpečovací prvky v pracovním prostředí auditorů a účetních znalců.
- 100.14 Některé zabezpečovací prvky mohou zvýšit pravděpodobnost zjištění nebo odhalení neetického chování. Takové zabezpečovací prvky, které mohou být vytvářeny profesí účetních, legislativními, regulaturními orgány nebo zaměstnavateli, zahrnují mimo jiné:
- efektivní, veřejně publikovaný systém nakládání se stížnostmi vypracovaný zaměstnavatelem, profesním orgánem nebo

regulátorem, který umožňuje kolegům, zaměstnancům a veřejnosti upozornit na neprofesionální nebo neetické chování;

- jednoznačně definované požadavky na oznamování porušení dodržování etických požadavků.

100.15 Jaké zabezpečovací prvky jsou uplatněny, záleží na podmínkách. Auditor/účetní znalec musí použít svůj profesionální úsudek při posouzení co by dostatečně informovaná třetí strana znala všech potřebných informací včetně existujících hrozeb a případných zabezpečovacích prvků, mohla považovat za neakceptovatelné.

Řešení etických konfliktů

100.16 Při hodnocení dodržování základních principů, auditor/účetní znalec může být požádán, aby vyřešil konflikt ve vztahu k aplikaci základních principů.

100.17 Při zahájení řešení konfliktů ať formálním nebo neformálním způsobem, auditor/účetní znalec musí vždy jednotlivě i v kontextu uvážit:

- relevantní skutečnosti;
- o jaký etický problém se jedná;
- základní principy vztahující se k tomuto problému;
- stávající interní procedury; a
- alternativní možnosti řešení.

Po posouzení těchto faktorů musí auditor/účetní znalec určit postup prací v souladu s identifikovaným základním principem. Auditor/účetní znalec musí též posoudit dopady zvoleného postupu. Pokud záležitost zůstává nevyřešena, auditor/účetní znalec musí konzultovat záležitost s příslušnými osobami ve **firmě*** nebo zaměstnávající organizaci s cílem nalézt podporu při řešení.

100.18 Pokud při řešení vzniká konflikt s nebo v rámci organizace, auditor/účetní znalec musí zvážit zapojení těch, kteří odpovídají za správu a řízení jako např. představenstvo nebo Výbor pro audit.

100.19 Je v nejlepším zájmu auditora/účetního znalce, aby zdokumentoval podstatu problému a detaily diskusí a rozhodnutí ve vztahu k identifikovanému problému.

100.20 Pokud významný konflikt nemůže být vyřešen, auditor/účetní znalec může požádat o odbornou radu příslušný profesní orgán nebo právní zástupce a tak získat doporučení k řešení etického problému bez toho, aby byl porušen důvěrný charakter informací. Například auditor/účetní znalec může objevit zpronevěru, jejíž oznámení by mohlo porušit zásadu

respektování důvěrného charakteru informací. Auditor/účetní znalec musí zvážit získání právního názoru, zda je povinen toto oznámit.

- 100.21 Pokud, po vyčerpání všech možností, etický problém zůstává nevyřešen, auditor/účetní znalec se musí, pokud to je možné, distancovat od záležitosti, která vede ke vzniku konfliktu. Auditor/účetní znalec může učinit závěr, že za dané situace je vhodné nepokračovat jako člen **týmu zakázky*** nebo účasti na specifické zakázce nebo současně s tím ukončit vztah s firmou nebo zaměstnavatelem.

* viz definice

SEKCE 110

Bezúhonnost

- 110.1 Princip bezúhonnosti stanoví závazek všem auditorům/účetním znalcům být poctiví a čestní ve všech profesních a odborných jednáních. Bezúhonnost též předpokládá nestranné zacházení a pravdomluvnost.
- 110.2 Jméno auditora/účetního znalce nesmí být spojováno s výroky, zprávami a informacemi, o nichž se domnívá, že tyto informace:
- (a) obsahují významně nesprávné nebo zavádějící informace;
 - (b) obsahují výkazy nebo informace připravené nedbale; nebo
 - (c) postrádají nebo zastírají informace, které mají být uváděny, a takové opomenutí nebo nejasnost mohou být zavádějící.
- 110.3 Auditor/účetní znalec nebude postupovat v rozporu s odst. 110.2 pokud auditor/účetní znalec vydá výrok s výhradou ve vztahu k záležitosti uváděné v odstavci 110.2.

SEKCE 120

Objektivita

- 120.1 Princip objektivity ukládá auditorovi/účetnímu znalci povinnost nedělat kompromisy ve svém profesionálním a odborném úsudku z důvodu zaujatosti, konfliktu zájmů nebo přílišného ovlivňování dalšími osobami.
- 120.2 Auditor/účetní znalec se může dostat do situací, které ohrožují jeho objektivitu. Je nepraktické definovat a popsat všechny takové situace. Vztahům, které vedou k zaujatosti nebo příliš ovlivňují odborné posouzení, se musí auditor/účetní znalec vyhnout.

SEKCE 130**Odborná způsobilost a řádná péče**

- 130.1 Princip odborné způsobilosti a řádné péče vyžaduje od auditorů/účetních znalců dodržování těchto závazků:
- (a) udržovat si odborné znalosti a dovednosti na požadované úrovni tak, aby bylo zajištěno, že klienti nebo zaměstnavatel obdrží kvalifikovanou odbornou službu; a
 - (b) jednat pečlivě v souladu s používanými technickými a odbornými znalostmi při poskytování odborných služeb.
- 130.2 Poskytování kvalifikovaných odborných služeb vyžaduje používání rozumného úsudku při aplikaci odborných znalostí a zkušeností. Schopnost poskytnout odborné služby může být rozdělena do dvou kategorií:
- (a) získání odborné způsobilosti; a
 - (b) udržování odborné způsobilosti.
- 130.3 Udržování odborné způsobilosti vyžaduje průběžné studium a pochopení příslušených nových technicko-odborných a profesních novinek. Průběžný odborný růst rozvíjí a udržuje schopnosti, které umožní auditorovi/účetnímu znalci poskytovat kvalitní služby v rámci svého profesního působení.
- 130.4 Pečlivé jednání zahrnuje schopnost jednat v souladu s požadavky zakázky důkladně, řádně a v určeném čase.
- 130.5 Auditor/účetní znalec se musí ujistit, že ti, kteří jsou mu podřízeni, absolvují potřebnou profesní přípravu a jejich práce je prověřována.
- 130.6 V případě nutnosti musí auditor/účetní znalec upozornit klienta, zaměstnavatele nebo ostatní uživatele jeho služeb na možná omezení v rámci poskytovaných služeb tak, aby nedošlo k mylné interpretaci jeho závěrů.

SEKCE 140

Důvěrný charakter informací

- 140.1 Princip důvěrného charakteru informací stanoví auditorovi/účetnímu znalci povinnost:
- (a) neuvádět mimo firmu nebo zaměstnavatelskou organizace důvěrné informace získané v rámci poskytování odborných a obdobných služeb, pokud k tomu není oprávněn nebo pokud takový postup není vyžadován právními nebo profesními předpisy; a
 - (b) nepoužívat důvěrnou informaci získanou při poskytování odborných služeb k osobní výhodě nebo pro potřeby třetích stran.
- 140.2 Auditor/účetní znalec musí dodržovat principy důvěrného charakteru informací i mimo pracovní prostředí. Auditor/účetní znalec si musí být vědom možnosti neúmyslného prozrazení informací zejména v dlouhodobých vztazích k obchodním společníkům a ve vztazích k **nejbližším rodinným příslušníkům***.
- 140.3 Auditor/účetní znalec musí též považovat za důvěrné informace získané od možného klienta nebo budoucího zaměstnavatele.
- 140.4 Auditor/účetní znalec musí mít též na paměti potřebu udržet důvěrný charakter informací v rámci firmy nebo organizace zaměstnavatele.
- 140.5 Auditor/účetní znalec musí podniknout potřebné kroky, aby se ujistil, že jemu podléhající pracovníci a ti, kteří poskytli důvěrné informace, jsou si vědomi povinnosti auditora/účetního znalce zachovat důvěrný charakter informací.
- 140.6 Povinnost zachovat důvěrný charakter informací trvá i po ukončení smluvního vztahu mezi auditorem/účetním znalcem a klientem nebo zaměstnavatelem. Pokud auditor/účetní znalec mění zaměstnání nebo získá nového klienta, může použít již dříve získané zkušenosti. Nicméně auditor/účetní znalec v této souvislosti nesmí použít nebo zveřejnit jakoukoliv důvěrnou informaci získanou v rámci poskytování odborných služeb.
- 140.7 Dále jsou uvedeny podmínky, kdy auditoři/účetní znalci jsou nebo mohou být žádáni, aby zveřejnili důvěrnou informaci nebo kdy takové zveřejnění je vhodné:
- (a) zveřejnění vyplývá ze zákona a je schváleno klientem nebo zaměstnavatelem;
 - (b) zveřejnění vyplývá ze zákona, například:

* viz definice

- (i) příprava dokumentů nebo získání evidence pro potřeby soudního projednání; nebo
- (ii) zveřejnění zjištěných porušení zákona příslušným orgánům;
a
- (c) existuje profesní povinnost nebo požadavek ke zveřejnění, který není zakázán legislativou:
 - (i) v rámci prověrky kvality práce členské organizace nebo profesního sdružení;
 - (ii) odpověď na dotaz nebo šetření vznesený členskou organizací nebo profesním sdružením;
 - (iii) potřeba hájit profesní zájmy auditora/účetního znalce v soudní při; nebo
 - (iv) dodržování technických standardů a etických požadavků.

140.8 Při rozhodování zda zveřejnit důvěrnou informaci auditor/účetní znalec musí posoudit následující skutečnosti:

- (a) zda zájmy všech zúčastněných stran, včetně dalších stran, jejichž zájmy mohou být ovlivněny, budou ohroženy, pokud klient nebo zaměstnavatel souhlasí se zveřejněním informace auditorem/účetním znalcem;
- (b) zda všechny potřebné informace jsou známy a prověřeny potřebným způsobem; pokud informace obsahují neověřená fakta, neúplné informace nebo neprokázané závěry, musí se použít odborný úsudek jaký rozsah zveřejnění použít a zda vůbec připadá v úvahu; a
- (c) očekávaný způsob zveřejnění včetně očekávaných příjemců; auditor/účetní znalec se musí ujistit o tom, že strany, kterým je zjištění adresováno, jsou těmi, jimž by toto zveřejnění mělo být poskytnuto.

SEKCE 150

Profesionální jednání

- 150.1 Princip profesionálního jednání vyžaduje od auditora/účetního znalce dodržování všech příslušných zákonů a regulatorních požadavků tak, aby se vyhnul jednání, které by mohlo diskreditovat profesi. To zahrnuje i aktivity, o nichž by se mohla dostatečně informovaná třetí strana znala souvisejících faktů domnívat, že negativně ovlivňují dobré jméno profese.
- 150.2 V rámci marketinku a propagace své práce, auditor/účetní znalec musí zajistit, aby nebylo ohroženo dobré jméno profese. Auditor/účetní znalec musí být čestný a upřímný a nesmí:
- (a) nepřiměřeně vyzvedávat typ služeb, které je schopen nabídnout, dosaženou úroveň odborné kvalifikace nebo získaných zkušeností; nebo
 - (b) posměšně komentovat práci druhých nebo provádět v té souvislosti neadekvátní porovnání.

ČÁST B—AUDITOŘI

	Strana
Sekce 200 Úvod	1122
Sekce 210 Získávání zakázek	1127
Sekce 220 Konflikty zájmů	1130
Sekce 230 Stanoviska dalších stran	1132
Sekce 240 Honoráře a ostatní způsoby odměňování	1133
Sekce 250 Marketing Propagace služeb	1135
Sekce 260 Dary a pohostinnost	1136
Sekce 270 Správa clientských aktiv	1137
Sekce 280 Objektivita při poskytování všech služeb	1138
Sekce 290 Nezávislost při ověřování	1139

SEKCE 200

Úvod

- 200.1 Tato část Kodexu ukazuje, jakým způsobem mají auditoři používat koncepční rámec uvedený v části A. Příklady v následujících částech nejsou a ani nemohou být interpretovány jako úplný seznam situací, v nichž se může auditor ocitnout a v rámci kterých vznikají hrozby ohrožující dodržení základních principů. Proto ani není dostatečné, aby auditor postupoval jen dle těchto případů, spíše tyto případy jsou příkladem jak uplatnit rámec ve specifických situacích.
- 200.2 Auditor se nesmí účastnit žádných podnikatelských aktivit nebo přijímat zaměstnání, které ohrožují nebo mohou ohrozit bezúhonnost, objektivitu a dobrou pověst profese a ve svých důsledcích jsou neslučitelné s poskytováním odborných služeb.

Hrozby a zabezpečovací prvky

- 200.3 Dodržování základních principů může být ohroženo v řadě případů. Mnoho hrozeb a rizik spadá do následujících kategorií:
- (a) vlastní zainteresanost;
 - (b) prověrka po sobě samém;
 - (c) protekční vztah;
 - (d) spřízněnost; a
 - (e) vydíratelnost.

Tyto hrozby jsou diskutovány v části A Kodexu.

Povaha a významnost těchto hrozeb se mohou lišit v návaznosti na to, zda se vztahují na **auditorského klienta*** nebo na **klienta, u něhož se provádí ověřování** * nebo na klienta, u něhož se žádný typ ověřování neprovádí.

- 200.4 Příklady situací, které mohou vést k hrozbě vlastní zainteresanosti pro auditora zahrnují, ale neomezují se pouze na:
- **finanční podíl** * u klienta nebo držení finančního podílu společně s klientem;
 - přílišná závist na celkových honorářích od klienta;
 - existence těsného obchodního vztahu s klientem;
 - obava z možné ztráty klienta;
 - potenciální možnost získat u klienta zaměstnání;

* viz definice

- existence **podmíněných honorářů*** ve vztahu k **ověřovací zakázce**;
 - přijatá/poskytnutá půjčka ve vztahu ke klientovi nebo jeho vedoucím představitelům.
- 200.5 Příklady situací, které mohou vést k hrozbě prověrky po sobě samém zahrnují, ale neomezuji se pouze na:
- nalezení významné chyby v rámci prověrky práce auditora;
 - vyjadřování se k činnosti informačních systémů v návaznosti na předchozí účast na jejich návrhu nebo zavádění;
 - podíl na přípravě dat použitých k přípravě informací, které jsou předmětem zakázky;
 - člen **týmu provádějícího ověřování*** je nebo nedávno byl **vedoucím představitelem nebo funkcionářem*** klienta;
 - člen týmu provádějícího ověřování je nebo nedávno byl v pozici, ze které mohl významně ovlivňovat předmět zakázky;
 - poskytování služeb klientovi, které má přímý vliv na předmět zakázky ověřování.
- 200.6 Příklady, které mohou vést k hrozbě protekčního vztahu zahrnují, ale neomezuji se pouze na:
- propagace akcií klienta, který je subjektem registrovaným na veřejném trhu, u něhož se provádí audit účetní závěrky;
 - obhajování klienta, u něhož se provádí ověřování, v soudním řízení nebo při řešení sporu s třetími stranami.
- 200.7 Příklady, které mohou vést k hrozbě spřízněnosti, zahrnují, ale neomezuji se pouze na:
- člen týmu na zakázce má blízkého nebo nejbližšího rodinného příslušníka, který je vedoucím představitelem nebo funkcionářem klienta;
 - člen týmu na zakázce má blízkého nebo nejbližšího rodinného příslušníka u klienta na pozici, ze které může významně ovlivňovat předmět zakázky;
 - dřívější partner firmy je u klienta, u něhož se provádí zakázka na pozici, ze které může významně ovlivňovat předmět zakázky;

* viz definice

- přijetí darů nebo přednostního jednání ze strany klienta, pokud takto poskytnutá hodnota není zcela zřejmě nevýznamná;
 - dlouhodobá spolupráce vedoucího člena týmu s klientem, u něhož se provádí ověřování.
- 200.8 Příklady, které mohou vést k hrozbě vydíratelnosti zahrnují, ale neomezují se pouze na:
- hrozbu propuštění nebo nahrazení ve vztahu ke klientské zakázce;
 - hrozbu soudního projednávání;
 - hrozbu neadekvátního snížení rozsahu prací s cílem snížit rozsah honoráře.
- 200.9 Auditor též může zjistit, že v rámci specifických okolností se mohou objevit další rizika ohrožující dodržení základních principů. Takové specifické hrozby nemohou být pochopitelně kategorizovány. Jak v obchodních tak i odborných vztazích si musí být auditor vědom možnosti vzniku takových situací a hrozeb.
- 200.10 Zabezpečovací prvky, které mohou eliminovat případně snížit hrozby na přijatelnou úroveň se dělí do dvou kategorií:
- (a) zabezpečovací prvky vytvořené v rámci profese, stanovené legislativou či jinými platnými principy; a
 - (b) zabezpečovací prvky v pracovním prostředí.
- Příklady zabezpečovacích prvků vytvořených v rámci profese, stanovené legislativou či jinými platnými předpisy jsou uvedeny v bodu 100.12 části A tohoto Kodexu.
- 200.11 V pracovním prostředí se jednotlivé zabezpečovací prvky liší v návaznosti na dané prostředí. Zabezpečovací prvky v pracovním prostředí zahrnují jak firemní předpisy tak i opatření vztahující se k jednotlivým zakázkám. Auditor musí použít svůj úsudek, aby stanovil, jak nejlépe se vypořádat se vzniklým rizikem. Při použití svého úsudku musí vzít auditor do úvahy, co by rozumně informovaná třetí strana mající k dispozici potřebné informace, včetně významnosti rizika a přijatých opatření k jeho eliminaci, považovala za přijatelné. Toto uvažování bude ovlivněno skutečnostmi, jako například významnost hrozby, charakter zakázky a struktura firmy.
- 200.12 Zabezpečovací prvky v rámci pracovního prostředí firmy zahrnují například:
- vedení firmy zdůrazňuje nutnost dodržování základních principů;
 - vedení firmy prosazuje očekávání, že členové ověřovacích týmů pracují ve veřejném zájmu;

- metodiky a postupy k zavádění a sledování prověrky kvality zakázek;
- dokumentované metodiky týkající se ohrožení základních principů, pomocí kterých se identifikují hrozby, hodnotí se významnost těchto hrozeb a hledají a uplatňují se zabezpečovací prvky k jejich vyloučení nebo k jejich omezení na přijatelnou míru, nejde-li o zcela zřejmě nevýznamné hrozby;
- pro firmy, které provádějí zakázky ověřování, dokumentované postupy k zachování **nezávislosti*** týkající se hrozeb ohrožujících nezávislost, hodnotí se významnost těchto hrozeb a hledají a uplatňují se zabezpečovací prvky k jejich vyloučení nebo k jejich omezení na přijatelnou míru, nejde-li o zcela zřejmě nevýznamné hrozby;
- interní metodiky a postupy, jimiž se sleduje dodržování firemních metodik a postupů týkajících se dodržování základních principů;
- metodiky a postupy, které umožňují identifikaci zájmů či vztahů mezi firmou nebo členy týmu provádějícího ověřování na jedné straně a klienty, u nichž se provádí ověřování, na straně druhé;
- metodiky a postupy k monitorování a případně k řešení závislosti na příjmech od jednoho klienta, u něhož se provádí ověřování;
- používání jiných vedoucích pracovníků a týmů se samostatnými liniemi podřízenosti při službách nemajících charakter ověřování poskytovaných současně klientům, u nichž se provádí ověřování;
- metodiky a postupy, jimiž se jednotlivcům, kteří nejsou členy týmu provádějícího ověřování, zakazuje ovlivňovat výsledek ověřování;
- včasné informování všech vedoucích a odborných pracovníků o firemních metodikách a postupech a veškerých jejich změnách včetně náležitého školení a vzdělávání s touto metodickou tematikou;
- ustanovení člena nejvyššího vedení firmy, který má dohlížet nad náležitým fungováním systémů prověrky kvality zakázek;
- postupy, jimiž lze partnerům a odborným pracovníkům poskytovat informace o klientech, u nichž se provádí ověřování, a o subjektech s nimi spřízněných, na nichž tito vedoucí a odborní pracovníci musí být nezávislí;
- disciplinární mechanismus k podpoře dodržování metodik a postupů;

* viz definice

- metodiky a postupy, jimiž pracovníci získávají zplnomocnění k informování managementu firmy na vyšších úrovních řízení o veškerých problémech, které se týkají dodržování základních principů.

200.13 Zabezpečovací prvky v rámci prací na zakázce zahrnují například:

- využití práce dalšího auditora/účetního znalce, jehož úkolem je prověřit provedenou práci, případně podle potřeby zajišťovat poradenství;
- konzultace s nezávislou třetí stranou, např. s výbory nevykonných ředitelů, profesním regulatorním orgánem nebo jiným auditorem/účetním znalcem;
- projednání etických záležitostí osobami pověřenými správou a řízením u klienta;
- projednání rozsahu poskytovaných služeb a související výše honorářů s osobami pověřenými správou a řízením u klienta;
- využití služeb jiné firmy, která provede část ověřování nebo zopakuje provedení části ověřování;
- rotace výše postavených členů týmu.

200.14 V návaznosti na charakter zakázky se může auditor též spolehnout na zabezpečovací prvky uplatňované klientem. Nicméně k tomu, aby se rizika snížila na přijatelnou úroveň, není možné se spolehnout pouze na klientem zavedené postupy.

200.15 Zabezpečovací prvky v rámci klientem uplatňovaných postupů a procedur zahrnují například:

- poté, co vedení klienta, u něhož se provádí ověřování, zadá firmě zakázku (ověřování), schvalují nebo ratifikují toto zadání jiné osoby;
- klient, u něhož se provádí ověřování, má kompetentní zaměstnance, kteří činí manažerská rozhodnutí;
- klient, u něhož se provádí ověřování, má vnitřní postupy k zajištění objektivního výběru při zadávání zakázek nemajících charakter ověřování;
- klient zavedl strukturu správy a řízení, která umožňuje náležitý dohled nad firmou poskytovanými službami včetně efektivní komunikace.

SEKCE 210

Získávání zakázek

Akceptování klienta

- 210.1 Před tím, než uzavře smluvní vztah s klientem, se auditor musí ujistit, zda akceptace klienta nevytváří hrozbu ve vazbě na dodržování základních principů. Případná rizika týkající se bezúhonnosti nebo profesionálního chování mohou vzniknout ve vazbě na podezřelé záležitosti vztahující se ke klientovi (vlastníci, vedoucí představitelé, rozsah aktivit).
- 210.2 Mezi klientské záležitosti, které pokud jsou známy, mohou ohrozit dodržování základních principů, patří zapojení klienta do nezákonných aktivit (např. praní špinavých peněz), nečestnost nebo pochybné způsoby vykazování.
- 210.3 Významnost všech rizik musí být vyhodnocena. Pokud jsou rizika zjištěna, musí být všechna, kromě zcela zřejmě nevýznamných, vyhodnocena a zabezpečovací prvky musí být uplatněny tak, aby existující rizika byla snížena na přijatelnou úroveň.
- 210.4 Vhodné zabezpečovací prvky zahrnují získání znalostí o klientovi a jeho podnikání, jeho vlastnické struktuře, vedoucích představitelích a osobách odpovědných za správu a řízení nebo získání klientova závazku zlepšit oblast správy a řízení a vnitřní prověrky.
- 210.5 Pokud identifikovaná rizika nelze snížit na přijatelnou úroveň, auditor musí odmítnout klienta.
- 210.6 Rozhodnutí o akceptaci klienta musí být periodicky revidováno pro opakující se zakázky.

Akceptace zakázky

- 210.7 Auditor smí nabízet pouze takové služby, k nimž je způsobilý. Před tím, než přijme zakázku, musí auditor zvážit, zda přijetím zakázky nedojde k ohrožení základních principů. Například hrozba vlastní zainteresovanosti ve vztahu k odborné způsobilosti a řádné péči může vzniknout, pokud tým na zakázce nedisponuje a ani si nemůže obstarat kvalifikaci nutnou k realizaci zakázky.
- 210.8 Auditor musí vyhodnotit významnost identifikovaných rizik a v případě, že nejsou zcela zřejmě nevýznamná, zabezpečovací prvky musí být uplatněny k eliminaci těchto rizik případně k jejich snížení na přijatelnou úroveň. Takové zabezpečovací prvky zahrnují:
- získání potřebných znalostí o charakteru činnosti klienta, komplexnosti jeho aktivit, specifických požadavcích na zakázku a účelu, podstatě a rozsahu očekávaných prací;

- získání znalostí o příslušném odvětví a předmětu zakázky;
- existující nebo získanou znalost příslušných regulačních a vykazovacích požadavků;
- vytvoření adekvátního týmu s potřebnými znalostmi;
- použití expertů v případě potřeby;
- odsouhlasení dostatečného časového rámce na realizaci zakázky;
- vytvoření kontrolních mechanismů, které zajistí, že jednotlivé zakázky jsou akceptovány pouze v případě, že mohou být kvalitně provedeny.

210.9 Pokud se chce auditor spolehnout na práci nebo radu experta, musí auditor vyhodnotit, zda spolehlivost experta je garantována. Auditor musí zvážit skutečnosti jako pověst, zkušenost, rozsah zdrojů a aplikovatelné odborné a etické standardy. Takové informace mohou být získány na základě předchozí spolupráce nebo na základě konzultací s třetími stranami.

Změny v získávání zakázek

210.10 Auditor, který je požádán, aby nahradil jiného auditora, nebo který uvažuje o účasti ve výběrovém řízení na zakázku, která je v současné době prováděna jiným auditorem, musí vyhodnotit, zda existují nějaké důvody, odborné či jiné, pro které by zakázka neměla být přijata nebo důvody, které ohrožují dodržení základních principů. Například může existovat ohrožení odborné způsobilosti a řádné péče, pokud je přijata zakázka před tím, než se auditor seznámí se všemi relevantními skutečnostmi.

210.11 Významnost existujících rizik musí být vyhodnocena. V návaznosti na povaze zakázky to může vyžadovat přímé projednání se **stávajícím auditorem*** s cílem zjistit související skutečnosti a okolnosti vztahující se k navrhované změně, tak aby se auditor mohl rozhodnout, zda je vhodné takovou zakázku přijmout. Například zdánlivé důvody pro změnu nemusí plně zobrazovat fakta a mohou indikovat nesouhlas se stávajícím auditorem, toto může ovlivnit rozhodnutí, zda přijmout jmenování.

