

International Public Sector
Accounting Standards Board®

Příručka mezinárodních
účetních standardů
pro veřejný sektor

Vydání 2016
Svazek I

IPSAS®

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

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

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

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

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

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

ISBN: 978-80-270-2992-1

Publikovala:



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

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

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

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

**INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING
STANDARDS**

IPSAS™

PŘEDMLUVA K ČESKÉMU PŘEKLADU IPSAS

Je mi potěšením uvést tento nejnovější český překlad a poblahopřát všem, kteří se podíleli na jeho vývoji a dokončení.

V roce 2017 oslavil Program IPSAS dvacáté výročí existence. Během tohoto období vyvinula IPSASB a její předchůdce - Výbor pro veřejný sektor IFAC – celkem 40 mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS), dále také tři doporučené praktické postupy (RPG) týkající se širších aspektů finančního výkaznictví, standard IPSAS k výkaznictví na