210.12 Stávající auditor je vázán důvěrným charakterem informací. Zda a v jakém rozsahu smí auditor projednávat klientské záležitosti s navrhovaným auditorem záleží na charakteru zakázky a dále na:

- (a) obdržení souhlasu klienta k takovému projednání; nebo

* viz definice

- (b) právních a etických požadavcích vztahujících se k takové komunikaci, které se mohou lišit v jednotlivých zemích.
- 210.13 Pokud neobdrží přesné instrukce od klienta, nesmí stávající auditor obvykle sám od sebe poskytovat informace o klientovi. Okolnosti, za nichž je možné zveřejnit důvěrnou informaci, jsou uvedeny v sekci 140 části A tohoto Kodexu.
- 210.14 Pokud jsou identifikována rizika jiná než ta zcela zřejmě nevýznamná, použití zabezpečovacích prvků musí být zváženo tak, aby rizika byla eliminována nebo redukována na přijatelnou úroveň.
- 210.15 Takové zabezpečovací prvky zahrnují:
- projednání klientských záležitostí plně a bez omezení se stávajícím auditorem;
 - žádost na stávajícího auditora o informaci, zda podle jeho názoru existují skutečnosti, jichž by si měl být navrhaný auditor vědom před tím, než se rozhodne zakázku akceptovat;
 - ve svých nabídkách v rámci výběrových řízení uvádět, že před přijetím zakázky bude navrhaný auditor žádat stávajícího auditora, zda podle jeho názoru existují odborné nebo jiné důvody proč by jmenování nemělo být přijato.
- 210.16 Auditor zpravidla potřebuje obdržet souhlas klienta, nejlépe písemnou formou, aby se mohl setkat se stávajícím auditorem. Jakmile je takový souhlas získán, stávající auditor musí postupovat v souladu s příslušnými právními a ostatními předpisy vztahujícími se k takové žádosti. Pokud stávající auditor poskytuje informace, musí být poskytovány čestně a jednoznačně. Pokud navrhaný auditor nemůže získat informace od stávajícího auditora, musí se pokusit získat informace o možných rizicích jiným způsobem, např. dotazováním u třetích stran nebo šetřením o vedoucích pracovnících nebo o těch, kteří odpovídají za správu a řízení u klienta.
- 210.17 Pokud rizika nemohou být eliminována nebo snížena na přijatelnou úroveň musí auditor, pokud nezíská potřebné informace jiným způsobem, odmítnout zakázku.
- 210.18 Auditor může být požádán, aby provedl práci, která doplňuje práci stávajícího auditora. Taková situace může vést k ohrožení principu odborné způsobilosti a řádné péče vyplývající z nedostatku nebo neúplnosti potřebných informací. Zabezpečovací prvky v tomto případě zahrnují informování stávajícího auditora o požadované práci, což poskytuje stávajícímu auditorovi možnost poskytnout relevantní informace nezbytné k řádnému provedení prací.

SEKCE 220

Konflikty zájmů

- 220.1 Auditor musí podniknout kroky k tomu, aby identifikoval okolnosti vedoucí k možnému konfliktu zájmů. Takové okolnosti mohou vést k ohrožení dodržování základních principů. Například k ohrožení objektivity může dojít, pokud si auditor přímo konkuruje s klientem nebo vytváří společný podnik nebo obdobné uskupení s hlavním konkurentem klienta. Hrozba ve vztahu k principu objektivity nebo důvěrného charakteru informací též existuje, pokud auditor poskytuje služby klientům, jejichž zájmy jsou v konfliktu nebo klientům, kteří jsou ve sporu ohledně zkoumané záležitosti nebo problému.
- 220.2 Auditor musí vyhodnotit významnost takových hrozeb. Vyhodnocení zahrnuje posouzení před tím, než je klient nebo zakázka akceptována, zda má auditor nějaké obchodní zájmy nebo vztahy s klienty, z nichž by vznik takového rizika vyplýval. Pokud hrozby jsou jiné než zcela zřejmě nevýznamné, zabezpečovací prvky by měly být zváženy a aplikovány tak, aby rizika byla eliminována případně redukována na přijatelnou úroveň.
- 220.3 V návaznosti na povahu rizik, zabezpečovací prvky uplatněné auditorem normálně zahrnují:
- (a) informování klienta o firemních podnikatelských aktivitách, které mohou vést ke konfliktu zájmů a získání jeho souhlasu k takovému postupu; nebo
 - (b) informování všech známých zúčastněných stran, že auditor pracuje pro dvě nebo více stran v dané záležitosti, kde jejich zájmy jsou v konfliktu a získání jejich souhlasu k takovému postupu; nebo
 - (c) informování klienta, že auditor neposkytuje exklusivitu jakémukoliv klientovi při poskytování navrhované služby a získání jeho souhlasu k takovému postupu.
- 220.4 Následující další zabezpečovací prvky musí být zváženy:
- (a) použití oddělených týmů pracujících na zakázce; a
 - (b) procedury zajišťující zamezení přístupu k informacím (přísné fyzické oddělení takových týmů, důvěrné a bezpečné uložení dat); a
 - (c) jasné informování členů týmů jak postupovat v oblastech bezpečnosti a důvěrného charakteru informací; a
 - (d) použití dohod o zachování důvěrnosti podepsané pracovníky a partnery firmy; a

- (e) pravidelné ověřování použití zabezpečovacích prvků z úrovně vedoucího představitele firmy, který není spjat s existujícími zakázkami.
- 220.5 Kde konflikt zájmů ohrožuje dodržení jednoho nebo více základních principů, včetně objektivity, důvěrného charakteru informací a profesionálního chování, které nemohou být prostřednictvím zabezpečovacích prvků eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň, auditor musí učinit závěr, že není vhodné akceptovat specifickou zakázku nebo je nutné z jedné nebo více zakázek, kde takový konflikt existuje, odstoupit.
- 220.6 V případech, kdy auditor požadoval souhlas klienta pracovat pro jinou stranu (která může a nemusí být existujícím klientem) v záležitosti, kde zájmy zúčastněných stran jsou v konfliktu, a tento souhlas nebyl získán, potom auditor nesmí pokračovat v práci pro jednu ze zúčastněných stran v záležitosti dotýkající se konfliktu zájmů.

SEKCE 230

Stanoviska dalších stran

- 230.1 Situace, kdy je auditor požádán o poskytnutí dalšího stanoviska v oblasti účetnictví, auditu, vykazování nebo jiných oblastech nebo vyjádření k určité transakci společností nebo jménem společnosti ve vztahu k subjektu, který není současným klientem, mohou vést ke vzniku ohrožení dodržení základních principů. Například může být ohrožen princip odborné způsobilosti a řádné péče, když další stanovisko nevychází ze stejného souboru podkladů, které měl k dispozici stávající auditor nebo vychází z neúplné evidence. Významnost rizika bude záviset na okolnostech požadavku a na dalších dostupných skutečnostech a předpokladech vztahujícím se k odbornému úsudku.
- 230.2 Pokud je auditor požádán o poskytnutí dalšího stanoviska, musí vyhodnotit významnost existujících hrozeb a pokud nejsou zcela zřejmě nevýznamné, musí uplatnit zabezpečovací prvky tak, aby ohrožení bylo eliminováno nebo sníženo na přijatelnou úroveň. Mezi takové zabezpečovací prvky patří souhlas klienta ke kontaktování stávajícího auditora, popis jakýchkoliv omezení v rámci komunikace s klientem při vydání stanoviska a poskytnutí kopie vydaného stanoviska stávajícímu auditorovi.
- 230.3 Jestliže společnost nebo subjekt požadující další stanovisko nesouhlasí s kontaktováním stávajícího auditora, auditor musí uvážit, zda při vzetí všech okolností do úvahy, je vhodné poskytnout další stanovisko.

SEKCE 240**Honoráře a ostatní způsoby odměňování**

- 240.1 Při nabídce odborných služeb je auditor oprávněn navrhnout takový honorář, který považuje za opodstatněný. Skutečnost, že jednotliví auditoři navrhnou rozdílné honoráře, sama o sobě není neetická. Nicméně, mohou existovat rizika porušení základních principů ve vazbě na výši navrhovaných honorářů. Například hrozba ve vztahu k odborné způsobilosti a řádné péči může vzniknout, pokud je navržený honorář tak nízký, že může být obtížné realizovat zakázku za danou cenu v souladu s příslušnými technickými a profesními standardy.
- 240.2 Významnost takových hrozeb bude záležet na takových faktorech, jako jsou výše honoráře a typ služby, ke které se honorář vztahuje. S přihlédnutím k těmto hrozbám, zabezpečovací prvky musí být vzaty do úvahy a uplatněny, aby hrozby byly eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň. Mezi zabezpečovací prvky, které lze uplatnit, patří:
- seznámit klienta s podmínkami zakázky, zejména uvést, jak byl navrhovaný honorář vypočten a které služby jsou tímto honorářem pokryty;
 - přiřazení potřebného času a kvalifikovaných pracovníků danému úkolu.
- 240.3 Podmíněné honoráře jsou široce používány pro určité typy zakázek, které nemají charakter ověřování¹. Ty však mohou za určitých podmínek znamenat ohrožení dodržování základních principů. Může dojít k hrozbě vlastní zainteresovanosti ve vazbě na objektivitu. Významnost takových hrozeb bude záležet na faktorech jako například:
- povaha zakázky;
 - rozsah možných honorářů;
 - způsob určení výše honoráře;
 - zda výsledek nebo výstup bude revidován nezávisle třetí stranou.
- 240.4 Významnost takových hrozeb musí být vyhodnocena a pokud nejsou zcela zřejmě nepodstatné, zabezpečovací prvky musí být uplatněny s cílem eliminovat rizika, nebo je snížit na přijatelnou úroveň. Takové zabezpečovací prvky zahrnují například:
- dopředu stanovenou dohodu s klientem o způsobu stanovení honoráře;

¹ Podmíněné honoráře pro zakázky, které nemají charakter ověřování jsou diskutovány v sekci 290 tohoto Kodexu.

- zveřejnění určeným uživatelům rozsahu práce a způsobu stanovení odměny auditora;
- procedury a postupy zajišťující prověrku kvality;
- ověření nezávislou třetí stranou práce provedená auditorem.

240.5 Za určitých podmínek může auditor obdržet honorář s odkazem na klienta nebo provizi. Například takový honorář může být získán v případě, že auditor požadovanou službu neposkytne, ale nalezne jiného auditora nebo experta. Auditor může získat provizi od třetí strany (např. dodavatele software) ve vazbě na prodej zboží nebo služeb klientovi. Přijetí takových honorářů může vést k hrozbě vlastní zainteresovanosti ve vazbě na odbornou způsobilost a řádnou péči.

240.6 Auditor může také zaplatit za zprostředkování, aby získal klienta, kde klient i nadále používá služeb stávajícího auditora, ale požaduje poskytnutí specializované služby, kterou stávající auditor neposkytuje. Platba takového honoráře za zprostředkování může vytvořit hrozbu vlastní zainteresovanosti ve vztahu k objektivitě, odborné způsobilosti a řádné péči.

240.7 Auditor by neměl přijímat a poskytovat honoráře za zprostředkování, pokud neuplatní zabezpečovací prvky, které existující hrozby eliminují nebo je sníží na přijatelnou úroveň. Mezi takové zabezpečovací prvky patří například:

- zveřejnění klientovi jakýchkoliv ujednání uhradit honorář za zprostředkování jinému auditorovi za zprostředkovanou zakázku;
- zveřejnění klientovi jakýchkoliv ujednání obdržet honorář za zprostředkování od jiného auditora za zprostředkovanou zakázku;
- získání předem souhlasu od klienta za přijetí provize od třetí strany za prodej zboží nebo služeb klientovi.

240.8 Auditor může koupit část nebo celou jinou firmu za předpokladu, že je určena osobám formálně vlastnicím firmu nebo jejich dědicům či pozůstalým. Takové platby nejsou považovány za provize nebo zprostředkovací poplatek dle odst. 240.5 - 240.7.

SEKCE 250

Propagace služeb

- 250.1 Pokud auditor nabízí své služby prostřednictvím **reklamy*** nebo jinými formami marketinku, může docházet k ohrožení základních principů. Například hrozba vlastní zainteresovanosti ve vztahu k principu profesionálního chování vzniká, jestliže jsou služby, dosahované výsledky nebo produkty propagovány způsobem, který není konsistentní s výše uvedeným principem.
- 250.2 Auditor nesmí připustit znevážení profese při propagaci služeb. Auditor musí být pravdomluvný a čestný a nesmí:
- nepřiměřeně vyzvedávat typ služeb, které je schopen nabídnout, dosaženou úroveň odborné kvalifikace nebo získaných zkušeností; nebo
 - posměšně komentovat práci druhých nebo provádět v té souvislosti neadekvátní porovnání.

Pokud má auditor pochybnosti, zda zvažovaná forma propagace a reklamy je vhodná, musí konzultovat příslušnou profesní organizaci.

* viz definice

SEKCE 260

Dary a pohostinnost

- 260.1 Auditorovi nebo nejbližším nebo blízkým rodinným příslušníkům mohou být klientem nabízeny dary a jiné formy pohostinnosti. Taková nabídka zpravidla vede ke vzniku hrozby ve vazbě na základní principy. Například hrozba vlastní zainteresovanosti ve vazbě na princip objektivity může vzniknout, pokud je dar od klienta přijat a hrozba vydíratelnosti ve vztahu k principu objektivity může vzniknout za situace, když hrozí zveřejnění takových darů.
- 260.2 Významnost takových hrozeb bude záležet na podstatě, hodnotě a záměru spojených s nabídkou. Pokud je poskytnut dar nebo pohostinnost, který by rozumně informovaná třetí strana, znalá všech souvislostí, považovala za zcela zřejmě nevýznamný, auditor smí učinit závěr, že nabídka byla učiněna v rámci standardních vztahů bez záměru ovlivnit rozhodování nebo získat informace. V takovém případě může auditor učinit závěr, že nevzniká významná hrozba ve vztahu k základním principům.
- 260.3 Pokud vyhodnocené hrozby jsou jiné než zcela zřejmě nepodstatné, zabezpečovací prvky musí být zváženy a použity tak, aby hrozby byly eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň.

SEKCE 270

Správa clientských aktiv

- 270.1 Auditor nesmí převzít správu klientových finančních prostředků nebo jiných aktiv, pokud mu to nepovoluje zákon, a pokud ano, tak jen za podmínky dodržení všech právních povinností stanovených auditorovi zákonem při správě takových aktiv.
- 270.2 Správa clientských aktiv ohrožuje dodržování základních principů. Například vlastní zainteresovanosti ve vztahu k principu profesionálního chování a též vlastní zainteresovanosti ve vztahu k principu objektivity vyplývající ze správy clientských aktiv. A aby nedocházelo k takovým hrozbám, auditor pověřený správou finančních prostředků nebo dalších aktiv patřícím jiným stranám, musí:
- (a) vést taková aktiva odděleně od vlastních a firemních aktiv; a
 - (b) používat taková aktiva pouze k účelům, pro něž jsou určena; a
 - (c) v kteroukoliv dobu být schopen vykázat taková aktiva a související výnosy, dividendy nebo zisky všem, kdo mají na tyto informace nárok; a
 - (d) dodržovat všechny související právní předpisy vztahující se ke správě takových aktiv a vedení účetnictví o těchto aktivech.
- 270.3 Dále si musí být auditor vědom rizik ohrožujících základní principy vyplývající za správy takových aktiv, například, kdyby se zjistilo, že aktiva byla získána nelegální činností, např. praním špinavých peněz. V rámci převzetí takové zakázky nebo klienta si musí auditor zjistit, z jakých zdrojů tato aktiva pocházejí a musí zvážit související právní a regulační závazky. Může též požádat o právní poradenství.

SEKCE 280

Objektivita při poskytování všech služeb

- 280.1 Auditor při poskytování jakýchkoliv služeb musí zvážit, zda je ohroženo dodržování základního principu objektivity z důvodu existujících zájmů nebo vztahů s klientem, jeho vedoucími představiteli nebo zaměstnanci. Například hrozba spřízněnosti ohrožující princip objektivity může vzniknout z důvodu rodinných, blízkých či obchodních vztahů.
- 280.2 Auditor poskytující služby ověřování musí být ve vztahu ke klientovi, u něhož se provádí ověřování, nezávislý. Nezávislost myslí a v chování je nutná k tomu, aby auditor mohl učinit závěr a bylo zřejmé, že se jedná o závěr bez předsudků, konfliktu zájmů nebo přílišného ovlivňování. Sekce 290 stanoví specifické postupy na dodržení nezávislosti při ověřovací zakázce.
- 280.3 Ohrožení principu objektivity při poskytování profesionálních služeb záleží na konkrétních podmínkách zakázky a typu práce, kterou auditor provádí.
- 280.4 Auditor musí vyhodnotit významnost identifikovaných hrozeb a pokud nejsou zcela zřejmě nevýznamné, uplatnit zabezpečovací prvky, které je eliminují nebo sníží na přijatelnou úroveň. Mezi takové zabezpečovací prvky patří:
- odejít z týmu pracujícího na zakázce;
 - kontrolní mechanismy;
 - ukončení finančních nebo podnikatelských vztahů, které vedou ke vzniku ohrožení principu objektivity;
 - projednání záležitosti s pracovníky na vyšších funkcích v rámci firmy;
 - projednání záležitosti s těmi, kdo u klienta odpovídají za oblast správy a řízení.

SEKCE 290

Nezávislost při ověřování

- 290.1 V případě zakázek, jejichž podstatou je ověřování, je ve veřejném zájmu a tudíž i požadováno Etickým Kodexem, aby členové **týmu provádějícího ověřování***, firmy a pokud přichází do úvahy firmy patřící do skupiny firem, byli ve vztahu ke klientovi, u něhož se provádí ověřování, nezávislí.
- 290.2 Zakázky, jejichž podstatou je ověřování, mají za cíl zamýšleným uživatelům zvýšit stupeň důvěry k výstupu vyhodnocení předmětu ověřování nebo posuzování ve vazbě na stanovená kritéria. Mezinárodní rámec pro zakázky ověřování (Rámec ověřování) vydaný Mezinárodním výborem pro auditorské a ověřovací standardy stanoví, pro které typy zakázek se použijí Mezinárodní auditorské standardy (ISA), Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE) a Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE). Pokud se týká popisu částí a cílů zakázek ověřování, je nutné vycházet z Rámce ověřování.
- 290.3 Jak je dále vysvětleno v Rámci ověřování, v zakázce ověřování auditor vyjadřuje závěr určený ke zvýšení stupně důvěry pro předpokládané uživatele (mimo klienta) o výsledku ověřování nebo posouzení předmětu ověřování ve vazbě na stanovená kritéria.
- 290.4 Výsledek vyhodnocení nebo posouzení předmětu ověřování je informací, která vyplývá z použití kritérií ve vztahu k předmětu ověřování. Termín „informace o předmětu ověřování“ je používán ve smyslu vyhodnocení nebo posouzení předmětu ověřování. Například:
- rozpoznání, oceňování, presentace a zveřejnění uváděné v **účetní závěrce*** (informace o předmětu ověření) vyplývají z aplikace rámce účetního výkaznictví pro rozpoznání, oceňování, prezentaci a zveřejnění jako jsou např. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (stanovená kritéria) ve vztahu k finanční pozici, výsledků hospodaření a cash-flow klienta (předmět ověření);
 - ujištění o účinnosti vnitřní kontroly (informace o předmětu ověřování) vyplývá z použití rámce pro vyhodnocení efektivnosti vnitřních kontrol jako například COSO nebo CoCo, (stanovená kritéria) pro vnitřní kontroly a procesy (předmět ověření).
- 290.5 Ověřovacími zakázkami mohou být zakázky poskytující ujištění a zakázky s přímým vykazováním. V každém případě zde působí tři oddělené strany: auditor, odpovědná strana a předpokládaní uživatelé.

* viz definice

- 290.6 ověřovacích zakázkách poskytujících ujištění, mezi něž patří také **audit účetní závěrky***, vyhodnocení nebo posouzení předmětu zakázky je připraveno odpovědnou stranou a informace o předmětu ověřování je připravena ve formě prohlášení připraveného odpovědnou stranou, které je dostupné předpokládaným uživatelům.
- 290.7 V ověřovacích zakázkách s přímým vykazováním, auditor provádí vyhodnocení nebo posouzení předmětu ověření nebo obdrží prohlášení odpovědné strany, že provedla vyhodnocení nebo posouzení, které však není dostupné pro předpokládané uživatele. Informace o předmětu ověření je poskytnut předpokládaným uživatelům v rámci zprávy o ověření.
- 290.8 Nezávislost vyžaduje:
- Nezávislost myslí*
- Stav vědomí, který umožňuje poskytnout názor nezatížený jakýmkoli vlivy poškozujícími odborný úsudek a který umožňuje jednat poctivě, objektivně a s profesionálním skepticismem.
- Nezávislost chování (vystupování)*
- Zamezování skutečností a okolností, ze kterých by logicky uvažující a poučená třetí strana disponující veškerými věcně příslušnými informacemi mohla logicky odvodit, že došlo k ohrožení bezúhonnosti, objektivity a profesionálního skepticismu firmy nebo člena týmu provádějícího ověřování.
- 290.9 Samostatné použití slova „nezávislost“ může vést k nedorozuměním. Stojí-li o samotě, může navozovat dojem, že osoba vytvářející si odborný úsudek je nezávislá na veškerých ekonomických, finančních i jiných vztazích. To je ale nemožné, protože každý člen lidské společnosti žije v určitých vztazích s jinými lidmi. Proto se významnost ekonomických, finančních a jiných vztahů musí hodnotit také podle toho, co by logicky uvažující a poučená třetí strana, disponující veškerými věcně závažnými informacemi, mohla považovat za nepřijatelné.
- 290.10 Určitou roli může z hlediska nezávislosti hrát celá řada skutečností nebo jejich kombinací. Proto je nemožné definovat každou situaci, která je hrozbou pro nezávislost auditora, a specifikovat náležitá opatření, jež je třeba přijmout k zamezení takové hrozby. Kromě toho se ověřování mohou z hlediska své povahy lišit. Mohou tedy existovat hrozby, které jsou s to vyžadovat uplatnění různých zabezpečovacích prvků. Konceptní rámec požadující, aby firmy a členové týmů provádějících ověřování stanovili, vyhodnotili a uplatnili určitý soubor nejrůznějších konkrétních pravidel, je proto věcí veřejného zájmu.

* viz definice

Koncepční přístup k nezávislosti

- 290.11 Členové týmů provádějících ověřování, firmy a firmy patřící do skupiny firem mají za povinnost uplatňovat koncepční rámec uváděný v sekci 100 dle konkrétních podmínek a uvážení. Pozornost musí být věnována nejen vztahům mezi klientem a firmou, firmami ve skupině firem, členy ověřovacího týmu, ale musí se vzít do úvahy i vztahy jednotlivců mimo tým ověřování a klientem, které mohou vést k ohrožení nezávislosti.
- 290.12 Příklady uváděné v této sekci ilustrují použití koncepčního rámce a jejich cílem není a nesmí být ani interpretovány jako úplný přehled okolností, které mohou ohrožovat nezávislost. Pro členy týmu na zakázce, firmu a firmy patřící do skupiny firem nestačí pouze postupovat v souladu s uvedenými příklady, spíše by tyto případy měly tvořit rámec, z něhož se vychází ve specifických situacích.
- 290.13 Rizika ohrožující nezávislost a zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň se liší v návaznosti na charakter jednotlivých ověřovacích zakázek; zda se jedná o audit účetní závěrky nebo jiný typ ověřování; a pokud jde o jiný typ ověřování na účelu obsahu informací o předmětu ověřování a předpokládaných uživatelských zpráv. Firma proto musí vyhodnotit příslušnou situaci, povahu ověřovací zakázky a rizika ohrožující nezávislost a pak rozhodnout, zda je možné přijmout zakázku nebo v ní pokračovat, stejně tak i určit povahu zabezpečovacích prvků a posoudit, zda stanovení jednotlivci mohou být členy týmu.

Sítě firem a členské firmy sítě²

- 290.14 Subjektem, který náleží k síti, může být firma definovaná v tomto Kodexu jako samostatně výdělečně činný auditor a/nebo účetní znalec, nebo jako sdružení (*partnership*) nebo společnost (*corporation*) auditorů a/nebo účetních znalců a dále subjekt, který takové osoby ovládá nebo je jimi ovládán, případně subjekt jiného typu, který například vykonává poradenskou nebo právní praxi. Požadavky nezávislosti, které se v tomto oddílu vztahují na členskou firmu síti, platí pro každý subjekt, který splňuje definici členské firmy síti bez ohledu na to, zda sám splňuje definici firmy.
- 290.15 Považuje-li se firma za členskou firmu síti, musí být nezávislá na klientech, u nichž kterákoli jiná firma patřící do téže síti provádí audit účetní závěrky. U klientů, u nichž se provádí ověřování, (*assurance clients*), kde žádná firma z dané síti neprovádí audit finanční závěrky, je třeba zvážit veškeré hrozby, o nichž se firma může důvodně domnívat, že by mohly vzniknout z případného finančního podílu, který u klienta

² Odstavce 290.14-290.26, které byly vydány v červenci 2006, se použijí na ověřovací zakázky, kdy zpráva o ověření je datována k 31. prosinci 2008 nebo později.

mohou vlastnit jiné členské subjekty téže sítě, nebo z případných vztahů mezi klientem a jinými členskými subjekty sítě.

- 290.16 Firmy často vytvářejí rozsáhlejší struktury s jinými firmami a subjekty s cílem posílit své možnosti a předpoklady pro poskytování odborných služeb. Zda tyto rozsáhlejší struktury tvoří síť, to závisí na určitých konkrétních faktech a okolnostech, ne tedy na tom, zda příslušné firmy a subjekty jsou právně samostatné a jednoznačně odlišené. Rozsáhlejší struktura může například být vytvořena jen pro snazší vzájemné předávání práce, což samo o sobě nestačí ke splnění kritérií pro definování sítě. Rozsáhlejší struktura ale na druhé straně může mít za cíl těsnější spolupráci, přičemž spolupracující firmy mohou mít společnou firemní značku, společný systém kontroly kvality nebo společné významné odborné kapacity. V takovém případě se daná struktura považuje za síť.
- 290.17 Posuzujeme-li, zda rozsáhlejší struktura tvoří síť, musíme se tázat, zda by logicky uvažující a poučená třetí strana po zvážení všech faktů a okolností mohla dovodit, že dané subjekty jsou navzájem spojeny tak, že tvoří síť. V rámci celé sítě se musí jednotně uplatňovat stejný způsob posuzování.
- 290.18 Jestliže cílem rozsáhlejší struktury je vzájemná spolupráce a jestliže přitom jednoznačně jde o vzájemné sdílení výnosů nebo nákladů, považuje se taková struktura za síť. Sdílení nevýznamných nákladů však ještě neznamená, že jde o síť. O síť nejde ani tehdy, jestliže se sdílení nákladů omezuje pouze na náklady spojené s vypracováním auditorských metodik a manuálů nebo s přípravou školicích kurzů. Stejně tak nejde o síť ani tehdy, spojí-li se firma se subjektem, který jinak k firmě nemá žádný vztah, ke společnému zajištění určité konkrétní služby nebo společnému vyvinutí určitého produktu.
- 290.19 Jestliže cílem rozsáhlejší struktury je vzájemná spolupráce a jestliže subjekty, které ji tvoří, jsou společně vlastněné, ovládané nebo řízené, pak se taková struktura považuje za síť. Popsaný vztah bývá založen smluvně, nebo je zakotven jiným způsobem.
- 290.20 Jestliže cílem rozsáhlejší struktury je vzájemná spolupráce a jestliže subjekty, které ji tvoří, sdílejí společné koncepce a postupy pro kontrolu kvality, pak se taková struktura považuje za síť. Společnými koncepcemi a postupy pro kontrolu kvality se zde rozumí takové koncepce a postupy, které se tvoří, realizují a monitorují v rámci celé rozsáhlejší struktury.
- 290.21 Jestliže cílem rozsáhlejší struktury je vzájemná spolupráce a jestliže subjekty, které ji tvoří, sdílejí společnou obchodní strategii, považuje se taková struktura za síť. Sdílení společné obchodní strategie znamená, že se členské subjekty společně dohodly na dosahování společných strategických cílů. Určitý subjekt však nelze považovat za členskou firmu sítě, jestliže cílem jeho spolupráce s jiným subjektem je pouze společná odpověď na výzvu k předložení nabídky na zajištění odborných služeb.

- 290.22 Jestliže cílem rozsáhlejší struktury je vzájemná spolupráce a jestliže subjekty, které ji tvoří, sdílejí společnou obchodní značku, považuje se taková struktura za síť. Společnou obchodní značkou mohou být společné iniciály nebo společné jméno. Sdílení společné obchodní značky například znamená, že podpisuje-li partner (společník) firmy zprávu o provedeném ověření, použije firma společnou obchodní značku jako součást svého firemního jména nebo souběžně se svým firemním jménem.
- 290.23 I tehdy, když firma nepatří do sítě a nepoužívá společnou obchodní značku jako součást svého firemního jména, může vzbuzovat dojem, že je součástí sítě, jestliže na svých firemních tiskopisech nebo propagačních materiálech uvádí příslušnost ke sdružení firem. Firma by proto měla pečlivě uvážit, jak by takovou příslušnost měla popsat a přitom nenavozovat zdání, že je členskou firmou sítě.
- 290.24 Firma se může rozhodnout, že odprodá část své praxe. V kupní smlouvě se v takovém případě někdy uvádí, že po určitou omezenou dobu může odprodaná jednotka nadále používat jméno firmy nebo některý prvek tohoto jména, i když už do firmy nepatří. Oba subjekty tak mohou po omezenou dobu provozovat činnost pod společným jménem, aniž by ve skutečnosti patřily k rozsáhlejší struktuře, která má za cíl vzájemně spolupracovat – nejsou tedy členskými firmami sítě. Prezentují-li se navenek, musí oba tyto subjekty pečlivě zvažovat, jak mají upozornit, že už nejsou členskými firmami sítě.
- 290.25 Jestliže cílem rozsáhlejší struktury je vzájemná spolupráce a jestliže subjekty, které ji tvoří, navzájem sdílejí významnou část odborných kapacit, považuje se taková struktura za síť. Odbornými kapacitami se rozumí:
- společné systémy, které firmám umožňují výměnu informací – např. údajů o klientech, fakturace a časových záznamů;
 - partneři (společníci) a personál;
 - technické útvary poskytující konzultace o technických či odborných otázkách daného odvětví, nebo o transakcích, případně i o ověřovací zakázce;
 - metodologie auditu nebo auditorské manuály; a
 - školicí kurzy a školicí zařízení.
- 290.26 Zda jsou sdílené kapacity významné a zda tedy jde o členské firmy sítě, o tom se rozhoduje na základě příslušných faktů a okolností. Kde se sdílené kapacity omezují na společnou metodologii auditu nebo společné auditorské manuály a kde nedochází k výměně informací o pracovnících, o klientech nebo trzích, tam je nepravděpodobné, že by se sdílené kapacity mohly považovat za významné. Totéž platí o společně zajišťovaných

školeních. Kde ale na druhé straně při sdílení kapacit dochází k výměně lidí nebo informací – jestliže například firmy „čerpají“ pracovníky ze společného „fondu pracovníků“ (shared pool), nebo mají v rámci rozsáhlejší struktury zřízený společný technický úsek, který jim poskytuje rady, jimiž se firmy musí řídit – tam lze považovat za pravděpodobnější, že logicky uvažující a poučená třetí strana dojde k závěru, že sdílené kapacity jsou významné.

Zakázky, v nichž se ověřuje určité prohlášení

Audit účetních závěrek

290.27 Audity účetních závěrek jsou důležité pro široký okruh uživatelů; z toho důvodu je mimo nezávislosti myslí též velmi důležitá nezávislost v chování (vystupování). Proto pro audit účetních závěrek členové týmu provádějícího audit účetní závěrky, firma a firmy patřící do skupiny firem musí být nezávislé ve vztahu k auditovanému klientovi. Požadavky na nezávislost zahrnují omezení týkající se vztahů mezi členy týmu provádějícího audit a vedoucími představiteli, funkcionáři a zaměstnanci klienta na pozicích, v rámci kterých mají přímý a významný vliv na informace o předmětu ověřování (tj. účetní závěrku). Musí se též posoudit, zda k ohrožení nezávislosti nedochází z důvodu vazeb na zaměstnance klienta v pozicích, z nichž mohou ovlivnit předmět ověřování (finanční pozici, výsledek hospodaření a cash-flow).

Ostatní ověřovací zakázky poskytující ujištění

290.28 V případech ověřovacích zakázek poskytujících ujištění kdy se nejedná o audit, členové týmu provádějícího ověřování a firmy musí být nezávislí na klientovi (příslušné straně, která je odpovědná za informaci o předmětu ověřování a může být odpovědná i za předmět ověřování). Takové požadavky na nezávislost zahrnují omezení týkající se určitých vztahů mezi členy týmu, provádějícího ověřování a vedoucími představiteli, funkcionáři a zaměstnanci klienta v pozicích, z nichž mohou přímo a významně ovlivnit informace o předmětu ověřování. Musí se též posoudit, zda k ohrožení nezávislosti nedochází z důvodu vazeb na ty zaměstnance klienta v pozicích, z nichž mohou ovlivnit předmět ověřování v rámci zakázky. Posoudit se též musí, zda k ohrožení nezávislosti nedochází z důvodu zájmu firem ve skupině firem a jejich vztahů.

290.29 Ve většině zakázek ověřování poskytujících ujištění, která nemají povahu auditu účetní závěrky, odpovědná strana odpovídá za informace o předmětu ověřování a za předmět ověřování. Nicméně v některých případech nemusí odpovědná strana odpovídat za předmět ověřování. Například pokud auditor realizuje ověřovací zakázku týkající se zprávy, kterou ekologický konzultant připravil o postupech společnosti v oblasti udržitelnosti vývoje pro užití určeným stranám, pak ekologický

konzultant je odpovědný za informace o předmětu ověřování, ale společnost odpovídá za předmět ověřování (postupy udržitelnosti vývoje).

- 290.30 V takových typech zakázek poskytujících ujištění, které nemají charakter auditu účetní závěrky, kde odpovědná strana odpovídá za informace o předmětu ověřování a nikoliv za předmět ověřování, členové ověřujícího týmu a firma musí být nezávislí ve vztahu ke straně odpovědné za informace o předmětu ověřování (klient). Navíc však musí být vyhodnoceno, zda pro firmu existují nějaká rizika z důvodu vztahů a vazeb mezi členy týmu provádějícího ověřování, firmou a firmami ve skupině a stranou odpovědnou za předmět ověřování.

Zakázky s přímým vykazováním

- 290.31 V zakázkách s přímým vykazováním musí být členové týmu a firma nezávislí na klientovi (straně odpovědné za předmět ověřování).

Zprávy s omezeným použitím

- 290.32 V případě ověřovací zakázky, u neauditního klienta, jejíž výstup je určen pouze k použití vybranými uživateli, se předpokládá, že uživatelé zprávy znají důvod, informace o předmětu ověřování a omezení vydávané zprávy prostřednictvím jejich účasti na určení podstaty a rozsahu instrukcí pro firmu ve věci poskytnutí služby včetně kritérií, vůči nimž má být předmět ověření vyhodnocen nebo porovnán. Tato znalost a větší schopnost firmy informovat uživatele o použitých zabezpečovacích prvcích zvyšuje efektivnost eliminace rizik ohrožení nezávislosti ve vystupování. Tyto okolnosti by měly být vzaty firmou do úvahy při vyhodnocení rizik ohrožujících nezávislost a zvažování opatření k eliminaci těchto rizik nebo jejich snížení na přijatelnou úroveň. Minimálně je nutné použít ustanovení této sekce při vyhodnocení nezávislosti členů ověřovacího týmu a jejich nejbližších a blízkých rodinných příslušníků. Navíc, pokud má firma významný finanční podíl, ať přímý nebo nepřímý u ověřovaného klienta, hrozba vlastní zainteresovanosti je tak významná, že žádná přijatá opatření nemohou tuto hrozbu eliminovat na přijatelnou úroveň. Dílčí posouzení jakýchkoliv hrozeb vyplývajících ze zájmů a vztahů firem ve skupině firem může být dostatečné.

Vícenásobné odpovědné strany

- 290.33 V některých zakázkách, ať se jedná o zakázky s přímým vykazováním nebo o zakázky poskytující ujištění, které nemají charakter auditu účetní závěrky, může existovat několik zúčastněných stran. Při takových zakázkách v rámci uvažování, zda je nutné použít ustanovení této sekce ve vztahu ke každé zúčastněné straně, firma může vzít do úvahy, zda podíl nebo vztah mezi firmou nebo členem týmu provádějícího ověřování a jednotlivou zúčastněnou stranou vytváří rizika ohrožení nezávislosti

jiné než zcela zřejmě nevýznamné ve vztahu k informacím o předmětu ověřování. Při tom je nutno vzít do úvahy například:

- významnost informací o předmětu ověřování (nebo předmětu ověřování) za kterou jednotlivá zúčastněná strana odpovídá; a
- stupeň veřejného zájmu ve vztahu k zakázce.

Pokud firma identifikuje, že hrozba nezávislosti, vyvolaná tímto podílem nebo vztahem se zúčastněnou stranou je jednoznačně nevýznamná, pak není nutné aplikovat všechna ustanovení této sekce na tuto zúčastněnou stranu.

Ostatní faktory

- 290.34 O hrozbách a zabezpečovacích prvcích stanovených v této sekci se obecně pojednává v kontextu zájmů nebo vztahů mezi firmou, firmami patřícími do skupiny firem, členem týmu provádějícího ověřování a klientem, u něhož se provádí ověřování. V případě auditorského klienta, který je registrován na veřejném trhu cenných papírů, se požaduje, aby firma, případně veškeré firmy patřící do skupiny firem, posoudily zájmy a vztahy, ve kterých figurují subjekty spřízněné s takovým klientem. V ideálním případě by tyto subjekty a vztahy měly být identifikovány předem. V případě všech ostatních klientů, u nichž se provádí ověřování (má-li tým provádějící ověřování důvod se domnívat, že z hlediska hodnocení nezávislosti firmy na klientovi je třeba vzít v úvahu **subjekt spřízněný*** s takovým klientem, u něhož se provádí ověřování) musí tým provádějící ověřování přihlídnout k onomu spřízněnému subjektu při hodnocení nezávislosti a při uplatňování vhodných zabezpečovacích prvků.
- 290.35 Hodnocení ohrožení nezávislosti i následné kroky by měly vycházet z podkladů získaných před přijetím zakázky a v průběhu její realizace. Povinnost provádět takové hodnocení a přijímat opatření vzniká tehdy, když firma, firma patřící do skupiny firem nebo člen týmu provádějícího ověřování si jsou vědomi – nebo o nich lze důvodně předpokládat, že si jsou vědomi – skutečností nebo vztahů, které by mohly ohrozit nezávislost. Mohou nastat okolnosti, kdy firma, firma patřící do skupiny firem nebo člen týmu provádějícího ověřování neúmyslně poruší ustanovení tohoto článku. Dojde-li k takovému neúmyslnému porušení, nemělo by to celkově ve vztahu ke klientovi, u něhož se provádí ověřování, vést k ohrožení nezávislosti, jestliže firma bude mít k dispozici náležitě metody a postupy k posilování nezávislosti a jestliže je takové porušení ihned po odhalení napraveno a aplikují se účinné zabezpečovací prvky.

* viz definice

- 290.36 Všude v této sekci se připomínají jak významná, tak zcela zřejmě nevýznamná rizika ohrožující nezávislost. Při hodnocení závažnosti určité konkrétní věci je nutno brát v úvahu kvalitativní i kvantitativní faktory. Věc je zcela zřejmě nevýznamná pouze tehdy, považuje-li se za banální a nehrozí žádnými následky.

Cíle a struktura této sekce

- 290.37 Cílem této sekce je pomoci firmám a členům týmů provádějících ověřování:

- (a) při stanovení rizik ohrožujících nezávislost;
- (b) při hodnocení, zda tyto hrozby jsou zcela zřejmě nevýznamné; a
- (c) v situacích, kdy hrozby nejsou zcela zřejmě nevýznamné, stanovení postupů při uplatňování vhodných zabezpečovacích prvků a opatření k eliminaci hrozeb nebo jejich snížení na přijatelnou úroveň.

Je nutné vždy vzít do úvahy, co by dostatečně informovaná třetí strana znala všech relevantních informací včetně přijatých zabezpečovacích prvků, považovala za neakceptovatelné. V případech, kdy nejsou k dispozici žádné zabezpečovací prvky ke snížení hrozby na přijatelnou míru, lze jediné možné opatření spatřovat v eliminaci činností nebo zájmů, které takovou hrozbu vytvářejí, nebo v rozhodnutí nepřijmout zakázku na ověřování či nepokračovat v realizaci takové zakázky.

- 290.38 Je nutné vždy vzít do úvahy, co by dostatečně informovaná třetí strana znala všech relevantních informací včetně přijatých zabezpečovacích prvků, považovala za neakceptovatelné. V případech, kdy nejsou k dispozici žádné zabezpečovací prvky ke snížení hrozby na přijatelnou míru, lze jediné možné opatření spatřovat v eliminaci činností nebo zájmů, které takovou hrozbu vytvářejí, nebo v rozhodnutí nepřijmout zakázku na ověřování či nepokračovat v realizaci takové zakázky.

- 290.39 Určité příklady v této sekci stanoví, jak použít existující rámec v rámci auditu klienta registrovaného na veřejném trhu. Pokud se členská organizace rozhodne nedělat rozdíl mezi klienty registrovanými na veřejném trhu a ostatními klienty, potom doporučení, která se vztahují k auditu klientů registrovaných na veřejném trhu, se použijí pro všechny klienty, u nichž se provádí audit.

- 290.40 V případě, že se zjistí rizika, která ohrožují nezávislost a která nejsou zcela zřejmě nevýznamná, a firma se přesto rozhodne ověřování (zakázku) přijmout nebo v realizaci takové zakázky pokračovat, musí se takové rozhodnutí dokumentovat. Dokumentace by měla zahrnovat popis zjištěných hrozeb a popis zabezpečovacích prvků použitých k eliminaci nebo snížení hrozeb na přijatelnou úroveň.

- 290.41 Při hodnocení významnosti rizik ohrožujících nezávislost a zabezpečovacích prvků přijatých k omezení hrozeb na přijatelnou úroveň se přihlíží k veřejnému zájmu. Určitý veřejný zájem může být spojen s některými subjekty v důsledku jejich obchodních aktivit, jejich velikosti nebo jejich statutu jako společností s velkým počtem

- akcionářů/podílníků. Mezi příklady takových subjektů lze jmenovat společnosti registrované na veřejném trhu cenných papírů, dále úvěrové instituce, pojišťovny a penzijní fondy. Předmětem zvláště velkého veřejného zájmu jsou účetní závěrky společností registrovaných na veřejných trzích, a proto se některé odstavce tohoto článku věnují další konkrétní problematice týkající se právě auditu takových registrovaných subjektů. Posoudit je třeba situace, kdy se zásady uvedené v tomto článku ve vztahu k auditu registrovaných subjektů uplatňují na jiné auditorské klienty, kteří jsou také předmětem značného veřejného zájmu.
- 290.42 Výbory pro audit mohou být důležitým nástrojem podnikového řízení. Musí však být nezávislé na vedení společnosti a musí být představenstvu nápomocny při zajišťování nezávislosti firmy, která provádí audit. V případě veřejně registrovaných subjektů musí mezi Výborem pro audit (či jiným orgánem, není-li Výbor pro audit ustaven) a firmou provádějící audit fungovat pravidelná komunikace s výměnou informací o vztazích a záležitostech, které by podle názoru firmy případně mohly mít vliv na dodržení zásady nezávislosti.
- 290.43 Firmy musí zavést metodiky a postupy pro komunikaci v otázkách nezávislosti s Výbory pro audit nebo s jinými orgány s podobným pověřením. Jde-li o audit subjektů registrovaných na veřejném trhu, musí si firma alespoň jednou do roka ústně i písemně vyměnit informace o veškerých případných vztazích a ostatních záležitostech existujících mezi firmou, ostatními firmami patřícími do skupiny firem a auditorským klientem, o nichž by podle profesionálního úsudku firmy bylo možno se domnívat, že mají vliv na nezávislost. Takto sdělované záležitosti se mohou různit podle konkrétních okolností a měla by o nich rozhodovat firma. Obecně však platí, že příslušná sdělení se mají týkat záležitostí, o kterých se pojednává v tomto článku.

Doba zakázky

- 290.44 Členové týmu provádějícího ověřování a firma musí být po dobu ověřování nezávislí na klientovi, u něhož se provádí ověřování. Nejde-li o zakázku opakující se povahy, pak doba zakázky začíná okamžikem, kdy tým provádějící ověřování začne poskytovat příslušné služby, a končí vydáním zprávy o ověřování. Jestliže se předpokládá, že půjde o zakázku opakující se povahy, pak doba zakázky končí okamžikem, kdy jedna ze stran oznámí druhé straně, že smluvní vztah s poskytováním odborných služeb končí, nebo okamžikem vydání závěrečné zprávy o ověřování (z obou možností platí ta, která nastane později).
- 290.45 V případě auditu účetní závěrky doba zakázky zahrnuje období, na které se vztahuje účetní závěrka, k níž se firma vyjadřuje. Jestliže se daný subjekt stane auditorským klientem v průběhu období, na které se vztahuje účetní závěrka, k níž se firma vyjadřuje, nebo po tomto období, musí firma zvážit, zda hrozby ohrožující nezávislost mohou vzniknout:

- z finančního nebo obchodního vztahu s auditorským klientem v období nebo po období, na které se vztahuje účetní závěrka, avšak před přijetím auditu; nebo
- z dřívějších služeb poskytovaných auditorskému klientovi.

Podobně v případě ověřování, které není auditem účetní závěrky, musí firma posoudit, zda hrozbou pro nezávislost nemůže být jakýkoli finanční nebo obchodní vztah, případně služby poskytované v minulosti.

290.46 Jestliže auditorskému klientovi byly poskytovány také služby nemající charakter ověřování, a to v průběhu období, na které se vztahuje účetní závěrka, případně po tomto období, avšak před započítáním poskytování odborných služeb souvisejících s auditem, a jestliže by v průběhu provádění auditu účetní závěrky došlo k zákazu takových služeb nemajících charakter ověřování, pak je nutné zvážit případná možná rizika spojená s těmito službami a ohrožující nezávislost. Nejde-li o hrozbu, která je zcela zřejmě nevýznamná, musí se zvážit a uplatnit zabezpečovací prvky potřebné k omezení takové hrozby na přijatelnou míru. Takovým zabezpečovacím prvkem může například být:

- projednání otázek nezávislosti souvisejících s poskytováním služeb nemajících charakter ověřování s osobami pověřenými správou a řízením, například s Výborem pro audit;
- získání souhlasu auditorského klienta s tím, že odpovědnost za výsledek služeb nemajících charakter ověřování nese on;
- vyloučení pracovníků, kteří poskytovali služby nemající charakter ověřování, z účasti na auditu účetní závěrky; a
- využití práce jiné firmy, která provede prověrku výsledků služeb nemajících charakter ověřování nebo která znovu provede služby nemající charakter ověřování v rozsahu potřebném k tomu, aby za ně mohla převzít odpovědnost.

290.47 Jsou-li služby nemající charakter ověřování poskytovány auditorskému klientovi, který není subjektem registrovaným na veřejném trhu cenných papírů, ale posléze se takovým subjektem stane, nepoškodí se tím nezávislost firmy tehdy, jestliže:

- (a) předchozí služby nemající charakter ověřování byly v případě subjektů neregistrovaných na veřejném trhu přípustné podle této sekce;
- (b) poskytování takových služeb bude ukončeno v přiměřené době poté, co se klient stane registrovaným subjektem, jde-li o služby nepřípustné pro registrované subjekty podle této sekce; a

- (c) firma uplatnila vhodné zabezpečovací prvky k eliminaci jakýchkoli rizik ohrožujících nezávislost, která by mohla vyplynout z dříve poskytovaných služeb, nebo k omezení takových rizik na přijatelnou míru.

Uplatnění zásad v konkrétních situacích

Obsah	Odstavec
Úvod	290.100
Finanční podíly	290.104
Ustanovení pro všechny klienty, u nichž se provádí ověřování	290.106
Ustanovení pro auditorské klienty	290.113
Ustanovení pro neauditorské klienty, u nichž se provádí ověřování ...	290.122
Půjčky a záruky	290.126
Úzký obchodní vztah ke klientům, u nichž se provádí ověřování	290.132
Příbuzenské a osobní vztahy	290.135
Zaměstnanecský poměr u klientů, u nichž se provádí ověřování	290.143
Služby v nedávné době poskytované klientům, u nichž se provádí ověřování	290.146
Pozice funkcionáře nebo vedoucího představitele u klientů, u nichž se provádí ověřování	290.149
Dlouhodobé vazby pracovníků ve vyšších pozicích na klienty, u nichž se provádí ověřování	
Všeobecná ustanovení	290.153
Auditorské klienty, kteří jsou subjekty registrovanými na veřejném Trhu	290.154
Poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientům, u nichž se provádí ověřování	290.158
Zpracovávání účetních záznamů a účetních závěrek	290.166
Všeobecná ustanovení	290.169
Auditorské klienty, kteří nejsou subjekty registrovanými na veřejném trhu	290.170
Auditorské klienty, kteří jsou subjekty registrovanými na veřejném trhu	290.171
Naléhavé situace	290.173
Služby oceňování majetku	290.174
Poskytování daňových služeb auditorským klientům	290.180

Poskytování služeb interního auditu auditorským klientům	290.181
Poskytování služeb v oblasti informačních technologií auditorským klientům	290.187
Dočasné přidělení pracovníků firmy k zastávání funkcí u auditorských klientů	290.192
Poskytování služeb podpory auditorských klientů v soudních sporech	290.193
Poskytování právních služeb auditorským klientům.....	290.196
Nábor pracovníků do vrcholového vedení	290.203
Správa podnikových financí a podobné činnosti	290.204
Honoráře a tvorba cen	
Honoráře – relativní výše	290.206
Honoráře – po lhůtě splatnosti	290.208
Tvorba cen	290.209
Podmíněné honoráře	290.210
Dary a pohostinnost	290.212
Probíhající nebo hrozící soudní řízení	290.214

Úvod

- 290.100 V následujících příkladech se popisují skutečnosti a vztahy, které mohou tvořit hrozbu vůči nezávislosti. Uvádějí se v nich jak potenciální hrozby, tak i zabezpečovací prvky, kterých lze vhodně použít k eliminaci těchto hrozeb nebo k jejich omezení na přijatelnou míru. Nejde o vyčerpávající výčet příkladů. V praxi bude firma, případně firma patřící do skupiny firem, a stejně tak i členové týmu provádějícího ověřování, muset hodnotit důsledky obdobných, ne však totožných skutečností a vztahů, a určovat, zda lze aplikovat zabezpečovací prvky – včetně těch, které jsou uvedeny v odstavcích 200.12-200.15 – a zda jejich uplatnění v uspokojivé míře vyřeší hrozby ohrožení nezávislosti.
- 290.101 Některé z příkladů se týkají auditorských klientů, jiné se týkají klientů, u nichž se provádí ověřování, kteří ale nejsou auditorskými klienty. Tyto příklady ilustrují, jak by se zabezpečovací prvky měly použít, aby splňovaly požadavky kladené na členy týmů provádějících ověřování, na firmu, případně na firmy patřící do skupiny firem, jako na subjekty, které by měly být nezávislé na auditorském klientovi. Dále tyto příklady uvádějí požadavky na členy týmů provádějících ověřování a na firmu jako na subjekty, které by měly být nezávislé na klientovi, u něhož se provádí ověřování a který není auditorským klientem. Příklady nezahrnují zprávy o ověřování pro neauditorské klienty, u nichž se provádí ověřování, kde je použití těchto zpráv výslovně omezeno na stanovené uživatele. Jak se o takových zakázkách uvádí v odstavci 290.19, členové týmu provádějícího ověřování a jejich nejbližší a blízcí příbuzní musí být nezávislí na klientovi, u něhož se provádí ověřování. Kromě toho by firma neměla mít u klienta, u něhož se provádí ověřování, významný přímý ani nepřímý finanční podíl.
- 290.102 Příklady ukazují, jakým způsobem použít rámec pro auditorské klienty a pro klienty, u nichž se provádí ověřování, ale kteří nejsou auditorskými klienty. Tyto příklady musí být posuzovány ve vazbě na odst. 290.20, který stanoví, že u většiny zakázek ověřování je jedna odpovědná strana a tou stranou je klient, u něhož se provádí ověřování. Nicméně v některých zakázkách ověřování se mohou vyskytnout dvě odpovědné strany. v takových případech je nutné posoudit hrozby vyplývající z vlastnictví podílů nebo existence vztahů mezi členy týmu provádějícího ověřování, firmou, firmami ve skupině firem a stranou odpovědnou za předmět ověřování.
- 290.103 Interpretace 2005-01 v této sekci poskytuje návod jak aplikovat požadavky na nezávislost uvedené v této sekci u zakázek ověřování, které nemají charakter auditu účetní závěrky.

Finanční podíly

- 290.104 Finanční podíl u klienta, u něhož se provádí ověřování, může vytvářet hrozbu vlastní zainteresanosti. Při hodnocení závažnosti této hrozby a vhodných zabezpečovacích prvků k eliminaci hrozby nebo k jejímu omezení na přijatelnou míru je třeba posoudit povahu finančního podílu. Znamená to, že je třeba vyhodnotit roli osoby, která takový finanční podíl vlastní, dále významnost daného finančního podílu a zda jde o podíl přímý nebo nepřímý.
- 290.105 Hodnotíme-li, zda jde o přímý nebo nepřímý podíl (tj. typ podílu), musíme vzít v úvahu, že finančních podílů může být celá řada: od podílů, kde daná osoba nijak neprověřuje ani investiční nástroj tohoto podílu, ani samotný podíl (tak je tomu například u vzájemných fondů, podílových fondů nebo podobných zprostředkovatelských nástrojů), až po podíly, kde daná osoba podíl přímo prověřuje, nebo je schopna ovlivnit investiční rozhodnutí. Při hodnocení významnosti jakéhokoli rizika ohrožujícího nezávislost je důležité vzít v úvahu rozsah (stupeň) prověrky nebo vlivu, který lze uplatňovat na zprostředkovatele, na samotný podíl a na investiční strategii. Kde jde o prověrku, tam se finanční podíl považuje za přímý a naopak, kde držitel finančního podílu není takové prověrky schopen, tam se finanční podíl považuje za nepřímý.

Ustanovení pro všechny klienty, u nichž se provádí ověřování

- 290.106 Jestliže člen týmu provádějícího ověřování nebo jeho nejbližší rodinný příslušník má u klienta, u něhož se provádí ověřování, **přímý finanční podíl*** nebo významný **nepřímý finanční podíl,*** je hrozba vlastní zainteresanosti natolik vysoká, že k eliminaci této hrozby nebo k jejímu omezení na přijatelnou míru budou vhodné pouze tyto zabezpečovací prvky:
- (a) než se daná osoba stane členem týmu provádějícího ověřování, zbaví se přímého finančního podílu;
 - (b) než se daná osoba stane členem týmu provádějícího ověřování, zbaví se celého nepřímého finančního podílu, případně se zbaví takové jeho části, jaká postačí, aby nepřímý podíl nadále nebyl významný; nebo
 - (c) daný člen týmu provádějícího ověřování je odvolán z ověřování.
- 290.107 Hrozba vlastní zainteresanosti vznikne, jestliže člen týmu provádějícího ověřování nebo jeho nejbližší rodinný příslušník získá u klienta, u něhož provádí ověřování, přímý finanční podíl nebo významný nepřímý finanční podíl například jako dědictví, jako dar nebo

* viz definice

v důsledku fúze. K eliminaci této hrozby nebo k jejímu omezení na přijatelnou míru je třeba uplatnit tyto zabezpečovací prvky:

- (a) zbavit se finančního podílu v nejbližší příhodnou dobu; nebo
- (b) daného člena týmu provádějícího ověřování odvolat z ověřování.

Než se daná osoba zbaví finančního podílu nebo je odvolána z týmu provádějícího ověřování, musí se pro tuto dobu zvážit, zda není třeba ke snížení hrozby vlastní zainteresovanosti na přijatelnou míru uplatnit další zabezpečovací prvky. Takovým dalším zabezpečovacím prvkem může být:

- projednání věci s těmi osobami, pověřenými správou a řízením, například s Výborem pro audit; nebo
- využití práce dalšího auditora/účetního znalce, jehož úkolem je prověřit provedenou práci, případně podle potřeby zajišťovat poradenství.

290.108 Hrozba vlastní zainteresovanosti vznikne, jestliže se člen týmu provádějícího ověřování dozví, že jeho blízký rodinný příslušník má u klienta, u něhož se provádí ověřování, přímý finanční podíl nebo významný nepřímý finanční podíl. Při hodnocení závažnosti jakékoli hrozby je třeba posoudit povahu příbuzenského vztahu mezi členem týmu provádějícího ověřování a takovým blízkým rodinným příslušníkem a dále významnost jeho finančního podílu. Po vyhodnocení závažnosti hrozby je třeba podle potřeby posoudit a uplatnit vhodné zabezpečovací prvky. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- blízký rodinný příslušník se v nejbližší příhodnou dobu zbaví celého finančního podílu, případně se zbaví jeho postačující části;
- věc se projedná s osobami pověřenými správou a řízením u klienta, například s Výborem pro audit;
- práci provedenou členem týmu provádějícího ověřování, kterýžto člen má takového blízkého rodinného příslušníka, zkontroluje – a případně bude podle potřeby zajišťovat poradenství – jiný auditor/účetní znalec, který se nepodílel na ověřování; nebo
- daná osoba je odvolána z ověřování.

290.109 Jestliže firma nebo člen týmu provádějícího ověřování má u klienta přímý finanční podíl nebo významný nepřímý finanční podíl jako svěřenecký správce, může hrozba vlastní zainteresovanosti vzniknout v důsledku možného vlivu svěřenecké správy na klienta, u něhož provádí ověřování. Takový finanční podíl je proto možné vlastnit pouze tehdy, když:

- (a) člen týmu provádějícího ověřování, jeho nejbližší rodinný příslušník ani firma nejsou beneficienty dané svěřenecké správy;

- (b) podíl držený u klienta, u něhož se provádí ověřování, v rámci svěřenecké správy není pro svěřeneckou správu významný;
- (c) svěřenecká správa není s to významným způsobem ovlivňovat klienta, u něhož se provádí ověřování; a
- (d) člen týmu provádějícího ověřování nebo firma nemá významný vliv na žádná investiční rozhodnutí, která by se týkala finančního podílu u klienta, u něhož se provádí ověřování.

290.110 Je třeba zvážit, zda nevznikne hrozba vlastní zainteresovanosti v důsledku finančního podílu osob mimo tým provádějící ověřování a mimo nejbližší a blízké rodinné příslušníky jeho členů. Takovými osobami mohou být:

- partneři a jejich nejbližší rodinní příslušníci, kteří nejsou členy týmu provádějícího ověřování;
- partneři a vedoucí zaměstnanci, kteří klientovi, u něhož se provádí ověřování, poskytují služby nemající charakter ověřování; a
- osoby, které mají těsný osobní vztah k některému z členů týmu provádějícího ověřování.

Zda podíly patřící takovým osobám mohou být příčinou hrozby vlastní zainteresovanosti, bude záležet na určitých faktorech, jako například:

- na struktuře firmy z hlediska organizace, provozu a vztahů podřízenosti; a
- na povaze vztahu mezi danou osobou a členem týmu provádějícího ověřování.

Měla by se posoudit závažnost hrozby a zjistí-li se, že tato hrozba není nevýznamná, je vhodné uvážit, jaké existují vhodné zabezpečovací prvky, a ty by se měly uplatnit s cílem hrozbu vyloučit nebo ji omezit na přijatelnou míru. Jako vhodné lze uvést tyto zabezpečovací prvky:

- použijí se metodiky, které omezují možnosti držby takových podílů všude, kde je to možné;
- věc se projedná s osobami pověřenými správou a řízením u klienta, například s Výborem pro audit; nebo
- provedenou práci prověří – a případně bude podle potřeby zajišťovat poradenství – jiný auditor/účetní znalec, který se nepodílel na ověřování.

290.111 Neúmyslné porušení ustanovení tohoto článku, pokud jde o finanční podíl u klienta, u něhož se provádí ověřování, nebude mít vliv na nezávislost firmy, firmy patřící do skupiny firem ani jednotlivého člena týmu provádějícího ověřování, jestliže:

- (a) firma nebo firma patřící do skupiny firem zavedla metodiky a postupy, podle nichž všichni odborní pracovníci musí firmě bezodkladně hlásit veškerá porušení vzniklá v důsledku koupě, dědictví či jiného způsobu nabytí finančního podílu u klienta, u něhož se provádí ověřování;
- (b) firma nebo firma patřící do skupiny firem bezodkladně uvědomí daného odborného pracovníka, že by se měl takového finančního podílu zbavit; a
- (c) daný odborník se finančního podílu zbaví v co nejkratší prakticky dosažitelné době po zjištění problému nebo je odvolán z týmu provádějícího ověřování.

290.112 Jestliže došlo k neúmyslnému porušení ustanovení tohoto článku, pokud jde o finanční podíl u klienta, u něhož se provádí ověřování, musí firma posoudit, zda je třeba uplatnit zabezpečovací prvky. Lze přijmout například tato opatření:

- práci provedenou členem týmu provádějícího ověřování prověří jiný auditor/účetní znalec, který se nepodílel na ověřování; nebo
- daná osoba není připuštěna k žádnému významnějšímu rozhodování o ověřování.

Ustanovení pro auditorské klienty

290.113 Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, má u svého auditorského klienta přímý finanční podíl, je hrozba vlastní zainteresovanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nezmírní žádné zabezpečovací prvky. Jestliže tedy firma hodlá realizovat zakázku u takového klienta, musí se finančního podílu zbavit.

290.114 Hrozba vlastní zainteresovanosti také vzniká, jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, má u svého auditorského klienta nepřímý finanční podíl. V takovém případě – jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, hodlá realizovat zakázku u takového klienta – je nutné, aby se zbavila buď celého nepřímého podílu, nebo jeho části, bez níž se takový podíl stane nevýznamným.

290.115 Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, má přímý finanční podíl na subjektu, který má rozhodující vliv na auditorského klienta firmy, je hrozba vlastní zainteresovanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nezmírní žádné zabezpečovací prvky. V takovém případě – jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, hodlá realizovat zakázku u takového klienta – je nutné, aby se zbavila buď celého nepřímého podílu, nebo jeho části, bez níž se takový podíl stane nevýznamným.

- 290.116 Hrozba vlastní zainteresanosti také vzniká, jestliže finanční podíl u auditorského klienta firmy, případně firmy patřící do skupiny firem, má v držení program penzijního připojištění takové firmy. V takovém případě by se měla posoudit závažnost hrozby a zjistí-li se, že tato hrozba není nevýznamná, mělo by se posoudit, jaké existují vhodné zabezpečovací prvky, a ty by se měly podle potřeby uplatnit s cílem hrozbu vyloučit nebo ji omezit na přijatelnou míru.
- 290.117 Jestliže jiní partneři včetně partnerů, kteří nepracují na ověřováních (nebo jejich nejbližší rodinní příslušníci) v rámci **kanceláře***, kde v souvislosti s auditem působí **partner zakázky***, mají přímý finanční podíl nebo významný nepřímý podíl u daného auditorského klienta, je hrozba vlastní zainteresanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nezmírní žádné zabezpečovací prvky. Proto by takoví auditoři ani jejich nejbližší rodinní příslušníci neměli mít v držení žádný finanční podíl u takového auditorského klienta.
- 290.118 Kancelář, kde partner zakázky vyvíjí činnost v souvislosti s auditem účetní závěrky, nemusí nutně být totožná s kanceláří, ke které je daný auditor přidělen. Jestliže partner zakázky patří k jiné kanceláři než ostatní členové týmu provádějícího ověřování, je třeba podle úsudku určit, u které kanceláře má provádět činnost v souvislosti s daným auditem účetní závěrky.
- 290.119 Jestliže jiní partneři a vedoucí zaměstnanci poskytující auditorskému klientovi služby nemající charakter ověřování (s výjimkou těch, jejichž účast je zcela zřejmě nevýznamná) včetně jejich nejbližších rodinných příslušníků mají u auditorského klienta v držení přímý finanční podíl nebo významný nepřímý podíl, je hrozba vlastní zainteresanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nezmírní žádné zabezpečovací prvky. Proto by takoví pracovníci ani jejich nejbližší rodinní příslušníci neměli mít u takového auditorského klienta v držení žádný finanční podíl.
- 290.120 Finanční podíl, který má u auditorského klienta v držení nejbližší rodinný příslušník (a) partnera patřícího ke kanceláři, kde v souvislosti s auditem působí partner zakázky, nebo (b) partnera nebo vedoucího zaměstnance poskytujícího auditorskému klientovi služby nemající charakter ověřování, se nepovažuje za finanční podíl vytvářející nepřijatelnou hrozbu, jestliže je takový podíl získán jako součást zaměstnaneckých práv.
- 290.121 Hrozba vlastní zainteresanosti také vzniká, jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem nebo také člen týmu provádějícího ověřování má v držení finanční podíl u určitého subjektu, kde má finanční podíl také auditorský klient, případně vedoucí představitel nebo

* viz definice

funkcionář nebo vlastník s rozhodujícím vlivem. Nezávislost vůči auditorskému klientovi není ohrožena, jestliže příslušné podíly, které u takového subjektu mají firma, případně firma patřící do skupiny firem, člen týmu provádějícího ověřování, auditorský klient, případně jeho vedoucí představitel nebo funkcionář nebo jeho vlastník s rozhodujícím vlivem, jsou nevýznamné a auditorský klient nemůže na takový subjekt vykonávat významnější vliv. Jestliže jde o podíl, který je pro firmu, firmu patřící do skupiny firem nebo auditorského klienta významnější, přičemž auditorský klient je schopen vykonávat na daný subjekt významnější vliv, neexistují zabezpečovací prvky, které by hrozbu vlastní zainteresovanosti dokázaly snížit na přijatelnou míru, takže je nutné, aby se firma, případně firma patřící do skupiny firem, buď takového podílu zbavila, nebo se vzdala auditu. Člen týmu provádějícího ověřování, který má v držení takový významnější podíl, musí učinit některý z těchto kroků:

- (a) zbavit se podílu;
- (b) zbavit se části podílu tak, aby jeho zbývající část nemohla být nadále považována za významnou; nebo
- (c) odstoupit z auditu.

Ustanovení pro neauditorské klienty, u nichž se provádí ověřování

- 290.122 Jestliže firma má přímý finanční podíl na klientovi, u něhož provádí ověřování a který není auditorským klientem, je hrozba vlastní zainteresovanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nezmírní žádné zabezpečovací prvky. Jestliže firma hodlá zakázku realizovat, pak se musí takového finančního podílu zbavit.
- 290.123 Hrozba vlastní zainteresovanosti také vzniká, jestliže firma má významný nepřímý finanční podíl na klientovi, u něhož provádí ověřování a který není auditorským klientem. V takovém případě – jestliže firma hodlá realizovat zakázku u takového klienta – je nutné, aby se zbavila buď celého nepřímého podílu, nebo jeho dostatečné části, aby se zbývající podíl stal nevýznamným.
- 290.124 Jestliže firma má významný finanční podíl u subjektu, který má podíl s rozhodujícím vlivem u klienta, u něhož se provádí ověřování a který není auditorským klientem, je hrozba vlastní zainteresovanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nezmírní žádné zabezpečovací prvky. V takovém případě – jestliže firma hodlá realizovat zakázku u takového klienta – je nutné, aby se zbavila buď celého nepřímého podílu, nebo jeho dostatečné části, aby se zbývající podíl stal nevýznamným.
- 290.125 V případě, že se o ověřování, které není auditem, vypracovává zpráva s omezeným použitím, platí pro ustanovení odstavců 290.106 - 290.110 a odstavců 290.122 - 290.124 výjimky uvedené v odstavci 290.19.

Půjčky a záruky

- 290.126 Půjčka, kterou firma získá od klienta, u něhož se provádí ověřování, nebo záruka na půjčku poskytnutá firmě klientem, u něhož se provádí ověřování, je-li tímto klientem banka nebo podobná instituce, netvoří hrozbu vůči nezávislosti, jestliže je taková půjčka poskytnuta za normálních výpůjčních podmínek a požadavků a půjčka je nevýznamná jak pro firmu, tak pro klienta, u něhož se provádí ověřování. Je-li půjčka pro klienta, u něhož se provádí ověřování, nebo pro firmu významná, lze hrozbu vlastní zainteresanosti snížit na přijatelnou míru použitím zabezpečovacích prvků. Takovým zabezpečovacím prvkem může například být využití práce dalšího auditora/účetního znalce odjinud (mimo firmu), jehož úkolem bude prověřit provedenou práci.
- 290.127 Půjčka, kterou od klienta, u něhož se provádí ověřování, získá člen týmu provádějícího ověřování nebo jeho nejbližší rodinní příslušníci, případně záruka na půjčku poskytnutá jim ze strany klienta, u něhož se provádí ověřování, je-li tímto klientem banka nebo podobná instituce, netvoří hrozbu vůči nezávislosti, jestliže je taková půjčka poskytnuta za normálních výpůjčních podmínek a požadavků a půjčka je nevýznamná jak pro firmu, tak pro klienta, u něhož se provádí ověřování. Takovou půjčkou může například být hypotéka na rodinný dům, možnost přečerpání konta, půjčka na nákup osobního automobilu nebo zůstatky na kreditní kartě.
- 290.128 Podobně vklad firmy nebo člena týmu provádějícího ověřování u klienta, u kterého se provádí ověřování a kterým je banka nebo podobná instituce, případně vedení makléřského konta u takového klienta, netvoří hrozbu vůči nezávislosti, jestliže takový vklad nebo konto jsou vedeny za normálních obchodních podmínek.
- 290.129 Jestliže firma nebo člen týmu provádějícího ověřování poskytne půjčku klientovi, u něhož se provádí ověřování a který není bankou ani podobnou institucí, nebo se zaručí za půjčku poskytnutou takovému klientovi, u něhož se provádí ověřování, může vzniknout tak velká hrozba vlastní zainteresanosti, že ji žádné zabezpečovací prvky nebudou s to snížit na přijatelnou míru. Toto platí za podmínky, že tato půjčka nebo záruka není nevýznamná jak pro firmu nebo člena týmu provádějícího ověřování, tak pro klienta, u něhož se provádí ověřování.
- 290.130 Podobně jestliže firma nebo člen týmu provádějícího ověřování přijme půjčku od klienta, u kterého se provádí ověřování a který není bankou ani podobnou institucí, nebo od takového klienta, u něhož se provádí ověřování, získá záruku za půjčku, může vzniknout tak velká hrozba vlastní zainteresanosti, že ji žádné zabezpečovací prvky nebudou s to snížit na přijatelnou míru. Toto platí za podmínky, že tato půjčka nebo

záruka není nevýznamná jak pro firmu nebo člena týmu provádějícího ověřování, tak pro klienta, u něhož tým toto ověřování provádí.

- 290.131 Příklady v odstavcích 290.126 - 290.130 se vztahují na půjčky a záruky mezi firmou a klientem, u něhož se provádí ověřování. Jde-li však o audit, je třeba tato ustanovení vztáhnout na firmu, na všechny firmy patřící do skupiny firem a na auditorského klienta.

Úzký obchodní vztah ke klientům, u nichž se provádí ověřování

- 290.132 Úzký obchodní vztah mezi firmou nebo členem týmu provádějícího ověřování a klientem, u něhož se provádí ověřování, nebo jeho vedením, případně mezi firmou nebo členem týmu provádějícího ověřování a auditorským klientem, může zahrnovat komerční nebo běžný finanční podíl nebo může vytvářet hrozbu vlastní zainteresovanosti nebo hrozbu vydíratelnosti. Lze uvést tyto příklady takových vztahů:

- vlastnictví významného finančního podílu ve společném podniku spolu s klientem, u něhož se provádí ověřování, nebo vlastníkem majícím rozhodující vliv, vedoucím představitelem, funkcionářem nebo jinou osobou, která u klienta vykonává vyšší manažerské funkce;
- ujednání, kde se jedna nebo více služeb nebo produktů firmy kombinuje s jednou nebo více službami nebo produkty klienta, u něhož se provádí ověřování, a kde jde o tržní uplatňování balíčku služeb a produktů s odkazem na obě zmíněné strany;
- distribuční nebo marketingová ujednání, podle nichž firma působí jako distributor nebo prodejce produktů nebo služeb klienta, u něhož se provádí ověřování, nebo kde klient, u něhož se provádí ověřování, působí jako distributor nebo prodejce produktů nebo služeb firmy.

Jde-li o auditorského klienta – pokud finanční podíl není nevýznamný a také daný vztah není pro firmu, případně firmu patřící do skupiny firem, a pro auditorského klienta zcela zřejmě nevýznamný – pak vzniklou hrozbu nemohou zmírnit na přijatelnou míru žádná zabezpečovací opatření. Stejně tak jde-li o klienta, u něhož se provádí ověřování a který není auditorským klientem – pokud finanční podíl není nevýznamný a také daný vztah není pro firmu a klienta, u něhož se provádí ověřování, zcela zřejmě nevýznamný – pak vzniklou hrozbu nemohou na přijatelnou míru zmírnit žádná zabezpečovací opatření. V obou případech lze učinit pouze tyto kroky:

- (a) ukončit obchodní vztah;
- (b) omezit objem vztahu natolik, aby finanční podíl byl nevýznamný a aby i vztah byl zcela zřejmě nevýznamný; nebo

- (c) odmítnout provést ověřování.

Pokud pro člena týmu provádějícího ověřování není finanční podíl nevýznamný a ani daný vztah není zcela zřejmě nevýznamný, pak jediným zabezpečovacím prvkem bude odvolání takové osoby z týmu provádějícího ověřování.

290.133 Jde-li o auditorského klienta, pak obchodní vztah zahrnující podíl na subjektu v držení úzkého okruhu vlastníků, kterýžto podíl vlastní firma, firma patřící do skupiny firem nebo člen týmu provádějícího ověřování nebo jejich blízcí rodinní příslušníci – přičemž podíl na takovém subjektu má také auditorský klient nebo vedoucí představitel nebo funkcionář auditorského klienta – nebude představovat hrozbu vůči nezávislosti, jestliže:

- (a) vztah je pro firmu, firmu patřící do skupiny firem a auditorského klienta zcela zřejmě nevýznamný;
- (b) podíl je nevýznamný pro investora nebo skupinu investorů; a
- (c) podíl nedává investorovi nebo skupině investorů možnost ovládat daný subjekt v držení úzkého okruhu vlastníků.

290.134 Nákup zboží a služeb realizovaný u klienta, u něhož se provádí ověřování, firmou (nebo realizovaný u auditorského klienta firmou patřící do skupiny firem) nebo členem týmu provádějícího ověřování by všeobecně neměl tvořit hrozbu vůči nezávislosti, jestliže jde o transakce v rámci normálního chodu obchodní činnosti mezi samostatnými a nezávislými partnery. Nicméně může jít o transakce takové povahy a rozsahu, že vznikne hrozba vlastní zainteresovanosti. Není-li tato hrozba zcela zřejmě nevýznamná, je třeba posoudit a uplatnit zabezpečovací prvky a s jejich pomocí snížit hrozbu na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- vyloučení takových transakcí nebo omezení jejich rozsahu;
- odvolání dané osoby z týmu provádějícího ověřování; nebo
- projednání věci s činiteli, kteří jsou u klienta pověřeni dohlédací činností, například s Výborem pro audit.

Příbuzenské a osobní vztahy

290.135 Příbuzenské a osobní vztahy mezi členem týmu provádějícího ověřování na jedné straně a vedoucím představitelem, jiným funkcionářem nebo určitými zaměstnanci (podle zastávaných pozic) klienta, u něhož se provádí ověřování, na straně druhé, může vytvářet hrozbu vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti nebo vydíratelnosti. Není zde místo pro podrobný popis významnosti hrozeb, které takový vztah může vytvářet. Významnost těchto hrozeb může záviset na celé řadě faktorů, například

na pracovních úkolech daného jednotlivce v rámci ověřování, na tom, o jak blízký vztah jde, a na roli rodinného příslušníka nebo jiné osoby u klienta, u něhož se provádí ověřování. Existuje tedy široké spektrum situací, které je třeba vyhodnotit a podle tohoto vyhodnocení uplatnit zabezpečovací prvky ke snížení hrozby na přijatelnou míru.

290.136 Je-li nejbližší rodinný příslušník člena týmu provádějícího ověřování vedoucím představitelem, funkcionářem nebo zaměstnancem klienta provádějícího ověřování s pravomocemi umožňujícími přímo a významně ovlivnit informace o předmětu ověřování nebo v takové pozici již není, ale působil v ní kdykoli v průběhu realizace zakázky, pak lze hrozbu vůči nezávislosti snížit na přijatelnou míru pouze odvoláním dané osoby z týmu provádějícího ověřování – příbuzenský vztah je v takovém případě natolik těsný, že riziko ohrožující nezávislost nelze na přijatelnou míru snížit žádným jiným opatřením. Jestliže se však tento zabezpečovací prvek nepoužije, zbývá už pouze ukončení realizace zakázky na ověřování. Například při auditu účetní závěrky, je-li manželka/manžel člena týmu provádějícího ověřování zaměstnancem s pravomocemi umožňujícími přímo a významně ovlivnit zpracování účetní evidence nebo účetních výkazů, lze hrozbu vůči nezávislosti snížit na přijatelnou míru pouze odvoláním dané osoby z týmu provádějícího ověřování.

290.137 Hrozby vůči nezávislosti mohou také vzniknout, je-li zaměstnancem klienta, u něhož se provádí ověřování, s pravomocemi umožňujícími přímo a významně ovlivnit informace o předmětu ověřování nejbližší rodinný příslušník člena týmu provádějícího ověřování. Významnost takových hrozeb bude záviset na faktorech, jako je například:

- pozice, jakou nejbližší rodinný příslušník u klienta zastává; a
- role daného odborníka v týmu provádějícím ověřování.

Závažnost hrozby je třeba vyhodnotit a není-li hrozba zcela zřejmě nevýznamná, musí se posoudit a případně uplatnit zabezpečovací prvky, jimiž se hrozba sníží na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- odvolání dané osoby z týmu provádějícího ověřování;
- strukturování odpovědností a úkolů v týmu provádějícím ověřování pokud možno tak, aby daný odborný pracovník nepracoval na záležitostech spadajících do sféry odpovědnosti nejbližšího rodinného příslušníka; nebo
- uplatnění metodik a postupů, v jejichž rámci pracovníci firmy mají nadřazeným hlásit veškeré problémy kolem nezávislosti a objektivity, které se jich týkají.

290.138 Hrozby vůči nezávislosti mohou též vzniknout, pokud je blízký rodinný příslušník člena týmu provádějícího ověřování vedoucím představitelem, funkcionářem nebo zaměstnancem klienta, u něhož se provádí ověřování, s pravomocemi umožňujícími přímo a významně ovlivnit informace o předmětu ověřování. Významnost takových hrozeb bude záviset na faktorech, jako je například:

- pozice, jakou blízký rodinný příslušník u klienta zastává; a
- role daného profesionálního pracovníka v týmu provádějícím ověřování.

Závažnost hrozby je třeba vyhodnotit a není-li hrozba zcela zřejmě nevýznamná, musí se posoudit a případně uplatnit zabezpečovací prvky, jimiž se hrozba sníží na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- odvolání dané osoby z týmu provádějícího ověřování;
- strukturování odpovědnosti a úkolů v týmu provádějícím ověřování pokud možno tak, aby daný odborný pracovník nepracoval na záležitostech spadajících do sféry odpovědnosti blízkého rodinného příslušníka; nebo
- uplatnění metodik a postupů, v jejichž rámci pracovníci firmy mají nadřazeným hlásit veškeré problémy kolem nezávislosti a objektivity, které se jich týkají.

290.139 Hrozba vlastní zainteresanosti, spřízněnosti nebo vydíratelnosti může kromě toho vzniknout i tehdy, když k členovi týmu provádějícího ověřování má těsný vztah i jiná osoba než jeho nejbližší nebo blízký rodinný příslušník, je-li tato jiná osoba vedoucím představitelem, funkcionářem nebo zaměstnancem klienta, u něhož se provádí ověřování, majícím možnost přímo a významně ovlivnit informace o předmětu ověřování. Členové týmu provádějícího ověřování mají v této souvislosti povinnost identifikovat každou takovou osobu a vyhledat radu o tom, jaké zvolit firemní postupy. K hodnocení významnosti takto vzniklé hrozby a k hodnocení vhodných zabezpečovacích prvků pro eliminaci hrozby nebo pro její omezení na přijatelnou míru patří posuzování takových faktorů, jakými jsou blízkost vztahu a role, kterou daná osoba u klienta, u něhož se provádí ověřování, zastává.

290.140 Je třeba posoudit, zda hrozba vlastní zainteresanosti, spřízněnosti nebo vydíratelnosti může vzniknout v důsledku osobních nebo příbuzenských vztahů mezi partnerem nebo zaměstnancem firmy, který není členem týmu provádějícího ověřování, na jedné straně a vedoucím představitelem, funkcionářem nebo zaměstnancem klienta, u něhož se provádí ověřování a zastávajícím pozici, kde může přímo a významně ovlivnit informace o předmětu ověřování, na straně druhé. Partneři

a zaměstnanci firmy mají v této souvislosti povinnost identifikovat každý takový vztah a vyhledat radu o tom, jaké zvolit firemní postupy. K hodnocení významnosti takto vzniklé hrozby a k hodnocení vhodných zabezpečovacích prvků k eliminaci hrozby nebo k jejímu omezení na přijatelnou míru patří posuzování takových faktorů, jakými jsou blízkost vztahu, interakce odborného pracovníka firmy s týmem provádějícím ověřování, pozice, kterou partner či zaměstnanec zastává u firmy, a role, kterou daná osoba zastává u klienta, u něhož se provádí ověřování.

290.141 Neúmyslné porušení ustanovení tohoto článku, pokud jde o příbuzenské a osobní vztahy, neuškodí nezávislosti firmy ani jednotlivého člena týmu provádějícího ověřování, jestliže:

- (a) firma zavedla metodiky a postupy, podle nichž všichni odborníci musí firmě bezodkladně hlásit veškerá porušení vzniklá v důsledku změny pracovního poměru jejich nejbližších a blízkých rodinných příslušníků, případně jiné osobní vztahy, které mohou vytvářet hrozbu vůči nezávislosti;
- (b) firma provede strukturální přestavbu odpovědnosti a úkolů v týmu provádějícím ověřování pokud možno tak, aby se daný odborník nezabýval záležitostmi spadajícími do sféry odpovědnosti osoby, s níž je tento pracovník příbuzný nebo k ní má osobní vztah. Nemí-li tato přestavba možná, pak firma daného odborníka neodkladně odvolá z ověřování; a
- (c) firma věnuje další dodatečnou pozornost prověřování práce realizované daným odborníkem.

290.142 Jestliže došlo k neúmyslnému porušení ustanovení tohoto článku, pokud jde o příbuzenské a osobní vztahy, musí firma posoudit, zda je třeba uplatnit zabezpečovací prvky. Lze přijmout například tato opatření:

- práci provedenou členem týmu provádějícího ověřování zkontroluje jiný auditor/účetní znalec, který se nepodílel na ověřování; nebo
- daná osoba se nezúčastní žádného významnějšího rozhodování na ověřovací zakázce.

Zaměstnanecský poměr u klientů, u nichž se provádí ověřování

290.143 Nezávislost firmy nebo člena týmu provádějícího ověřování může být ohrožena, jestliže členem týmu provádějícího ověřování nebo partnerem firmy byl vedoucí představitel, funkcionář nebo zaměstnanec klienta, u něhož se provádí ověřování, mající možnost přímo a významně ovlivnit informace o předmětu ověřování. Za této situace může vzniknout hrozba vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti nebo vydírání především tehdy, když mezi takovou osobou a její dřívější firmou nadále existují významné

vztahy. Nezávislost člena týmu provádějícího ověřování může podobně být ohrožena, jestliže na ověřování pracuje někdo, kdo ví (případně kdo má důvod se domnívat), že někdy v budoucnu u klienta, u něhož se provádí ověřování, nastoupí nebo může nastoupit.

290.144 Jestliže člen týmu provádějícího ověřování, partner nebo bývalý partner firmy přešel ke klientovi, u něhož se provádí ověřování, bude závažnost takto vzniklé hrozby vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti nebo vydírání záviset na následujících faktorech:

- (a) pozice, jakou daná osoba zaujala u klienta, u něhož se provádí ověřování;
- (b) rozsah, v jakém má daná osoba spolupracovat s týmem provádějícím ověřování;
- (c) čas, který uplynul od doby, kdy daná osoba byla členem týmu provádějícího ověřování nebo firmy;
- (d) pozice, kterou daná osoba zastávala v týmu provádějícím ověřování nebo ve firmě.

Závažnost hrozby je třeba vyhodnotit a není-li hrozba zcela zřejmě nevýznamná, musí se posoudit a případně uplatnit zabezpečovací prvky, jimiž se hrozba sníží na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- posoudí se vhodnost nebo nutnost úpravy plánu ověřování pro ověřovací zakázku;
- na následnou ověřovací zakázku se nasadí tým (provádějící ověřování), který bude mít ve vztahu ke klientovi, u něhož se provádí ověřování, minimálně takové zkušenosti jako osoba, která přešla ke klientovi;
- využije se práce dalšího auditora/účetního znalce, který nebyl členem týmu provádějícího ověřování, jehož úkolem bude prověřovat provedenou práci, případně podle potřeby zajišťovat poradenství; nebo
- ověřování je podrobena prověrce kvality.

Ve všech případech je ke snížení hrozby na přijatelnou míru zapotřebí všech zabezpečovacích prvků uvedených v následujících dvou bodech:

- (a) daná osoba nemá u firmy nárok na žádné požitky ani platby, pokud nebyly stanoveny podle předem přijatých ujednání. Kromě toho žádná částka, kterou firma dané osobě dluží, nesmí být natolik významná, aby ohrozila nezávislost firmy;

- (b) daná osoba se nadále neúčastní ani se o ní nelze domnívat, že se účastní, na podnikatelských nebo odborných činnostech firmy.

290.145 Hrozba vlastní zainteresovanosti vzniká, jestliže se člen týmu provádějícího ověřování účastní práce na ověřování a jestliže si je přitom vědom nebo má důvod se domnívat, že někdy v budoucnu přejde nebo může přejít ke klientovi, u něhož se provádí ověřování. Tuto hrozbu lze snížit na přijatelnou míru uplatněním všech zabezpečovacích prvků uvedených v následujících dvou bodech:

- (a) uplatnění metodik a postupů, podle nichž daná osoba musí firmě hlásit jakékoli závažnější jednání s klientem, u něhož se provádí ověřování, o případném pracovním vztahu;
- (b) odvolání dané osoby z ověřování (ze zakázky).

Kromě toho je třeba zvážit, zda bude vhodné provést nezávislou prověrku veškerých závažnějších úsudků, které daná osoba uplatnila, dokud se podílela na realizaci zakázky.

Služby v nedávné době poskytované klientům, u nichž se provádí ověřování

290.146 Jestliže dřívější funkcionář, vedoucí představitel nebo zaměstnanec klienta, u něhož se provádí ověřování, pracuje jako člen týmu provádějícího ověřování, vzniká hrozba vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti a prověrky po sobě samém. Tak je tomu zvláště v situacích, kdy člen týmu provádějícího ověřování má předkládat zprávy například o materiálech, které sám připravil, nebo o prvcích, které jsou součástí účetních výkazů a které sám oceňoval ještě ve službách klienta, u něhož se provádí ověřování.

290.147 Jestliže člen týmu provádějícího ověřování působil v průběhu doby, na kterou se vztahuje zpráva o ověřování, jako funkcionář nebo vedoucí představitel u klienta, u něhož se provádí ověřování, nebo jako klientův zaměstnanec s pravomocemi umožňujícími přímé a významné ovlivňování předmětu ověřování, bude takto vzniklá hrozba natolik závažná, že ji žádný zabezpečovací prvek nebude moci snížit na přijatelnou míru. Takové osoby tedy nemohou být přidělovány k týmu provádějícímu ověřování.

290.148 Hrozby vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti a prověrky po sobě samém mohou také vzniknout, jestliže člen týmu provádějícího ověřování působil před obdobím, na které se vztahuje zpráva o ověřování, jako funkcionář nebo vedoucí představitel u klienta, u něhož se provádí ověřování, nebo jako klientův zaměstnanec s pravomocemi umožňujícími přímé a významné ovlivňování předmětu ověřování. Takové hrozby se například mohou objevit, jestliže se rozhodnutí nebo práce provedené daným pracovníkem před obdobím zakázky, kdy tato osoba ještě působila

u klienta, u něhož se provádí ověřování, má v běžném (přítomném) období hodnotit jako součást ověřování. Závažnost těchto hrozeb bude záviset na řadě faktorů, z nichž lze jmenovat například tyto:

- pozice, kterou daná osoba zastávala u klienta, u něhož se provádí ověřování;
- čas, který uplynul od doby, kdy daná osoba odešla od klienta, u něhož se provádí ověřování; a
- role, která dané osobě náleží v týmu provádějícím ověřování.

Závažnost hrozby je třeba vyhodnotit a není-li hrozba zcela zřejmě nevýznamná, musí se posoudit a případně podle potřeby uplatnit zabezpečovací prvky, jimiž se hrozba sníží na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- využije se práce dalšího auditora/účetního znalce, jehož úkolem bude prověřovat práci, kterou provedla daná osoba jako člen týmu provádějícího ověřování. Podle potřeby může takový další auditor/účetní znalec také zajišťovat poradenství; nebo
- věc se projedná s osobami pověřenými u klienta správou a řízením, například s Výborem pro audit.

Pozice funkcionáře nebo vedoucího představitele u klienta, u něhož se provádí ověřování

290.149 Jestliže partner nebo zaměstnanec firmy působí jako funkcionář nebo vedoucí představitel u subjektu, který je klientem, u něhož se provádí ověřování, je hrozba prověrky po sobě samém a hrozba vlastní zainteresovanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nesníží žádné zabezpečovací prvky. Podobně je tomu v případě auditu: jestliže partner nebo zaměstnanec firmy působí jako funkcionář nebo vedoucí představitel u subjektu, který je auditorským klientem, je hrozba natolik velká, že ji na přijatelnou míru nesníží žádné zabezpečovací prvky. Jestliže taková osoba hodlá přijmout uvedenou pozici, musí buď odmítnout práci na ověřování, nebo se z ověřovací zakázky stáhnout.

290.150 Postavení „sekretáře klienta“ má různé důsledky v jednotlivých jurisdikcích. Povinnosti mohou zahrnovat jak administrativní povinnosti jako řízení lidských zdrojů a správu podnikových dokumentů, tak i povinnosti neadministrativního charakteru, jako např. zajištění dodržování platných předpisů nebo poradenství při správě a řízení. Všeobecně je toto postavení považováno za velmi spjaté s klientem a může vytvářet hrozbu prověrky po sobě samém a hrozbu protekčního vztahu.

- 290.151 Pokud partner nebo zaměstnanec firmy nebo firmy ve skupině firem působí jako „sekretář klienta“ u auditorského klienta je hrozba prověrky po sobě samém a hrozba protekčního vztahu natolik veliká, že ji na přijatelnou míru nesníží žádné zabezpečovací prvky. Pokud vznik takové situace legislativa nebo profesní předpisy umožňují, povinnosti a rozsah aktivit by měly být omezeny pouze na rutinní práce jako příprava zápisů z jednání a evidence povinných hlášení a výkazů.
- 290.152 Rutinní administrativní práce spočívající v podpoře práce „sekretáře klienta“ nejsou všeobecně považovány za aktivity ohrožující nezávislost za předpokladu, že všechna příslušná rozhodnutí jsou učiněna klientem.

Dlouhodobé vazby vedoucích pracovníků s klienty, u nichž se provádí ověřování

Všeobecná ustanovení

290.153 Hrozbu spřízněnosti může vyvolat dlouhodobé nasazení stejných vedoucích pracovníků na dané ověřovací zakázce. Závažnost této hrozby závisí na řadě faktorů, z nichž lze jmenovat tyto:

- délka doby, po kterou je daná osoba členem týmu provádějícího ověřování;
- role dané osoby v týmu provádějícím ověřování;
- struktura firmy; a
- povaha ověřování.

Závažnost hrozby je třeba vyhodnotit a není-li hrozba zcela zřejmě nevýznamná, musí se posoudit a případně uplatnit zabezpečovací prvky, jimiž se hrozba snížá na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- rotace vedoucích pracovníků v týmu provádějícím ověřování;
- využije se práce dalšího auditora/účetního znalce, který nebyl členem týmu provádějícího ověřování a který bude mít za úkol prověřit práci, již provedli tito vedoucí pracovníci, případně podle potřeby zajišťovat poradenství; nebo
- nezávislé vnitřní prověrky kvality.

Auditorští klienti, kteří jsou subjekty registrovanými na veřejném trhu³

290.154 Hrozba spřízněnosti může vzniknout, je-li na audit dlouhodobě nasazen stále týž partner zakázky. To platí především v kontextu auditu u subjektů

³ viz interpretace 2003-02 na straně 1190

registrovaných na veřejném trhu cenných papírů – v těchto případech se musí uplatnit zabezpečovací prvky, které tuto hrozbu sníží na přijatelnou míru. Při auditu subjektů registrovaných na veřejném trhu proto:

- (a) partner zakázky a osoba odpovědná za **prověrku kvality zakázky*** musí být vyměněni po předem stanovené době, která by za běžných okolností neměla být delší než sedm let; a
- (b) takový partner/osoba nahrazení po předem stanovené době by se do týmu zakázky neměli vrátit dříve než po uplynutí dalšího času, který obvykle činí dva roky.

290.155 Stane-li se auditorský klient subjektem registrovaným na veřejném trhu, pak se při stanovení lhůty, dokdy má dojít k výměně vedoucího zakázky pro danou zakázku, musí vzít v úvahu délka doby, po kterou onen vedoucí zakázky tuto funkci u zakázky pro daného auditorského klienta zastával. Ve funkci partnera zakázky nebo osoby odpovědné za prověrku kvality zakázky však může působit ještě dva roky po datu registrace a být vyměněn („rotován“) až po uplynutí této doby.

290.156 Partner zakázky a osoba odpovědná za prověrku kvality zakázky, mají sice být takto po předem stanovené době vyměněni, ale za určitých okolností může být zapotřebí z hlediska termínů rotace uplatnit určitou míru flexibility. Za takové určité okolnosti lze považovat:

- situaci, kdy je setrvání dané osoby ve funkci u dané zakázky pro auditorského klienta zvlášť důležité, například má-li u auditorského klienta dojít k velkým změnám organizační struktury – ty by se časově neměly shodovat se změnou daných osob; a
- situaci, kdy je v důsledku velikosti firmy rotace nemožná nebo nepředstavuje žádoucí zabezpečovací prvek.

Ve všech takových situacích, kdy daná osoba není po předem stanovené době vyměněna, je nutné uplatnit náležité zabezpečovací prvky a tím snížit veškeré hrozby na přijatelnou míru.

290.157 Jestliže u firmy působí jen několik málo osob se znalostmi a zkušenostmi potřebnými k zastávání funkce partnera zakázky nebo osoby odpovědné za prověrku kvality zakázky u auditorského klienta, který je subjektem registrovaným na veřejném trhu, nemusí rotace představovat žádoucí zabezpečovací prvek. Za takových okolností musí firma pro snížení hrozeb na přijatelnou míru uplatnit jiné zabezpečovací prvky. Vhodným zabezpečovacím prvkem zde může být využití práce dalšího auditora/účetního znalce, který nepůsobil ve spojitosti s týmem

* viz definice

provádějícím ověřování a který dostane za úkol prověřit provedenou práci, případně podle potřeby zajišťovat poradenství. Může to být někdo zvenčí, nebo někdo v rámci firmy, kdo jinak nemá s týmem provádějícím ověřování nic společného.

Poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientům, u nichž se provádí ověřování⁴

290.158 Firmy tradičně poskytují klientům, u nichž se provádí ověřování, celou řadu služeb, které nemají ověřovací charakter a pro které mají znalosti a odborné předpoklady. Klienti, u nichž se provádí ověřování, oceňují přínosy získávané tím, že jim tyto firmy, které dobře znají jejich podnikání, dávají k dispozici svoje znalosti a odborné předpoklady i v dalších oblastech. Navíc poskytování služeb nemajících charakter ověřování často pomáhá týmu provádějícímu ověřování získat informace o podnikání a operacích klienta, u něhož se provádí ověřování, které lze vhodně uplatnit při realizaci ověřovací zakázky. Čím větší znalosti má firma o podnikání klienta, u něhož se provádí ověřování, tím lépe může tým provádějící ověřování chápat jeho postupy a kontrolní mechanismy i obchodní a finanční rizika, se kterými se setkává. Poskytování služeb nemajících ověřovací charakter však na druhé straně může ohrozit nezávislost firmy, firmy patřící do skupiny firem nebo členů týmu provádějícího ověřování, a to především tím, jak je toto ohrožení celkově vnímáno. Proto je nutné vyhodnotit závažnost každé hrozby, kterou poskytování takových služeb vytváří. V některých případech lze takovou hrozbu vyloučit nebo ji snížit na přijatelnou míru uplatněním zabezpečovacích prvků. V jiných případech žádné vhodné zabezpečovací prvky, které by hrozbu snížily na přijatelnou míru, nejsou k dispozici.

290.159 Některé činnosti celkově vytvářejí hrozbu vlastní zainteresovanosti a hrozbu prověrky po sobě samém, které jsou natolik velké, že je lze eliminovat nebo snížit na přijatelnou míru pouze neprováděním takové činnosti nebo odmítnutím realizace dané ověřovací zakázky. Jmenovitě jde o tyto činnosti:

- schvalování, plnění a dohotovování transakcí nebo jiný způsob uplatňování pravomoci jménem klienta, u něhož se provádí ověřování, případně převzetí takových pravomocí do vlastních rukou;
- určování, které doporučení firmy se má realizovat;
- podávání zpráv (v manažerské funkci) osobám pověřeným správou a řízením.

⁴ viz také interpretace 2003-02 na straně 1190

290.160 Příklady řešené v kontextu poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientovi, u něhož se provádí ověřování, jsou uvedeny v odstavcích 290.166 - 290.205. Potenciální hrozby vůči nezávislosti nejčastěji vznikají tehdy, když se služby nemající charakter ověřování poskytují auditorským klientům. V účetní závěrce daného subjektu jsou obsaženy finanční informace o širokém spektru transakcí a událostí, jichž byl daný subjekt účastníkem. Předmět ostatních ověřovacích služeb může být svým charakterem omezený. Hrozby vůči nezávislosti však mohou vznikat i tehdy, když firma poskytuje služby nemající charakter ověřování a vztahující se k informacím o předmětu neauditového ověřování. V takových případech je třeba posoudit závažnost vztahu firmy k informacím o předmětu neauditového ověřování: zda se vytvářejí hrozby prověrky po sobě samém a zda lze hrozby vůči nezávislosti snížit na přijatelnou míru uplatněním zabezpečovacích prvků, případně zda lze poskytování služeb nemajících charakter ověřování odmítnout. Kde služby nemající charakter ověřování nemají k předmětu neauditového ověřování žádný vztah, tam jsou rizika ohrožující nezávislost zcela zřejmě nevýznamná.

290.161 Hrozbu prověrky po sobě samém nebo hrozbu vlastní zainteresovanosti mohou vytvářet i tyto činnosti:

- výkon správy klientova majetku;
- dohled nad zaměstnanci auditorského klienta při výkonu jejich běžné opakující se činnosti;
- vypracování podkladových dokumentů nebo výchozích dat v elektronické i jiné formě sloužících k doložení proběhlé transakce (například nákupní objednávky, záznamy o odpracované době pro mzdovou agendu, objednávky od zákazníků).

Je třeba vyhodnotit závažnost hrozby a není-li hrozba zcela zřejmě nevýznamná, musí se posoudit a případně uplatnit zabezpečovací prvky, jimiž se hrozba vyloučí nebo sníží na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- přijetí opatření, podle kterých se pracovníci poskytující takové služby nemohou podílet na ověřování;
- využití práce dalšího auditora/účetního znalce, jehož úkolem bude zajišťovat poradenství o potenciálním dopadu takových činností na nezávislost firmy a týmu provádějícího ověřování; nebo
- jiné vhodné zabezpečovací prvky stanovené v předpisech platných v dané zemi.

290.162 Nový vývoj v daném oboru podnikání, vývoj na finančních trzích, rychlé změny v informačních technologiích a důsledky těchto změn pro oblast

řízení a prověrky – to vše jsou faktory, pro které není možné sestavit vyčerpávající seznam situací, kdy poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientům, u nichž se provádí ověřování, může vést k vytváření hrozeb pro nezávislost. Též není možno sestavit ani úplný seznam zabezpečovacích prvků, které by tyto hrozby eliminovaly nebo je omezily na přijatelnou míru. Obecně však platí, že firma může poskytovat služby mimo ověřování pod podmínkou, že veškerá rizika, která by mohla ohrožovat nezávislost, jsou zredukována na přijatelnou míru.

290.163 Při snižování hrozeb vznikajících při poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientům, u nichž se provádí ověřování, se uplatní především tyto zabezpečovací prvky:

- metodiky a postupy, které odborným pracovníkům nedovolují činit manažerská rozhodnutí za klienta, u něhož se provádí ověřování, ani přejímat za taková rozhodnutí odpovědnost;
- projednání otázek nezávislosti souvisejících s poskytováním služeb nemajících charakter ověřování s osobami pověřenými správou a řízením, například s Výborem pro audit;
- metodiky a postupy, jimiž si klient, u něhož se provádí ověřování, zajišťuje dohled nad službami nemajícími charakter ověřování poskytovanými firmou;
- využití práce dalšího auditora/účetního znalce, jehož úkolem bude zajišťovat poradenství o potenciálním dopadu zakázky nemající charakter ověřování na nezávislost týmu provádějícího ověřování a firmy;
- využití práce dalšího auditora/účetního znalce zvenčí, jemuž se svěří ověření určitého odděleného aspektu zakázky (celého ověřování);
- získání souhlasu klienta, u něhož se provádí ověřování, s tím, že odpovědnost za výsledky práce firmy nese on;
- informování osob pověřených správou a řízením, například Výboru pro audit, o povaze a rozsahu účtovaných honorářů;
- přijetí opatření s cílem vyloučit pracovníky, kteří poskytovali služby nemající charakter ověřování, z účasti na ověřování.

290.164 Než firma přijme zakázku na poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientovi, u něhož se provádí ověřování, musí zvážit, zda poskytování takových služeb nepovede k ohrožení nezávislosti. Jde-li o hrozbu, která není zcela zřejmě nevýznamná, je nutné zakázku nemající charakter ověřování odmítnout, pokud nelze uplatnit vhodné zabezpečovací prvky, které by hrozbu eliminovaly nebo snížily na přijatelnou míru.

290.165 Jestliže se služby nemající charakter ověřování poskytují auditorským klientům, mohou být takto vzniklé hrozby vůči nezávislosti natolik velké, že je žádný zabezpečovací prvek nestačí eliminovat ani snížit na přijatelnou míru. Přípustné však může být poskytování takových služeb spřízněnému subjektu nebo samostatné divizi auditorského klienta, případně poskytování takových služeb v souvislosti s oddělenou položkou účetních výkazů. To vše ale pod podmínkou, že veškeré hrozby vůči nezávislosti firmy byly sníženy na přijatelnou míru přijetím opatření, podle nichž jiná firma provede audit takového spřízněného subjektu, divize nebo oddělené položky účetních výkazů, případně jiná firma provede znovu službu nemající charakter ověřování v rozsahu postačujícím k tomu, aby tato jiná firma převzala za takovou službu odpovědnost.

Zpracování účetních záznamů a účetních závěrek

290.166 Asistence auditorskému klientovi například při přípravě účetních záznamů a závěrek může vést k vytváření hrozby prověrky po sobě samém, jestliže táž firma posléze provádí audit takové účetní závěrky.

290.167 Za vedení účetnictví a za sestavení účetní závěrky odpovídá management klienta. Ten však může firmu požádat o pomoc v těchto činnostech. Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem nebo pracovníci poskytující takovou pomoc, činí manažerská rozhodnutí, je hrozba prověrky po sobě samém natolik velká, že ji nelze snížit na přijatelnou míru žádným zabezpečovacím opatřením. Pracovníci firmy by tedy neměli činit manažerská rozhodnutí. Lze uvést tyto příklady takových manažerských rozhodnutí:

- stanovení nebo změny zápisů deníkových položek nebo třídění účtů či transakcí nebo jiných účetních záznamů bez klientova schválení;
- povolování nebo schvalování transakcí; a
- vypracování podkladových dokumentů nebo výchozích dat (včetně rozhodnutí o předpokladech pro oceňování) nebo provádění změn v podkladových dokumentech a výchozích datech.

290.168 Auditorský proces zahrnuje rozsáhlý dialog mezi firmou a managementem auditorského klienta. V průběhu tohoto procesu management požaduje a získává značné množství vstupních informací o řadě různých otázek – například o účetních principech a o náplni účetní závěrky a o přiměřenosti kontrolních mechanismů a metod používaných při stanovení vykazovaných částek aktiv a pasiv. Technická pomoc tohoto druhu spolu s poradenstvím o účetních principech je vhodným prostředkem na podporu náležité prezentace účetní závěrky. Obecně platí, že poskytování poradenství v těchto otázkách neohrožuje nezávislost

firmy. Podobně lze v průběhu auditorského procesu pomáhat auditorskému klientovi při řešení problémů sesouhlasení účtů, shromažďování a analyzování informací k výkazům pro regulační účely, při přípravě konsolidované účetní závěrky (včetně úpravy místních povinných výkazů do podoby, která se shoduje s účetní metodikou skupiny a včetně převodu do různých rámců účetního výkaznictví – například do rámce Mezinárodních standardů účetního výkaznictví), při přípravě návrhu textu přílohy, při navrhování oprav v deníkových položkách a při poskytování asistence a poradenství při přípravě statutárních výkazů dceřiných společností. Tyto služby se považují za normální součást auditorského procesu a za normálních okolností neohrožují nezávislost.

Všeobecná ustanovení

290.169 Příklady v odstavcích 290.170 - 290.173 ukazují, že hrozba prověrky po sobě samém může vzniknout tehdy, jestliže se firma podílí na přípravě účetních záznamů nebo účetní závěrky a posléze sama provádí audit této účetní závěrky. Totéž může platit i v situacích, kdy předmětem ověřování není účetní závěrka – hrozba prověrky po sobě samém může například vzniknout tehdy, jestliže firma vypracovala a sestavila pro klienta výhledové finanční informace a následně provedla ověření týkající se těchto výhledových finančních informací. Firma by proto měla vyhodnotit, nakolik závažná je hrozba prověrky po sobě samém, která může vzniknout při poskytování takových služeb. Jestliže tato hrozba není zcela zřejmě nevýznamná, je třeba zvážit a uplatnit zabezpečovací prvky, které hrozbu sníží na přijatelnou míru.

Auditorští klienti, kteří nejsou subjekty registrovanými na veřejném trhu

290.170 Klientovi, který není subjektem registrovaným na veřejném trhu cenných papírů, může firma – nebo firma patřící do skupiny firem – poskytovat účetní služby rutinní nebo mechanické povahy včetně mzdového účetnictví, to však pod podmínkou, že případná hrozba prověrky po sobě samém je snížena na přijatelnou míru. Lze uvést tyto příklady takových služeb:

- zaznamenávání transakcí, pro které auditorský klient stanovil nebo schválil zatřídění účtů podle účtové osnovy;
- zápis kódovaných transakcí do hlavní knihy auditorského klienta;
- vypracování účetních závěrek na základě údajů z předvahy; a
- zápis schválených položek auditorského klienta do předvahy.

Je třeba vyhodnotit závažnost veškerých hrozeb a jestliže hrozba není zcela zřejmě nevýznamná, je třeba zvážit a uplatnit zabezpečovací prvky, které ji sníží na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- přijetí opatření, podle kterých takové služby nemohou vykonávat členové týmu provádějícího ověřování;
- realizace metodik a postupů, které pracovníkovi zajišťujícímu takové služby nedovolí činit manažerská rozhodnutí jménem klienta, u něhož se provádí ověřování;
- požadavek, podle něhož podkladová data pro účetní položky musí být vytvořena auditorským klientem;
- požadavek, aby výchozí předpoklady stanovoval a schvaloval auditorský klient; nebo
- získání souhlasu auditorského klienta pro každou navrhovanou deníkovou položku a pro každou změnu ovlivňující účetní závěrku.

Auditorští klienti, kteří jsou subjekty registrovanými na veřejném trhu

290.171 Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, poskytuje účetní služby včetně mzdového účetnictví a zpracovává účetní závěrku, případně účetní informace tvořící podklad pro účetní závěrku, o které se vydává auditorská zpráva, a jestliže tak činí jménem auditorského klienta, který je subjektem registrovaným na veřejném trhu cenných papírů, může tím taková firma, případně firma patřící do skupiny firem, ohrozit svou nezávislost nebo přinejmenším může vyvolat dojem takového ohrožení. Znamená to, že takto vzniklou hrozbu nevyloučí ani nesníží na přijatelnou míru žádný jiný zabezpečovací prvek než zákaz takových služeb – s výjimkou naléhavých situací a dále s výjimkou případů, kdy tyto služby spadají pod mandát statutárního auditu. Firma ani firma patřící do skupiny firem proto – kromě omezených výjimek popsanych dále v tomto textu – nesmí registrovaným subjektům, kteří jsou jejichmi auditorskými klienty, takové služby poskytovat.

290.172 Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, poskytuje účetní služby rutinní nebo mechanické povahy divizím nebo dceřiným společnostem auditorského klienta, který je subjektem registrovaným na veřejném trhu, nepředpokládá se, že by taková situace ohrozila nezávislost oné firmy ve vztahu k danému auditorskému klientovi, budou-li splněny tyto podmínky:

- (a) služby nezahrnují užití úsudku;
- (b) divize nebo dceřiné společnosti, kterým se služby poskytují, jsou celkově nevýznamné pro auditorského klienta, případně jsou takto poskytované služby celkově nepodstatné pro dané divize nebo dceřiné společnosti;

- (c) honoráře z takových služeb jsou pro firmu, případně pro firmu patřící do skupiny firem, celkově zcela zřejmě nevýznamné.

Při poskytování těchto služeb je třeba uplatnit soubor tří zabezpečovacích prvků, a to:

- (a) firma, případně firma patřící do skupiny firem, nesmí přijímat žádné manažerské funkce ani činit manažerská rozhodnutí;
- (b) auditorský klient, přebírá odpovědnost za provedenou práci;
- (c) pracovníci poskytující takové služby se nesmějí podílet na auditu.

Naléhavé situace

290.173 O poskytování účetních služeb auditorským klientům za naléhavých a jiných výjimečných situací, kdy klient nemá reálnou možnost zařídit se jinak, se nebude předpokládat, že v nepřijatelné míře ohrožují nezávislost, jestliže:

- (a) firma, případně firma patřící do skupiny firem, nepřijímá žádné manažerské funkce ani nečiní manažerská rozhodnutí;
- (b) auditorský klient přebírá odpovědnost za provedenou práci; a
- (c) pracovníci, kteří provádějí tyto služby, nejsou členy týmu provádějícího ověřování.

Služby oceňování majetku

290.174 Oceňovací služby znamenají vypracování předpokladů budoucího vývoje, aplikaci určitých metodologií a technik a kombinaci obou těchto činností s cílem vypočítat určitou hodnotu nebo rozsah hodnot určitých aktiv, pasiv, případně podniku jako celku.

290.175 Hrozba prověrky po sobě samém může vzniknout tehdy, jestliže firma provádí – případně firmy patřící do skupiny firem provádějí – pro auditorského klienta ocenění, které má být začleněno do klientovy účetní závěrky.

290.176 Jestliže oceňovací služba zahrnuje oceňování hodnot, které jsou považovány za důležité v rámci účetní závěrky, přičemž toto ocenění obsahuje významnou subjektivní složku, je takto vzniklá hrozba prověrky po sobě samém natolik velká, že ji na přijatelnou míru nesníží uplatnění žádného zabezpečovacího prvku. Taková oceňovací služba by se proto poskytovat neměla – jinak lze věc řešit pouze zrušením zakázky na audit.

290.177 Poskytování oceňovacích služeb, které ani samostatně, ani celkově nejsou pro účetní závěrku důležité nebo v nich není obsažena významná subjektivní složka, může sice vést ke vzniku hrozby po sobě samém, ale

tuto hrozbu lze snížit na přijatelnou míru přijetím zabezpečovacích prvků. K takovým zabezpečovacím prvkům patří například:

- využije se práce dalšího auditora nebo účetního znalce, který nebyl členem týmu provádějícího ověřování, jehož úkolem bude prověřovat provedenou práci, případně podle potřeby zajišťovat poradenství;
- auditorský klient potvrdí, že chápe předpoklady, ze kterých má ocenění vycházet, jakož i příslušnou metodiku, a schválí použití těchto předpokladů i metodiky;
- auditorský klient uzná, že odpovědnost za výsledky takto provedené práce ponese sám; a
- přijmou se opatření, která vyloučí možnost, aby se na auditu podíleli pracovníci, kteří poskytují (poskytovali) oceňovací služby.

Při určování, zda uvedené zabezpečovací prvky budou účinné, je třeba zvážit tyto skutečnosti:

- (a) rozsah znalostí, jimiž disponuje auditorský klient, jeho zkušeností, jeho schopnosti vyhodnotit danou problematiku a posoudit rozsah vlastní účasti na stanovení a schvalování významných záležitostí, kde je třeba uplatnit úsudek;
- (b) rozsah použití osvědčených metodik a profesních směrnic při poskytování konkrétní oceňovací služby;
- (c) v případě oceňování s použitím standardních nebo osvědčených metodik: rozsah subjektivní složky v dané oceňované položce;
- (d) spolehlivost a rozsah podkladových dat;
- (e) stupeň závislosti na budoucích skutečnostech, které by svou povahou mohly způsobit značnou volatilitu příslušných částek;
- (f) rozsah a jednoznačnost hodnot a informací zveřejněných v účetní závěrce.

290.178 Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, poskytuje oceňovací služby auditorskému klientovi pro účely daňového přiznání pro správce daně nebo klientovi, u něhož se provádí ověřování, pro výpočet částky splatné daně, případně pro daňové plánování, nevzniká riziko, které by mohlo vážně ohrozit nezávislost firmy, protože taková ocenění jsou všeobecně podrobována prověrce zvenčí – například ze strany správce daně.

290.179 Jestliže firma provádí ocenění jako součást předmětu ověřování, které není auditem, musí posoudit možnost vzniku jakékoli hrozby prověrky po sobě samé. Není-li taková hrozba zcela zřejmě nevýznamná, je třeba

zvážit a podle potřeby uplatnit zabezpečovací prvky, jichž může být zapotřebí k vyloučení hrozby nebo k jejímu omezení na přijatelnou míru.

Poskytování daňových služeb auditorským klientům

- 290.180 V mnoha legislativách může auditorský klient žádat firmu o poskytování daňových služeb. Daňové služby jsou rozsáhlý obor – služby se mohou týkat prověrky dodržování předpisů, daňového plánování, poskytování oficiálních daňových posudků, pomoci při řešení daňových sporů aj. Tyto zakázky nejsou všeobecně spojovány s možností ohrožení nezávislosti.

Poskytování služeb interního auditu auditorským klientům

- 290.181 Hrozba prověrky po sobě samém může vzniknout, jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, poskytuje auditorskému klientovi služby interního auditu. Služby interního auditu mohou znamenat rozšíření auditorských služeb za rámec požadavků všeobecně přijatých auditorských standardů, případně za rámec pomoci klientovi při provádění vnitřních kontrolních činností nebo při externím zajišťování těchto činností. Při hodnocení hrozeb vůči nezávislosti je třeba posoudit povahu poskytované služby. Služby interního auditu pro tento účel nezahrnují provozní služby interního auditu, které by nenavazovaly na mechanismy vnitřní prověrky v účetnictví, na finanční systémy nebo účetní závěrky.
- 290.182 Služby zahrnující rozšíření postupů požadovaných k provedení auditu v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy neznamenají ohrožení nezávislosti ve vztahu k auditorskému klientovi, jestliže pracovníci firmy, případně firmy patřící do skupiny firem, nezastávají žádnou funkci, která by se rovnala pozici člena managementu auditorského klienta, ani nevyvolávají dojem, že by takovou pozici zastávali.
- 290.183 Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, poskytuje klientovi pomoc při provádění jeho interních auditorských činností nebo sama tyto činnosti externě zajišťuje, lze každou takto vzniklou hrozbu prověrky po sobě samém snížit na přijatelnou míru tím, že se správa a řízení interního auditu, vykonávané managementem auditorského klienta, zřetelně oddělí od interní auditorské činnosti jako takové.
- 290.184 Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, provádí u auditorského klienta podstatnou část jeho interních auditorských činností, může tím vzniknout závažná hrozba prověrky po sobě samém; firma, případně firma patřící do skupiny firem, proto před převzetím takových činností musí zvážit možné hrozby a volit opatrný postup. Musí uplatnit vhodné zabezpečovací prvky, a především musí zajistit, aby auditorský klient uznal svoji odpovědnost za zavedení, udržování a monitorování systému vnitřních kontrolních mechanismů.

- 290.185 K zabezpečovacím prvkům, které je třeba za každých okolností použít v zájmu omezení vzniklých hrozeb na přijatelnou míru, patří vytvoření podmínek, za nichž:
- (a) auditorský klient odpovídá za interní auditorskou činnost a uznává svou odpovědnost za zavedení, udržování a monitorování systému vnitřních kontrolních mechanismů;
 - (b) auditorský klient jmenuje kompetentního zaměstnance – nejlépe z vrcholového vedení – který bude odpovídat za činnosti interního auditu;
 - (c) auditorský klient, Výbor pro audit nebo dozorčí orgán schválí rozsah, rizika a periodicitu prací v oblasti interního auditu;
 - (d) auditorský klient zajistí vyhodnocení doporučení předložených firmou a sám určí, která doporučení se budou realizovat;
 - (e) auditorský klient vyhodnotí vhodnost použitých postupů interního auditu a poznatky, které byly při těchto postupech získány. K tomu mimo jiné využije zprávy získané od firmy a bude podle nich postupovat; a
 - (f) poznatky a doporučení z činností v rámci interního auditu budou řádně nahlášovány Výboru pro audit nebo dozorčímu orgánu.
- 290.186 Je také třeba posoudit, zda takové služby nemající charakter ověřování nemají provádět pouze pracovníci nezúčastnění na auditu a působící ve firmě v rámci jiných linií podřízenosti.

Poskytování služeb oblasti informačních technologií auditorským klientům

- 290.187 Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, poskytuje auditorským klientům služby zahrnující jak projektování, tak implementaci informačních technologií ve finanční oblasti a jestliže tyto systémy slouží ke generování informací tvořících součást klientových účetních výkazů, může tím vzniknout hrozba prověrky po sobě samém.
- 290.188 Hrozba prověrky po sobě samém bude pravděpodobně příliš velká, aby firma, případně firma patřící do skupiny firem, mohla tyto služby poskytovat auditorským klientům, pokud se nezavedou náležitě zabezpečovací prvky, které zajistí, aby:
- (a) auditorský klient uznal svou odpovědnost za zavedení, udržování a monitorování systému vnitřních kontrolních mechanismů;
 - (b) auditorský klient jmenoval kompetentního zaměstnance – nejlépe z vrcholového vedení – který bude odpovídat za přijetí veškerých manažerských rozhodnutí týkajících se projektování a implementace hardwarových nebo softwarových systémů;

- (c) auditorský klient přijme veškerá rozhodnutí konkrétně se týkající projekčního a implementačního procesu;
 - (d) auditorský klient vyhodnotí přiměřenost a výsledky projekce a implementace systému; a
 - (e) auditorský klient bude odpovídat za provoz (hardwarového nebo softwarového) systému a za data, která systém bude generovat.
- 290.189 Je také třeba posoudit, zda takové služby nemající charakter ověřování nemají provádět pouze pracovníci nezúčastnění na auditu a působící ve firmě v rámci jiných linií podřízenosti.
- 290.190 Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, poskytuje auditorským klientům služby zahrnující buď projektování, nebo implementaci systémů informační techniky ve finanční oblasti a jestliže tyto systémy slouží ke generování informací tvořících součást klientových účetních výkazů, může tím vzniknout hrozba prověrky po sobě samém. Je třeba posoudit závažnost takové případné hrozby a není-li tato hrozba zcela zřejmě nevýznamná, je třeba zvážit a podle potřeby uplatnit zabezpečovací prvky, které hrozbu vyloučí nebo ji omezí na přijatelnou míru.
- 290.191 O poskytování služeb ve spojitosti s hodnocením, navrhováním a implementací vnitřních kontrolních mechanismů v účetnictví a kontrolních mechanismů k řízení rizik se nepředpokládá, že mohou ohrožovat nezávislost, pokud pracovníci firmy, případně firmy patřící do skupiny firem, nevykonávají u daného klienta manažerské funkce.

Dočasné přidělení pracovníků firmy k zastávání funkcí u auditorských klientů

- 290.192 Propůjčení pracovníků firmy, případně firmy patřící do skupiny firem, auditorskému klientovi může vytvářet hrozbu prověrky po sobě samém, jestliže daný pracovník má možnost ovlivnit zpracování klientova účetnictví nebo účetní závěrky. V praxi se v nálehavých případech může stát, že firma, případně firma patřící do skupiny firem, takovou pomoc může auditorskému klientovi poskytovat, avšak pouze za předpokladu, že pracovníci firmy, případně firmy patřící do skupiny firem, se nepodílejí na:
- (a) přijímání manažerských rozhodnutí;
 - (b) schvalování nebo podpisování smluv nebo podobných dokumentů; nebo
 - (c) výkonu pravomocí, s nimiž by podle vlastního uvážení mohli za klienta vstupovat v závazky.

Každou situaci je třeba pozorně zvážit a zjistit přitom, zda nevede k vytváření hrozeb a zda není třeba uplatnit vhodné zabezpečovací prvky.

Za každých okolností je však pro snížení veškerých hrozeb na přijatelnou míru třeba aplikovat tyto ochranné prvky:

- pracovníkům, kteří poskytují tuto pomoc, nesmí být svěřována odpovědnost za auditorské prověřování žádné funkce ani činnosti, kterou sami vykonávali nebo řídili během svého dočasného působení u klienta; a
- auditorský klient uzná, že odpovědnost za celkové řízení činnosti pracovníků firmy, případně firmy patřící do skupiny firem, a za dohled nad výkonem jejich činnosti nese on.

Poskytování služeb podpory auditorských klientů v soudních přích

290.193 Podpora v soudních přích může zahrnovat působení v roli soudního znalce, dále výpočet odhadovaných škod nebo jiných částek, které by klient v důsledku soudní pře nebo při jiném sporu mohl nebo měl platit, nebo naopak získat; může také jít o pomoc při práci s dokumenty a při získávání dokladů vztahujících se ke sporu nebo soudní při.

290.194 Hrozba prověrky po sobě samém může vzniknout, jestliže služby poskytované auditorskému klientovi formou podpory v soudních přích zahrnují odhadování možného výsledku – tyto odhady totiž ovlivňují částky a hodnoty, které se objeví v účetní závěrce. Závažnost takové hrozby bude záviset především na těchto faktorech:

- významnost příslušných částek;
- významnost subjektivní složky, která je v dané věci obsažena; a
- povaha zakázky.

Firma, případně firmy patřící do skupiny firem, musí ohodnotit závažnost každé takto vzniklé hrozby a není-li tato hrozba zcela zřejmě nevýznamná, musí zvážit a uplatnit zabezpečovací prvky potřebné k eliminaci hrozby nebo k jejímu omezení na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- metodiky a postupy, které zajistí, aby pracovníci, kteří auditorskému klientovi poskytují uvedenou formu pomoci, nečinili manažerská rozhodnutí jménem klienta;
- využití práce odborníků, kteří nejsou členy týmu provádějícího ověřování – jim se svěří poskytování takových služeb; nebo
- využití práce jiných osob – například nezávislých znalců.

290.195 Jestliže k povinnostem převzatým firmou, případně firmou patřící do skupiny firem, patří manažerská rozhodnutí jménem auditorského klienta, je vzniklá hrozba natolik velká, že ji nelze snížit na přijatelnou míru žádným zabezpečovacím prvkem. Firma, případně firma patřící do

skupiny firem, proto nemůže auditorským klientům poskytovat služby tohoto druhu.

Poskytování právních služeb auditorským klientům

- 290.196 Právní služby se definují jako veškeré služby, u nichž se vyžaduje, aby osoba takové služby poskytující buď byla oprávněna k provozování právní praxe u soudů v rámci jurisdikce, pod níž spadá poskytování daných služeb, nebo aby měla k vykonávání právní praxe požadovanou odbornou právní průpravu. Právní služby zahrnují širokou škálu rozličných specializovaných oborů. Patří k nim služby poskytované klientům z hlediska jak podnikových, tak obchodních aspektů jejich činnosti – podpora při zajišťování smluvních vztahů, podpora v soudních případech, poradenství při fúzích a akvizicích – a také podpora a pomoc vnitřním organizačním jednotkám a útvarům klientů. Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, poskytuje právní podporu subjektům, které jsou auditorskými klienty, může tím vznikat hrozba prověrky po sobě samém a hrozba protekčního vztahu.
- 290.197 Ohrožení nezávislosti je třeba posoudit s přihlédnutím k povaze služeb, které se mají poskytovat, dále k tomu, zda ten, kdo má poskytovat služby, nemá nic společného s týmem provádějícím ověřování a také k závažnosti dané věci ve vztahu k účetní závěrce daných subjektů. Ke snížení hrozby na přijatelnou míru mohou posloužit zabezpečovací prvky uvedené v odstavci 290.162. V případě, kdy ohrožení nezávislosti nelze snížit na přijatelnou míru, bude jediným řešením odmítnutí takových služeb nebo stažení se z auditu účetní závěrky.
- 290.198 O poskytování právních služeb auditorským klientům, jde-li o věci, které by neměly mít významný vliv na účetní závěrku, se nepředpokládá, že vede k vytváření nepřijatelné hrozby vůči nezávislosti.
- 290.199 Je třeba rozlišovat mezi zastupováním a poradenstvím. Právní služby s podporou auditorského klienta při vyhotovení transakcí (například podpora při uzavírání smluv, právní poradenství, právní prověrka „due diligence“, pomoc při restrukturalizaci) mohou vytvářet hrozbu prověrky po sobě samém; k dispozici však mohou být zabezpečovací prvky ke snížení těchto hrozeb na přijatelnou míru. Takové služby by celkově neměly představovat ohrožení nezávislosti, jestliže:
- (a) se na poskytování služeb nepodílejí členové týmu provádějícího ověřování; a
 - (b) jde o poskytované služby, činí konečné rozhodnutí auditorský klient; pokud jde o transakce, zahrnují tyto služby vyhotovení věci rozhodnutých auditorským klientem.

- 290.200 Práce pro auditorského klienta při řešení sporů nebo při soudním řízení tehdy, jde-li o částky, které jsou významné ve vztahu k účetní závěrce auditorského klienta, může vést k hrozbě protekčního vztahu a hrozbě prověrky po sobě samém, kteréžto hrozby budou natolik velké, že je na přijatelnou míru nesníží žádný zabezpečovací prvek. Takové služby auditorským klientům by tedy firma neměla poskytovat.
- 290.201 Je-li firma požádána, aby přijala roli obhájce auditorského klienta při řešení sporu nebo v soudní při a jde-li přitom o částky, které jsou významné ve vztahu k účetní závěrce auditorského klienta, měla by firma posoudit závažnost hrozby protekčního vztahu a hrozby prověrky po sobě samé a jestliže tyto hrozby nebudou zcela zřejmě nevýznamné, musí zvážit a uplatnit zabezpečovací prvky potřebné k eliminaci hrozeb nebo k jejich omezení na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:
- metodiky a postupy, které zajistí, aby pracovníci, kteří auditorskému klientovi poskytují uvedenou formu pomoci, nečinili manažerská rozhodnutí jménem klienta; nebo
 - využití práce odborníků, kteří nejsou členy týmu provádějícího ověřování – jim se svěří poskytování takových služeb.
- 290.202 Je-li partner nebo zaměstnanec firmy, případně firmy patřící do skupiny firem, jmenován hlavním poradcem auditorského klienta ve věcech právních, vznikne hrozba prověrky po sobě samém a hrozba protekčního vztahu, která bude natolik velká, že ji na přijatelnou míru nesníží žádný zabezpečovací prvek. Pozice poradce ve věcech právních je všeobecně pozicí ve vrcholovém managementu s širokou odpovědností za právní záležitosti společnosti. Proto by žádný pracovník firmy, případně firmy patřící do skupiny firem, neměl od auditorského klienta takové jmenování přijmout.

Nábor pracovníků do vrcholového vedení

- 290.203 Nábor pracovníků do vrcholového vedení klienta, a to do pozic, ve kterých lze ovlivnit informace o předmětu ověřování, může jak v současné době, tak do budoucna vytvářet hrozbu vlastní zainteresovanosti, hrozbu protekčního vztahu i hrozbu vydíratelnosti. Závažnost takové hrozby bude záviset především na těchto faktorech:
- role nebo funkce, pro kterou se realizuje nábor; a
 - povaha požadované pomoci.

Všeobecně platí, že firma může v této souvislosti poskytovat služby ověřování odborné kvalifikace a předpokladů většího počtu uchazečů a poskytovat rady, pokud jde o vhodnost jednotlivých uchazečů pro zastávání dané funkce. Kromě toho může firma sestavit i zúžený seznam

uchazečů, s nimiž bude proveden pohovor. Sestavení takového užšího seznamu se však musí provést podle kritérií, která stanovil klient, u něhož se provádí ověřování.

Musí se vyhodnotit závažnost takto vzniklé hrozby a není-li tato hrozba zcela zřejmě nevýznamná, musí se zvážit a uplatnit zabezpečovací prvky potřebné k omezení hrozby na přijatelnou míru. Ve všech případech ovšem platí, že by firma neměla činit manažerská rozhodnutí. Rozhodnutí o tom, koho přijmout, se musí ponechat na klientovi.

Správa podnikových financí a podobné činnosti

290.204 Poskytování služeb, poradenství nebo pomoci souvisejících se správou podnikových financí klienta, u něhož se provádí ověřování, může vytvářet hrozbu protekčního vztahu a hrozbu prověrky po sobě samém. V případě některých služeb kolem správy podnikových financí může být vzniklé ohrožení nezávislosti natolik velké, že k jeho snížení na přijatelnou míru není možné použít žádné zabezpečovací prvky. S poskytováním ověřovacích služeb se například neslučuje propagování akcií klienta, u něhož se provádí ověřování, obchodování s nimi nebo jejich upisování. Zavazování klienta, u něhož se provádí ověřování, k přijetí podmínek transakce, případně realizace takové transakce jménem klienta, může navíc vést k natolik závažnému ohrožení nezávislosti, že toto ohrožení nesníží na přijatelnou míru žádný zabezpečovací prvek. K ohrožení nezávislosti, které bude natolik velké, že je na přijatelnou míru nesníží žádný zabezpečovací prvek, dochází vždy, když jde o auditorského klienta.

290.205 Hrozba protekčního vztahu nebo hrozba vlastní zainteresovanosti může vzniknout i při poskytování jiných služeb v oblasti podnikových financí. Nicméně mohou být uplatněny zabezpečovací prvky, které sníží toto riziko na přijatelnou míru. Příkladem takových služeb může být pomoc při vypracování podnikových strategií, pomoc při identifikování možných zdrojů financování splňujících klientovy požadavky a kritéria nebo při uvádění klienta v kontakt s těmito zdroji, případně také strukturalizační poradenství a pomoc klientovi při analyzování dopadu navrhovaných transakcí do účetnictví. Zde jsou namísto tyto zabezpečovací prvky:

- metodiky a postupy, které zajistí, aby pracovníci, kteří klientovi, u něhož se provádí ověřování, poskytují uvedenou formu pomoci, nečinili manažerská rozhodnutí jménem klienta;
- využití práce odborníků, kteří nejsou členy týmu provádějícího ověřování – jim se svěří poskytování takových služeb; a
- přijetí opatření, která budou firmě bránit v zavazování klienta, u něhož se provádí ověřování, k přijetí podmínek transakce, případně v realizaci transakce klientovým jménem.

Honoráře a tvorba cen*Honoráře – relativní výše*

290.206 Jestliže celková částka honorářů od klienta, u něhož se provádí ověřování, představuje značný díl celkového objemu honorářů firmy, může závislost na onom klientovi nebo skupině klientů a obava ze ztráty tohoto klienta vést k vytvoření hrozby vlastní zainteresovanosti. Závažnost hrozby bude záležet na těchto faktorech:

- struktura firmy; a
- zda jde o zavedenou nebo o nově vytvořenou firmu.

Je třeba vyhodnotit závažnost hrozby a jestliže hrozba není zcela zřejmě nevýznamná, je třeba zvážit a uplatnit potřebné zabezpečovací prvky, které ji sníží na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- projednání rozsahu a povahy účtovaných honorářů s Výborem pro audit a s osobami pověřenými u klienta správou a řízením;
- přijetí opatření, která povedou ke snížení závislosti na takovém klientovi;
- uplatnění prověrek kvality zvenčí; a
- konzultace s třetí stranou, například s regulačním orgánem profese nebo s jiným auditorem/účetním znalcem.

290.207 Hrozba vlastní zainteresovanosti může také vzniknout, jestliže honoráře od klienta, u něhož se provádí ověřování, tvoří značnou část příjmu jednotlivého partnera firmy. Je třeba vyhodnotit závažnost hrozby a jestliže hrozba není zcela zřejmě nevýznamná, je třeba zvážit a uplatnit potřebné zabezpečovací prvky, které ji sníží na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- metodiky a postupy pro monitorování ověřování a pro implementaci prověrky kvality v těchto zakázkách; a
- využití práce jiného auditora, který nebyl členem týmu provádějícího ověřování a který prověří provedenou práci nebo bude podle potřeby nápomocen radou.

Honoráře – po lhůtě splatnosti

290.208 Hrozba vlastní zainteresovanosti může vzniknout, jestliže honoráře od klienta, u něhož se provádí ověřování, za odborné služby zůstanou delší dobu neuhrzeny – především tehdy, když velká část honoráře není uhrazena před vydáním zprávy o ověřování za další rok. Obecně platí, že

úhrada těchto honorářů musí být požadována před vydáním této zprávy. Zde lze uplatnit tyto zabezpečovací prvky:

- projednání rozsahu a povahy účtovaných honorářů s Výborem pro audit a s osobami pověřenými u klienta správou a řízením;
- využití práce jiného auditora, který se nepodílel na ověřování a který bude nápomocen radou nebo prověřit provedenou práci.

Firma také zváží, zda se neuhrazené honoráře nemohou považovat za formu úvěru poskytnutého klientovi a zda je v souvislosti se závažností částky honorářů po lhůtě splatnosti vhodné, aby firma přijala opětovné jmenování pro danou zakázku.

Tvorba cen

290.209 Jestliž firma převezme zakázku na ověřování za honorář, který je výrazně nižší než honorář, který si účtoval její předchůdce nebo jaký uvádějí jiné firmy, bude hrozba vlastní zainteresovanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nesníží žádný zabezpečovací prvek, pokud:

- (a) firma není s to prokázat, že na úkol je vyčleněn odpovídající čas a že jsou k němu přiděleni náležitě kvalifikovaní pracovníci; a
- (b) jsou dodrženy veškeré platné standardy a kontrolní mechanismy pro ověřování.

Podmíněné honoráře

290.210 Podmíněné honoráře jsou honoráře vypočtené na předem stanovené bázi vztahující se k výsledku transakce nebo k výsledku provedené práce. Pro účely tohoto článku se za podmíněné nepovažují takové honoráře, které stanovil soud nebo jiný veřejný orgán.

290.211 Podmíněný honorář účtovaný firmou za ověřování vytváří hrozbu vlastní zainteresovanosti a hrozbu protekčního vztahu, kterou nelze na přijatelnou míru snížit žádným zabezpečovacím prvkem. Firma by proto neměla vstupovat v žádné ujednání o ověřování, kde by částka honoráře závisela na výsledku ověřovací práce nebo na výši položek, které jsou předmětem ověřování.

290.212 Hrozbu vlastní zainteresovanosti a hrozbu protekčního vztahu může také vytvářet podmíněný honorář účtovaný firmou za služby nemající charakter ověřování poskytované klientovi, u něhož se provádí ověřování. Byla-li částka honoráře za zakázku nemající charakter ověřování dohodnuta nebo posuzována v průběhu platnosti ověřovací zakázky a závisela na výsledku ověřování, pak vzniklé hrozby nelze na přijatelnou míru omezit žádným zabezpečovacím prvkem. Jediným přijatelným řešením je v takovém případě nepřijetí takového ujednání. U jiných druhů

ujednání o podmíněném honoráři bude závažnost vzniklé hrozby záviset na těchto faktorech:

- na rozsahu částek možných honorářů;
- na stupni variability;
- na základu, z něhož se honorář má stanovit;
- na tom, zda výsledek transakce bude ověřovat nezávislá třetí strana; a
- na vlivu příslušné skutečnosti nebo transakce na ověřování.

Je třeba vyhodnotit závažnost hrozeb a jestliže hrozby nejsou zcela zřejmě nevýznamné, je třeba zvážit a uplatnit potřebné zabezpečovací prvky, které je sníží na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- oznámení rozsahu nebo povahy účtovaných honorářů auditorskému výboru nebo jiným činitelům zajišťujícím u klienta dohlédací činnost;
- ověření honoráře nezávislou třetí stranou, případně stanovení definitivní výše honoráře takovou třetí stranou; nebo
- uplatnění metodik a postupů prověrky kvality.

Dary a pohostinnost

290.213 Přijetí darů a pohostinnosti od klienta, u něhož se provádí ověřování, může vytvářet hrozbu vlastní zainteresovanosti a hrozbu spřízněnosti. Přijme-li firma nebo člen týmu provádějícího ověřování dary nebo pohostinnost – nemají-li jednoznačně nevýznamnou hodnotu – nelze ohrožení nezávislosti snížit na přijatelnou míru uplatněním žádného zabezpečovacího prvku. Firma ani člen týmu provádějícího ověřování by proto neměli takové dary ani pohostinnost přijímat.

Probíhající nebo hrozící soudní pře

290.214 Dojde-li k soudní při mezi firmou nebo členem týmu provádějícího ověřování na jedné straně a klientem, u něhož se provádí ověřování, na straně druhé nebo se taková soudní pře jeví jako pravděpodobná, může vzniknout hrozba vlastní zainteresovanosti nebo vydíratelnosti. Vztah mezi managementem klienta a členy týmu provádějícího ověřování musí být charakterizován naprostou otevřeností a úplným informováním o všech aspektech klientových podnikatelských operací. Firma a management klienta mohou ve vztahu k soudní při zaujmout rozdílná stanoviska, což může ovlivnit ochotu managementu k úplnému informování o všech skutečnostech. Firma tak může být konfrontovaná

s hrozbou vlastní zainteresovanosti. Závažnost takto vzniklé hrozby může záviset na těchto faktorech:

- na závažnosti soudní pře;
- na povaze ověřování; a
- na tom, zda se soudní pře vztahuje k předchozí zakázce na ověřování.

Po vyhodnocení závažnosti hrozby je podle potřeby nutno uplatnit tyto zabezpečovací prvky ke snížení hrozeb na přijatelnou míru:

- (a) oznámení rozsahu nebo povahy soudní pře Výboru pro audit nebo osobám pověřeným u klienta správou a řízením;
- (b) jestliže se soudní pře týká člena týmu provádějícího ověřování, odvolání takového člena z týmu; nebo
- (c) využití práce jiného auditora/účetního znalce z firmy, který nebyl členem týmu provádějícího ověřování a který prověří provedenou práci nebo bude podle potřeby nápomocen radou.

Jestliže tyto zabezpečovací prvky nesníží hrozbu na odpovídající úroveň, pak jediným vhodným řešením bude stáhnout se z ověřovací zakázky nebo odmítnout takovou zakázku přijmout.

SEKCE 290

Interpretace

Tyto interpretace jsou určeny k aplikaci *Etického Kodexu IFAC pro auditory/účetní znalce* vztahující se k určitým vzneseným dotazům. Ti, kteří podléhají regulatorním pravidlům, stanoveným jinými oprávněnými orgány, např. Komisí pro cenné papíry v USA, mohou posoudit potřebu konzultace s těmito orgány, aby zjistili, jaké stanovisko k dané problematice zaujímají.

Interpretace 2003-01

Poskytování jiných než ověřovacích služeb klientům, u nichž se provádí ověřování

Etický kodex pro auditory/účetní znalce se zabývá poskytováním jiných služeb než ověřování pro klienty, u nichž se provádí ověřování v odstavcích 290.158 - 290.205. Kodex nyní neobsahuje žádná přechodná ustanovení ve vztahu k požadavkům stanoveným v těchto odstavcích, nicméně Etický výbor⁵ je toho názoru, že je vhodné, umožnit přechodné období jednoho roku, během kterého existující kontrakty na poskytování služeb nemající charakter ověřování realizované u klientů, pro něž se provádí ověřování, budou dokončeny, pokud jsou uplatněny další zabezpečovací prvky, které sníží riziko ohrožení nezávislosti na nevýznamnou úroveň. Toto přechodné období začíná 31. prosince 2004 (nebo od data přijetí Kodexu členskou organizací pokud se rozhodla k dřívější aplikaci).

Interpretace 2003-02

Rotace vedoucích partnerů na auditech subjektů registrovaných na veřejných trzích

Etický kodex se zabývá otázkou rotace partnerů na auditech subjektů registrovaných na veřejných trzích v odstavcích 290.154 - 290.157.

V těchto odstavcích se uvádí, že v rámci auditu subjektů registrovaných na veřejných trzích musí partner zakázky být nahrazen v souladu s definovaným obdobím, které zpravidla nepřesáhne sedm let. V odstavcích se též uvádí, že určitá míra flexibility ve vztahu k této rotaci je ve specifických případech možná. Etický výbor⁶ se domnívá, že zavedení (nebo dřívější aplikace) Kodexu vytváří příklad situace, v níž určitý stupeň flexibility ve vztahu k rotaci, může být nezbytný.

Kodex v současné době neobsahuje žádná přechodná ustanovení ve vztahu k těmto požadavkům. Nicméně Etický výbor⁷ přijal závěr, že je vhodné povolit přechodné období v trvání dvou let. Tudíž při zavedení nebo dřívější implementaci Kodexu, kdy počet let partnera na zakázce již dosáhl období, kdy by změna měla nastat, může partner zakázky pokračovat v této pozici po dobu dvou let od zavedení nebo dřívější

⁵ nyní Rada pro mezinárodní etické standardy účetních

⁶ viz poznámka č. 5

⁷ viz poznámka č. 5

implementace před tím, než odstoupí ze zakázky. V takových situacích se postupuje dle dodaného požadavku odstavce 290.157 k uplatnění odpovídajících zabezpečovacích prvků k omezení rizik na přijatelnou úroveň.

Interpretace 2005-01

Použití sekce 290 při ověřovacích zakázkách, které nemají charakter auditu

Tato interpretace stanoví, jak aplikovat požadavky stanovené sekci 290 pro ověřovací zakázky, které nemají charakter auditu účetní závěrky.

Tato interpretace se zaměřuje na řešení otázek, které se týkají ověřovacích zakázek, které nemají charakter auditu. V rámci sekce 290 jsou zmíněny příklady, které se vztahují k požadavkům na nezávislost při všech ověřovacích zakázkách. Například, odstavec 290.15 uvádí, že se musí brát do úvahy všechny hrozby, o nichž se firma domnívá, že mohou vzniknout z důvodu zájmů a vztahů firem ve skupině firem. Obdobně odstavec 290.21 uvádí, že u klientů, u nichž se provádí ověřování a kteří nejsou auditorskými klienty, registrovanými na veřejných trzích, pokud se tím provádějící ověřování domnívá, že spřízněná společnost ve vztahu k tomuto klientovi má být uvažována z hlediska posouzení nezávislosti, pak ji musí tím provádějící ověřování vzít do úvahy při posuzování ohrožení nezávislosti a uplatnění zabezpečovacích prvků. Tyto záležitosti nejsou samostatně posuzovány v této interpretaci.

Jak je vysvětleno v Mezinárodním rámci pro ověřovací zakázky vydaného Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy, v ověřovací zakázce auditor vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů jiných než odpovědná strana ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím.

Zakázky poskytující ujištění

V zakázkách poskytujících ujištění provádí hodnocení nebo oceňování předmětu zakázky odpovědná strana a informace o předmětu zakázky jsou ve formě ujištění předpokládaného předpokládaným uživatelům.

V těchto typech zakázek je požadována nezávislost ve vztahu k odpovědné straně, která zodpovídá za informace o předmětu ověřování a může být i zodpovědná za předmět ověřování.

V těch ověřovacích zakázkách poskytujících ujištění, je zodpovědná strana odpovědná za informace o předmětu ověřování, ale nikoliv za předmět ověřování, je vyžadována nezávislost ve vztahu k odpovědné straně. Navíc je potřebné zvážit všechny hrozby, které dle názoru firmy mohou vzniknout z důvodu zájmů a vztahů mezi členy týmu, firmou a firmami patřícími do skupiny firem a stranou odpovědnou za předmět ověřování.

Zakázky s přímým vykazováním

V zakázkách s přímým vykazováním auditor buď přímo provádí hodnocení či oceňování předmětu zakázky, anebo získá prohlášení od odpovědné strany, která provedla hodnocení či ocenění, které nebylo předloženo předpokládaným uživatelům. Informace o předmětu ověření je poskytnuta zamýšleným uživatelům ve zprávě o ověření.

V zakázkách s přímým vykazováním je nezávislost vyžadována ve vztahu k zodpovědné straně, která odpovídá za předmět ověřování.

Větší počet odpovědných stran

V obou typech zakázek, tj. v zakázkách poskytujících ujištění i v zakázkách s přímým vykazováním, může existovat více odpovědných stran. Například auditor může být požádán, aby ověřil měsíční náklady několika nezávisle vlastněných novin. Zakázka může mít charakter zakázky, v níž se poskytuje ujištění, kde každé noviny zjistí svůj náklad a statistika je poskytnuta ve formě prohlášení zamýšleným uživatelům. Nebo zakázka může zakázkou s přímým vykazováním, kdy není poskytnuto žádné prohlášení a mohou nebo nemusí existovat písemná prohlášení od jednotlivých novin.

V takových zakázkách při určování, zda je potřebné aplikovat sekci 290 ve vztahu ke každé zodpovědné straně, firma může vzít do úvahy, zda zájmy nebo vztahy mezi firmou nebo členem týmu a jednotlivou odpovědnou stranou mohou vytvářet hrozbu ve vztahu k dodržení nezávislosti, která není zcela zřejmě nevýznamná, ve vztahu k předmětu ověřování. Bere se do úvahy:

- významnost informací o předmětu ověřování (nebo předmětu ověřování), za kterou jednotlivá zodpovědná strana odpovídá; a
- stupeň veřejného zájmu, který je spojen se zakázkou.

Pokud firma dojde k závěru, že ohrožení nezávislosti z důvodu existence takového vztahu s jednotlivou zodpovědnou stranou je zcela zřejmě nevýznamné, nemusí být potřebné použít ustanovení této sekce ve vztahu k zodpovědné straně.

Příklad

Následující příklad byl připraven, aby ozřejmil, jak používat sekci 290. Předpokládá se, že klient není zároveň auditorským klientem firem nebo firmy patřící do skupiny firem.

Firma obdrží zakázku ověřit výši prokázaných rezerv ropy v 10 nezávislých společnostech. Každá společnost uskutečnila geografické a inženýrské průzkumy, aby určila výši rezerv (předmět ověřování). Jsou stanoveny kritéria, která stanoví, kdy rezerva může být považována za prokázanou, tyto kritéria použije auditor jako vhodná kritéria pro zakázku.

Výše prokázaných rezerv pro každou společnost k 31. prosinci 20X0 je následující:

	Prokázaná výše rezerv (tis. Barelů)
Společnost 1	5 200
Společnost 2	725
Společnost 3	3 260
Společnost 4	15 000
Společnost 5	6 700
Společnost 6	39 126
Společnost 7	345
Společnost 8	175
Společnost 9	24 135
Společnost 10	9 635
Celkem	104 301

Zakázka může mít různý charakter:

Zakázka poskytující ujištění

A1 Každá společnost zjistí výši rezerv a poskytne prohlášení firmě a zamýšleným uživatelům.

A2 Subjekt jiný než společnosti zjistí výši rezerv a poskytne prohlášení firmě a zamýšleným uživatelům.

Zakázka s přímým vykazováním

D1 Každá společnost zjistí výši rezerv a poskytne firmě písemné prohlášení, že zjišťuje výši rezerv dle stanovených pravidel pro jejich zjišťování. Toto prohlášení není dostupné třetím stranám.

D2 Firma přímo zjistí výši rezerv u několika společností.

Použití přístupu

A1 Každá společnost zjistí výši rezerv a potvrdí ji firmě a zamýšleným uživatelům.

Existuje několik odpovědných stran v této zakázce (společnosti 1-10). Při rozhodování, zda je nutné použít postupy pro zjištění nezávislosti vůči všem společnostem, bere firma do úvahy zda zájmy nebo vztahy s jednotlivými společnostmi vytváří hrozbu vůči nezávislosti, která není zcela zřejmě nevýznamná. Následující faktory se berou do úvahy:

- významnost zjištěných rezerv ve společnosti ve vztahu k celkově zjištěné výši rezerv; a

- stupeň veřejného zájmu ve vztahu k zakázce (odstavec 290.33).

Například společnost číslo 8 se na celkové výši rezerv podílí pouze 0,16%, proto i obchodní vztah nebo zájem ve vztahu ke společnosti číslo 8 vytváří menší hrozbu než obdobný vztah vůči společnosti číslo 6, která se na celkové výši rezerv podílí 37,5%.

Po určení těch společností, vůči nimž je nutné použít požadavky na nezávislost, tým na zakázce a firma musí být na nich nezávislá, neboť jsou tyto firmy považovány za klienta, u něhož se provádí ověřování (odstavec 290.33).

A2 Subjekt jiný než společnosti zjistí výši rezerv a potvrdí ji firmě a zamýšleným uživatelům.

Firma musí být nezávislá na subjektu, která zjišťuje rezervy a poskytuje prohlášení firmě a zamýšleným uživatelům (odstavec 290.30). Tento subjekt neodpovídá za předmět ověřování, a proto je nutné zvážit, zda existují nějaké hrozby vůči nezávislosti z důvodu existence vztahů/zájmů vůči společnostem odpovídajícím za předmět ověřování (odstavec 290.30). Za předmět ověřování v této zakázce odpovídají společnosti 1-10. Jak je zmíněno v příkladu A1, firma bere do úvahy, zda zájmy nebo vztahy s jednotlivými společnostmi mohou vytvářet hrozbu vůči nezávislosti, která není zcela zřejmě nevýznamná.

D1 Každá společnost zjistí výši rezerv a poskytne firmě písemné prohlášení, že zjišťuje výši rezerv dle stanovených pravidel pro jejich zjišťování. Toto prohlášení není dostupné předpokládaným uživatelům.

Existuje několik odpovědných stran v této zakázce (společnosti 1-10). Při rozhodování, zda je nutné použít postupy pro zjištění nezávislosti vůči všem společnostem, bere firma do úvahy zda zájmy nebo vztahy s jednotlivými společnostmi vytváří hrozbu vůči nezávislosti, která není zcela zřejmě nevýznamná. Následující faktory se berou do úvahy:

- významnost zjištěných rezerv ve společnosti ve vztahu k celkově zajištěné výši rezerv; a
- stupeň veřejného zájmu ve vztahu k zakázce (odstavec 290.33).

Například společnost číslo 8 se na celkové výši rezerv podílí pouze 0,16%, proto i obchodní vztah nebo zájem ve vztahu ke společnosti číslo 8 vytváří menší hrozbu než obdobný vztah vůči společnosti číslo 6, která se na celkové výši rezerv podílí 37,5%..

Po určení těch společností, vůči nimž je nutné dodržet požadavky na nezávislost, tým na zakázce a firma musí být na nich nezávislá, neboť jsou tyto firmy považovány za klienta, u něhož se provádí ověřování (odstavec 290.33).

D2 Firma přímo zjistí výši rezerv u několika společností.

Postupuje se stejně jako v případě D1.

ČÁST C— ÚČETNÍ ZNALCI

	Strana
Sekce 300 Úvod.....	1196
Sekce 310 Možné konflikty	1200
Sekce 320 Příprava a vykazování informací.....	1202
Sekce 330 Zajištění potřebné kvalifikace	1204
Sekce 340 Finanční podíly.....	1205
Sekce 350 Stimuly a přesvědčování	1207

SEKCE 300

Úvod

- 300.1 Tato část Kodexu stanoví jakým způsobem je koncepční přístup uvedený v části A Kodexu používán účetními znalci.
- 300.2 Investoři, věřitelé, zaměstnanci a ostatní obchodní partneři, stejně tak jako orgány veřejné správy a veřejnost jako celek se potřebují spoléhat na práci účetních znalců. Účetní znalci mohou jednotlivě nebo společně být odpovědní za přípravu a vykazování finančních a jiných informací, na které se mohou spoléhat jak jejich zaměstnavatelská organizace tak i třetí strany. Mohou též být odpovědní za efektivní finanční řízení a kompetentní poradenství v širokém okruhu ekonomických záležitostí.
- 300.3 Účetní znalec může být buď placeným zaměstnancem, partnerem, ředitelem (výkonným nebo nevýkonným), vlastníkem ve vedoucí pozici, spolupracovníkem nebo někým dalším pracujícím pro jednu nebo více zaměstnavatelských organizací. Právní forma vztahu se zaměstnavatelem, ať je jakákoliv, nemá žádný vliv na dodržování etických povinností platných pro účetního znalce.
- 300.4 Účetní znalec je povinen prosazovat odůvodněné cíle svého zaměstnavatele. Tento Kodex nebrání účetnímu znalci řádně plnit tyto úkoly, ale uvádí situace, které mohou vést ke vzniku konfliktů se stanovením jasné povinnosti dodržovat základní principy.
- 300.5 Účetní znalec často zastává vedoucí pozici v rámci organizace. Čím je tato pozice vyšší, tím je i větší schopnost a možnost ovlivňovat jednotlivé události, pracovní postupy a přístupy. Od účetního znalce se očekává, že bude podporovat v rámci organizace etický charakter podnikání vycházející z důrazu, který vrcholové vedení klade na etické chování.
- 300.6 Příklady uvedené v následujících sekcích mají za úkol ilustrovat jakým způsobem má být koncepční rámec používán a není jejich cílem (a ani nemohou být tak interpretovány), být vyčerpávajícím přehledem okolností, které pro účetního znalce mohou vytvářet rizika ohrožující dodržení principů. Proto ani není dostačující, aby účetní znalec pouze dodržoval postup uvedený v příkladech; tyto příklady by spíše měly být chápány jako rámec, ve kterém jsou jednotlivé specifické případy řešeny.

Hrozby a zabezpečovací prvky

300.7 Dodržení základních principů může být ohroženo řadou okolností. Mnoho hrozeb spadá do následujících kategorií:

- (a) vlastní zainteresovanost;
- (b) prověrka po sobě samém;
- (c) protekční vztah;
- (d) spřízněnost; a
- (e) vydíratelnost.

Tyto hrozby jsou popsány podrobněji v části A tohoto Kodexu.

300.8 Příklady okolností, které mohou vytvářet hrozbu vlastní zainteresovanosti pro účetního znalce, zahrnují mimo jiné též:

- finanční podíly, půjčky nebo záruky;
- pobídková schémata kompenzace;
- nepřiměřené osobní používání podnikových aktiv;
- obavu ohledně jistoty zaměstnání;
- obchodní tlaky vznikající mimo zaměstnavatelskou organizaci.

300.9 Okolnosti, které mohou vést k hrozbě prověrky po sobě samém, zahrnují mimo jiné podnikatelská rozhodnutí nebo podklady, které účetní znalec prověřuje nebo zdůvodňuje za předpokladu, že je též odpovědný za přípravu těchto dat nebo dřívější rozhodnutí přijatá v takové záležitosti.

300.10 Při prosazování legitimních cílů a záměrů zaměstnavatelské organizace může účetní znalec podporovat postavení organizace za předpokladu, že jeho prohlášení nejsou nepravdivá nebo zavádějící. Takové aktivity normálně nevytvářejí hrozbu spřízněnosti.

300.11 Příklady okolností, které mohou vytvářet hrozbu spřízněnosti zahrnují například:

- situace, kdy je účetní znalec v pozici, kdy může ovlivnit finanční nebo jiné vykazování nebo podnikatelská rozhodnutí, z nichž by mohl mít prospěch nejbližší nebo blízký rodinný příslušník;
- dlouhodobé vztahy s obchodními partnery, které mohou ovlivňovat podnikatelská rozhodnutí;
- přijetí daru nebo nadstandardního zacházení za předpokladu, že jeho hodnota není zcela zřejmě nevýznamná.

300.12 Příklady okolností, které mohou vytvářet hrozbu vydíratelnosti například zahrnují:

- hrozbu propuštění nebo nahrazení znalce nebo blízkého nebo nejbližšího rodinného příslušníka z důvodu nesouhlasu s aplikací účetního principu nebo způsobu, jakým bude finanční informace vykázána;
 - existence dominantní osoby snažící se ovlivňovat proces rozhodování např. ve vztahu k přidělování zakázek nebo aplikací účetních principů.
- 300.13 Účetní znalec může též identifikovat specifické okolnosti, které vedou ke vzniku jednotlivých hrozeb ve vazbě na dodržení jednoho nebo více základních principů. Takové jednotlivé hrozby pochopitelně nemohou být kategorizovány. Ve všech profesních a obchodních vztazích musí vždy účetní znalec brát na tyto okolnosti a hrozby zřetel.
- 300.14 Zabezpečovací prvky, které mohou vyloučit nebo snížit na přijatelnou úroveň hrozby, jimž čelí účetní znalec, se člení do dvou základních kategorií:
- (a) zabezpečovací prvky připravené v rámci profese, legislativy nebo předpisy; a
 - (b) zabezpečovací prvky v pracovním prostředí.
- 300.15 Příklady zabezpečovacích prvků vytvářených profesí nebo profesními orgány, legislativou nebo platnými předpisy jsou podrobně popsány v odstavci 100.12 části A tohoto Kodexu.
- 300.16 Zabezpečovací prvky v pracovním prostředí zahrnují například:
- systémy podnikového dohledu nebo jiných dohledových struktur v rámci zaměstnávající organizace;
 - programy zaměřené na etiku a chování připravené zaměstnavatelskou organizací;
 - procedury přijímání nových pracovníků zaměstnávající organizací zdůrazňující významnost náboru vysoce kvalifikovaných zaměstnanců;
 - důkladné systémy vnitřních kontrol;
 - vhodné disciplinární procesy;
 - vedení, které zdůrazňuje významnost etického chování a předpoklad, že zaměstnanci se chovají eticky;
 - postupy a procedury k zavedení a sledování kvality práce zaměstnanců;
 - včasné informování o postupech a procedurách v rámci zaměstnávající organizace včetně všech jejích změn, ve vztahu ke

všem zaměstnancům a zajištění odpovídající profesní přípravy a seznámení s takovými postupy a procedurami;

- postupy a procedury umožňující a podporující zaměstnance v jejich úsilí informovat vyšší úroveň řízení v rámci zaměstnávající organizace o etických otázkách, které je znepokojují, bez strachu před postihem;
- konzultace s jiným vhodným auditorem/účetním znalcem.

300.17 V situacích, kdy se účetní znalec domnívá, že neetické chování nebo aktivity jiných budou pokračovat v rámci zaměstnávající organizace, musí zvážit vyhledání právního poradenství. V těch extrémních situacích, kdy všechny zabezpečovací prvky byly vyčerpány a není možné snížit hrozbu na přijatelnou úroveň, může účetní znalec učinit závěr, že je vhodné dát výpověď.

SEKCE 310

Možné konflikty

- 310.1 Účetní znalec je profesně povinen dodržovat základní principy. Avšak může docházet k situacím, kdy jeho odpovědnost k zaměstnávající organizaci a jeho profesní povinnost dodržovat základní principy se dostávají do konfliktu. Obvykle by měl podporovat oprávněné a etické cíle uplatňované zaměstnavatelem a pravidla a procedury uplatňované za účelem podpory těchto cílů. Nicméně pokud dodržení základních principů je ohroženo, účetní znalec musí zvážit jak na dané okolnosti reagovat.
- 310.2 Jako důsledek odpovědnosti vůči zaměstnávající organizaci může účetní znalec být pod tlakem, aby jednal nebo se choval způsobem, který by mohl přímo nebo nepřímo ohrozit dodržení základních principů. Takový tlak může být otevřený nebo skrytý a může přicházet od výše postaveného manažera, ředitele nebo jiné osoby v rámci zaměstnávající organizace. Účetní znalec může být vystaven následujícím rizikům:
- jednat v rozporu se zákonem nebo předpisem;
 - jednat v rozporu s technickými nebo profesními standardy;
 - podpořit neetické nebo nezákonné strategie vedení zaměřené na zvyšování tržeb;
 - lhát nebo jinak záměrně uvádět v omyl (včetně uvádění v omyl tím, že neinformuje) ostatní, zejména:
 - auditory zaměstnavatelské organizace; nebo
 - regulační orgány;
 - uveřejňovat nebo být jinak spojován s finanční nebo nefinanční zprávou, která významně zkresluje skutečnosti včetně prohlášení týkajících se například:
 - účetní závěrky;
 - daňových záležitostí;
 - právních záležitostí; nebo
 - zpráv vyžadovaných regulátory veřejných trhů.
- 310.3 Významnost hrozeb vyplývajících z takových tlaků, jako je hrozba vydíratelnosti, musí být vyhodnocena a pokud je jiná než zcela zřejmě nevýznamná, použití zabezpečovacích prvků musí být zváženo a tyto musí být použity tak, aby tyto hrozby eliminovaly nebo je snížily na přijatelnou úroveň. Tyto zabezpečovací prvky mohou zahrnovat:

- získání rady, když je to vhodné, v rámci zaměstnávající organizace, od nezávislého odborného poradce nebo od příslušné profesní organizace;
- existenci procedur k řešení sporů v rámci zaměstnávající organizace;
- vyhledání právního poradenství.

SEKCE 320

Příprava a vykazování informací

- 320.1 Účetní znalci se často účastní přípravy a vykazování informací, které jsou určeny k veřejnému použití nebo používány dalšími stranami uvnitř i mimo zaměstnávající organizaci. Takové informace mohou zahrnovat finanční informace nebo informace pro řízení např. prognózy a rozpočty, účetní závěrky, analýzy a podklady pro vedení a prohlášení vedení poskytované auditorům v rámci auditu účetních závěrek. Účetní znalci musí připravit a prezentovat takové informace správně a pravdivě a v souladu s příslušnými profesními standardy tak, aby informace mohla být pochopena ve svém kontextu.
- 320.2 Účetní znalec, který odpovídá za přípravu a schválení účetní závěrky zaměstnávající organizace se musí ujistit, že tato účetní závěrka je připravena v souladu s příslušnými standardy účetního výkaznictví.
- 320.3 Účetní znalec musí připravovat informace, za něž je odpovědný, způsobem, který:
- (a) jasně popisuje pravou povahu obchodní transakce, aktiva nebo závazku;
 - (b) klasifikuje a zaznamenává informace včas a správným způsobem; and
 - (c) podává fakta správně a úplně ve všech významných aspektech.
- 320.4 Hrozby ve vztahu k dodržování základních principů, např. hrozba vlastní zainteresovanosti nebo hrozba vydíratelnosti ve vztahu k objektivitě nebo odborné způsobilosti a řádné péči mohou vznikat, když je účetní znalec pod tlakem (buď externím nebo s možností získat osobní výhodu) aby své jméno spojil se zavádějící informací nebo byl spojen s aktivitami jiných, které vyústí v zavádějící informace.
- 320.5 Významnost takových hrozeb záleží na faktorech, jako jsou zdroje tohoto naléhání nebo úroveň toho, na kolik informace je, nebo může být, zavádějící. Významnost těchto hrozeb musí být vyhodnocena a v případě, že jsou jiné než zcela zřejmě nevýznamné, zabezpečovací prvky musí být použity a uplatněny tak, aby tyto hrozby byly eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň. Takové zabezpečovací prvky zahrnují konzultace s nadřízenými v rámci zaměstnavatelské organizace, např. s Výborem pro audit nebo jiným orgánem odpovědným za správu a řízení, případně s příslušnou profesní organizací.
- 320.6 V případě, kdy nelze snížit hrozbu na přijatelnou úroveň, účetní znalec musí odmítnout, aby jeho jméno bylo spojováno s informací, která je nebo může být zavádějící. Pokud si je účetní znalec vědom toho, že vydání zavádějící

informace je buď významné nebo trvalé, musí zvážit informování příslušných orgánů v souladu s postupem uvedeným v sekci 140. Účetní znalec může také použít právní poradenství nebo dát výpověď.

SEKCE 330**Zajištění potřebné kvalifikace**

- 330.1 Základní princip odborné způsobilosti a základní péče vyžaduje, aby účetní znalec přijímal pouze takové významné úlohy, k nimž má nebo může získat potřebné vzdělání nebo zkušenost. Účetní znalec nesmí záměrně nesprávně informovat zaměstnavatele o získané úrovni znalostí nebo zkušeností. Účetní znalec též musí požádat o odbornou radu nebo asistenci, když je to nutné.
- 330.2 Okolnosti, které ohrožují schopnost účetního znalce plnit své povinnosti s náležitým stupněm odborné způsobilosti a řádné péče zahrnují:
- nedostatek času ke správnému vykonání nebo dokončení požadovaných aktivit;
 - neúplné, limitované nebo jinak nepřiměřené informace k správnému splnění požadovaných aktivit;
 - nedostatečná zkušenost, profesní příprava nebo vzdělání;
 - nedostatečné zdroje k řádnému splnění požadovaných aktivit.
- 330.3 Významnost takových hrozeb bude záležet na faktorech, mezi něž patří stupeň spolupráce účetního znalce s ostatními, jeho zařazení a úroveň dohledu prověrky vztahená k jeho práci. Významnost těchto hrozeb musí být vyhodnocena a pokud je jiná než zcela zřejmě nevýznamná, zabezpečovací prvky musí být zváženy a uplatněny tak, aby hrozby byly eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň. Zabezpečovací prvky, které lze použít zahrnují:
- získání dalšího poradenství nebo profesní přípravy;
 - ujištění se, že existuje dostatečný čas ke splnění daných úkolů;
 - získání asistence od někoho s příslušnou kvalifikací;
 - konzultace, kde je to vhodné s:
 - nadřízenými v rámci zaměstnávající organizace;
 - nezávislými experty; nebo
 - příslušným profesním orgánem.
- 330.4 V případě, že hrozby nemohou být eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň, účetní znalec musí zvážit, zda odmítnout provedení těchto sporných aktivit. Pokud účetní znalec dojde k závěru, že odmítnutí je vhodným řešením, důvody k tomuto odmítnutí musí být jasně sděleny.

SEKCE 340**Finanční podíly**

340.1 Účetní znalec může mít finanční podíly nebo může vědět o finančních podílech nejbližších nebo blízkých členů rodiny, které by za určitých podmínek mohly vést k ohrožení dodržení základních principů. Např. hrozba vlastní zainteresovanosti ve vztahu k objektivitě nebo důvěrnému charakteru informací může vzniknout díky existenci motivu nebo možnosti manipulace s cenově citlivou informací s cílem získat finanční prospěch. Příklady okolností, které mohou vést k hrozbě vlastní zainteresovanosti zahrnují například situace, kdy účetní znalec nebo nejbližší nebo blízký člen rodiny:

- vlastní přímý nebo nepřímý finanční podíl v zaměstnávající organizaci. Hodnota tohoto podílu by mohla být přímo ovlivněna rozhodnutím, které účetní znalec učiní;
- má nárok na prémii ve vztahu k dosaženému zisku a výše této prémie by mohla být přímo ovlivněna rozhodnutími, která učiní;
- vlastní přímo nebo nepřímo akciové opce zaměstnávající organizace, jejichž hodnota by mohla být přímo ovlivněna rozhodnutími, která učiní;
- vlastní přímo nebo nepřímo akciové opce zaměstnávající organizace, které jsou nebo brzy budou určeny k přeměně; nebo
- může získat akciové opce v zaměstnávající organizaci nebo prémie vztahující se k dosaženým výsledkům v případě, že určité cíle jsou splněny.

340.2 Při vyhodnocování významnosti takové hrozby a příslušných zabezpečovacích prvků, které je možné použít k eliminaci této hrozby nebo jejímu snížení na přijatelnou úroveň, účetní znalec musí prověřit povahu finančního podílu. To zahrnuje vyhodnocení významnosti finančního podílu a zda se jedná o přímý nebo nepřímý podíl. Je nutné zcela jasně uvést, že skutečnosti, které vedou ke vzniku významného nebo podílu s vysokou hodnotou v organizaci se liší případ od případu v návaznosti na konkrétní osobní podmínky.

340.3 Pokud jsou hrozby jiné než zcela zřejmě nevýznamné, zabezpečovací prvky musí být zváženy a uplatněny tak, aby hrozby byly eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň. Takové zabezpečovací prvky zahrnují:

- postupy a procedury platné pro výbor nezávislý na vedení, který určí úroveň a formu odměňování vedoucích představitelů;

- zveřejnění všech relevantních podílů a všech plánů obchodovat s akciami u těch, kteří odpovídají za správu a řízení organizace, a to v souladu se všemi vnitřními postupy;
- konzultace, kdy je to vhodné, s nadřízenými v rámci zaměstnávající organizace;
- konzultace, kdy je to vhodné, s těmi, kteří odpovídají za správu a řízení zaměstnávající organizace nebo s příslušnými profesními orgány;
- interní a externí auditorské procedury;
- nejnovější postupy při řešení etických otázek a právních a jiných omezení souvisejících s možným zneužitím informací potřebných k obchodování („insider training“).

340.4 Účetní znalec nesmí manipulovat s informacemi ani užívat důvěrné informace k osobnímu prospěchu.

SEKCE 350

Stimuly a přesvědčování

Přijímání nabídek

- 350.1 Účetní znalec nebo nejbližší nebo blízký rodinný příslušník mohou obdržet různé nabídky. Tyto stimuly mohou mít různou podobu a zahrnují dary, pohostinnost, zvýhodněné jednání nebo nepřiměřené odkazy na přátelství nebo spřízněnost.
- 350.2 Nabídky takových stimulů mohou vytvářet hrozbu dodržení základních principů. Když je účetnímu znalci nebo nejbližšímu nebo blízkému rodinnému příslušníkovi učiněna taková nabídka, situace musí být obezřetně vyhodnocena. Hrozba vlastní zainteresovanosti ve vztahu k objektivitě nebo důvěrnému charakteru informací vzniká, když nabídka je učiněna s cílem přehnaně ovlivnit aktivity nebo rozhodnutí, podpořit nezákonné nebo nečestné jednání nebo získat důvěrnou informaci. Hrozby vydíratelnosti ve vztahu k objektivitě nebo k důvěrnému charakteru informací vznikají, pokud je taková nabídka přijata a návazně následuje hrozba zveřejnění takové nabídky a poškození dobrého jména účetního znalce nebo nejbližších nebo blízkých rodinných příslušníků.
- 350.3 Významnost takových hrozeb bude záležet na povaze, hodnotě nebo záměru ve vztahu k takové nabídce. Pokud by rozumně uvažující a informovaná třetí strana mající k dispozici všechny relevantní informace považovala takový stimul za nevýznamný a nepodporující neetické chování, pak účetní znalec může učinit závěr, že nabídka je učiněna v rámci standardních obchodních vztahů a může přijmout závěr, že neexistuje významné ohrožení dodržení základních principů.
- 350.4 Pokud vyhodnocené hrozby jsou jiné než zcela zřejmě nevýznamné, zabezpečovací prvky musí být zvažovány a aplikovány s cílem eliminovat tyto hrozby nebo je snížit na přijatelnou úroveň. Pokud hrozby nemohou být eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň prostřednictvím zabezpečovacích prvků, účetní znalec nesmí přijmout takový stimul. Protože skutečné nebo možné hrozby na porušení základních principů nevznikají pouze z přijetí takové nabídky, ale i ze skutečnosti, že taková nabídka byla učiněna, další zabezpečovací prvky musí být uplatněny. Účetní znalec musí vyhodnotit riziko spojené s takovými nabídkami a zvážit, zda musí podniknout následující kroky:
- (a) pokud takové nabídky byly učiněny, okamžitě informovat vyšší úroveň řízení nebo ty, kteří odpovídají za správu a řízení zaměstnávající organizace;
 - (b) informovat třetí strany o nabídce - např. profesní organizaci nebo zaměstnavatele osoby, která učinila nabídku. Účetní znalec musí

nicméně zvážit poskytnutí nebo získání právního poradenství před tím, než takový krok učiní; a

- (c) informovat nejbližší nebo blízké rodinné příslušníky o možných hrozbách a zabezpečovacích prvcích, pokud se tyto osoby případně dostanou do situace, která může vyústit v nabídku např. z titulu jejich současné pozice v zaměstnání; a
- (d) informovat nadřízené nebo orgány odpovědné za správu a řízení zaměstnavatelské organizace v případech, kdy nejbližší nebo blízký rodinný příslušník přijmou zaměstnání u konkurence nebo možného dodavatele zaměstnávající organizace.

Poskytování nabídek

- 350.5 Účetní znalec se může ocitnout v situaci, kdy se od něho očekává nebo je pod tlakem, aby nabídl určitý stimul s cílem ovlivnit úsudek jiné osoby nebo organizace nebo ovlivnil proces rozhodování nebo získal důvěrnou informaci.
- 350.6 Takový nátlak může vzniknout v rámci zaměstnávající organizace např. od kolegy nebo nadřízeného. Může též přijít od externí osoby nebo organizace, která může navrhnout aktivity nebo podnikatelská rozhodnutí, která mohou být příznivá pro zaměstnávající organizaci tak, že budou ovlivňovat účetního znalce nepatřičným způsobem.
- 350.7 Účetní znalec nesmí nabízet stimuly vedoucí k nezákonnému ovlivňování profesionálního úsudku třetí strany.
- 350.8 Když tlak na nabízení neetických stimulů vzniká v rámci zaměstnávající organizace, účetní znalec musí postupovat podle principů a doporučení týkajících se řešení etických konfliktů, tak jak jsou uvedeny v části A tohoto Kodexu.

DEFINICE

V tomto *Etickém kodexu pro auditory/účetní znalce* jsou k dále uvedeným termínům uvedeny jejich obsahové významy:

Reklama (*Advertising*) Sdělení, jímž je veřejnost informována o službách nebo odborných schopnostech auditorů s cílem získat obchodní zakázky.

Klient, u něhož se provádí ověřování (*Assurance client*) Strana, která:
 (a) V zakázce s přímým vykazováním je odpovědná za předmět ověření; nebo
 (b) V zakázce, poskytující ujistění je odpovědná za informace o předmětu zakázky a může být odpovědná i za předmět ověřování.

(Pro auditorského klienta, u něhož se provádí ověřování, viz definice auditorského klienta.)

Ověřovací zakázka (*Assurance engagement*) Zakázka, v níž auditor vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů jiných než odpovědná strana ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím.

(Pro definici ověřovací zakázky se odkazuje na Mezinárodní rámec pro ověřování vydaný Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy IAASB, který popisuje prvky a cíle ověřování a určuje, zda se ověřování řídí dle Mezinárodních auditorských standardů – ISA, Mezinárodních standardů pro prověrky – ISRE nebo Mezinárodních standardů pro ověřovací zakázky (ISAE).)

Tým provádějící ověřování (*Assurance team*) (a) všichni členové týmu podílející se na ověřování;

(b) všichni ostatní ve firmě, kdo mohou přímo ovlivnit výsledky ověřování, včetně:

(i) těch, kdo pro partnera zakázky - odpovídajícího za ověřování - doporučují vyšší odměny nebo vůči němu zajišťují přímou dozorčí, řídicí či jinou dohlédací činnost z hlediska provádění tohoto ověřování. Pro účely auditu sem patří všichni nadřízení partnera zakázky až do úrovně nejvyšších představitelů firmy;

(ii) těch, kdo v rámci ověřování zajišťují

	<p>poradenství týkající se technických nebo specificky odvětvových otázek, transakcí nebo jevů; a</p> <p>(iii) těch, kdo zajišťují prověrku kvality prováděného ověřování; včetně těch, kdo revidují prověrku kvality prováděných ověřování; a</p> <p>(c) pro účely auditorského klienta všichni ti, kdo v rámci skupiny firem mohou přímo ovlivnit výsledek auditu.</p>
Zcela zřejmě nevýznamný (<i>Clearly insignificant</i>)	Záležitost, která je současně považována za bezvýznamnou a nepodstatnou.
Blízcí rodinní příslušníci □ (<i>Close family</i>)	Rodiče, děti nebo sourozenci, kteří nejsou nejbližšími rodinnými příslušníky.
Podmíněný honorář (<i>Kontingent fee</i>)	Podmíněný honorář je honorář vypočtený na předem stanovené bázi vztahující se k výsledku transakce nebo k výsledku provedené práce. Honorář, který je určen soudem nebo jinou veřejnou institucí není podmíněným honorářem.
Přímé finanční podíly (<i>Direct financial interest</i>)	<p>Finanční podíly:</p> <ul style="list-style-type: none"> • přímo vlastněné nebo pod kontrolou fyzické či právnické osoby (včetně těch, které jsou přenechány jinou osobou ke správě); nebo • vlastněné prostřednictvím nástroje společného investování, realitní společnosti, investičního fondu nebo jiného prostředníka, které daná fyzická nebo právnická osoba ovládá.
Vedoucí představitel nebo funkcionář (<i>Director or officer</i>)	Osoby pověřené řízením určitého subjektu bez ohledu na titul, kterým se označuje jejich funkce, a který se může v jednotlivých zemích lišit.
Partner zakázky (<i>Engagement partner</i>)	Partner nebo jiná osoba ve firmě odpovědný za zakázku a její průběh a za zprávu vydanou jménem firmy, který, v případě, že je to požadováno, má potřebné oprávnění profesního, zákonodárského nebo regulatorního orgánu.
Prověrka kvality zakázky (<i>Engagement quality control review</i>)	Proces navržený tak, aby zajistil objektivní vyhodnocení, před tím než je zpráva vydána, významných posouzení provedených týmem a dosažených závěrů nezbytných pro formulaci zprávy.
Tým zakázky (<i>Engagement team</i>)	Všichni členové týmu na zakázce včetně jakýchkoliv expertů najatých firmou v souvislosti se zakázkou.

Stávající auditor (<i>Existing accountant</i>)	Auditor, který v současné době zastává pozici auditora nebo poskytuje účetní, daňové, poradenské nebo jiné podobné odborné služby pro klienta.
Finanční podíl (<i>Financial interest</i>)	Podíl na vlastním kapitálu nebo cenný papír, obligace, úvěrový či jiný dluhový instrument určitého subjektu včetně práv a závazků nabývat takový podíl a včetně derivátů přímo se k takovému podílu vztahujících.
Účetní závěrka (<i>Financial statements</i>)	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz o změnách finanční pozice (která může být presentována v různých variantách, např. jako výkaz cash flow nebo výkaz o změnách fondů), příloha k účetní závěrce, ostatní výkazy a vysvětlující materiály, které jsou definovány jako součást účetní závěrky.
Auditorský klient (<i>Financial statement audit klient</i>)	Společnost, u níž firma provádí audit. Pokud se jedná o veřejně obchodovanou společnost, je tím rozuměna společnost včetně jejích spřízněných osob.
Audit účetní závěrky (<i>Financial statement audit engagement</i>)	Odpovídající zakázka ověřování, v rámci které auditor vyjadřuje názor, zda účetní závěrka je ve všech významných aspektech připravena v souladu s relevantním výkaznickým rámcem a že ověřování je prováděno v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Zahnuje též statutární audit, což je audit účetní závěrky vyžadovaný existující legislativou nebo vyplývající z jiných regulačních povinností.
Firma (<i>Firm</i>)	<ul style="list-style-type: none"> (a) samostatně výdělečně činný auditor a/nebo účetní znalec, sdružení (<i>partnership</i>) nebo společnost (<i>corporation</i>) auditorů a/nebo účetních znalců; (b) subjekt, který takové osoby ovládá na základě vlastnictví, řízení či jiných prostředků; a (c) subjekt ovládaný takovými osobami na základě vlastnictví, řízení či jiných prostředků.
Nejbližší rodinní příslušníci (<i>Immediate family</i>)	Manžel/ka (či jiná osoba v ekvivalentním vztahu) nebo vyživovaná osoba.
Nezávislost (<i>Independence</i>)	Nezávislost znamená:
	<ul style="list-style-type: none"> (a) nezávislost myslí - stav vědomí, který umožňuje poskytnout názor nezatížený jakýmkoliv vlivy zpochybňujícími nestrannost odborného úsudku, a který umožňuje jednat poctivě, objektivně a

	s profesionální obezřetností;
	(b) nezávislost ve vystupování (chování) - zamezování skutečnosti a okolností, které jsou tak významné, že by na jejich základě logicky uvažující a poučená třetí strana disponující veškerými významnými informacemi - (včetně uplatněných zabezpečovacích prvků) mohla logicky dovodit, že došlo k ohrožení bezúhonnosti, objektivity a profesionální obezřetnosti firmy nebo člena týmu provádějícího ověřování.
Nepřímý finanční podíl (<i>Indirect financial interest</i>)	Finanční podíl vlastněný prostřednictvím nástroje společného investování, realitní společnosti, investičního fondu nebo jiného prostředníka, které daná fyzická nebo právnická osoba nijak neovládá.
Subjekt registrovaný na veřejném trhu (<i>Listed entity</i>)	Subjekt, jehož akcie nebo dluhopisy jsou registrovány na veřejném trhu cenných papírů nebo se jimi obchoduje podle předpisů registrované burzy nebo jiné ekvivalentní instituce.
Sít ⁸ (<i>Network</i>)	Rozsáhlejší struktura: (a) která se zaměřuje na spolupráci; a (b) která je jednoznačně zaměřena na sdílení výnosů nebo nákladů, nebo má společného vlastníka, společnou ovládající osobu nebo společné vedení, společnou koncepci a postupy pro kontrolu kvality, společnou obchodní strategii, či používá společnou firemní značku nebo sdílí významnou část odborných kapacit.
Firma patřící do skupiny firem (<i>Network firm</i>)	Firma nebo subjekt patřící k síti.
Kancelář (<i>Office</i>)	Jednoznačně odlišená podskupina organizovaná na geografickém nebo odborném základě.
Auditor/účetní znalec (<i>Professional accountant</i>)	Auditor/účetní znalec, který je členem členské organizace IFAC.

⁸ Tuto definici je třeba číst v kontextu vodítek uvedených v odstavcích 290.14-26

- Účetní znalec (*Professional accountant in business*) Auditor/účetní znalec zaměstnaný nebo ve vedoucí výkonné/nevýkonné pozici ve společnosti působící v oblastech jako např. obchod, průmyslová odvětví, služby, veřejný sektor, vzdělávání, neziskový sektor, regulační orgán nebo profesní orgán nebo auditor/účetní znalec ve smluvním vztahu k takovým společnostem.
- Auditor (*Professional accountant in public practice*) Auditor/účetní znalec bez ohledu na funkční zařazení (audit, daň nebo poradenství) ve firmě, která poskytuje odborné služby. Tato definice je též používána pro auditorské firmy.
- Odborné služby (*Professional services*) Služby vyžadující účetní/auditorské nebo obdobné znalosti, prováděné auditorem/účetním znalcem, zahrnující účetní, daňové, poradenské a finanční služby pro řízení.
- Spřízněný subjekt (*Related entity*) Subjekt s některým z následujících vztahů ke klientovi:
- (a) subjekt, který klienta přímo nebo nepřímo ovládá, a to za předpokladu, že jde o klienta, jenž je pro takový subjekt významný;
 - (b) subjekt, který má na klientovi přímý finanční podíl, a to za předpokladu, že takový subjekt má na klienta významný vliv a že onen podíl u klienta je pro takový subjekt významný;
 - (c) subjekt, který je klientem přímo nebo nepřímo ovládán;
 - (d) subjekt, u něhož klient nebo osoba s klientem spřízněná podle předcházejícího bodu (c) má přímý finanční podíl, který klientovi či takové spřízněné osobě umožňuje vykonávat na onen subjekt významný vliv, přičemž tento podíl je pro klienta nebo takovou spřízněnou osobu významný; a
 - (e) subjekt, který je spolu s klientem společně ovládán (dále jen „sesterský subjekt“), a to za předpokladu, že sesterský subjekt i klient jsou významné pro osobu, která je oba ovládá.

DATUM ÚČINNOSTI

Kodex nabývá účinnosti 30. června 2006. Odstavce 290.1-290.13 a 290.27-290.47 platí pro zakázky ověřování, kdy zpráva o ověření je datována k nebo po 30. červnu 2006. Odstavce 290.14-290.26 platí pro zakázky ověřování, kdy zpráva o ověření je datována k nebo po 31. prosinci 2008.

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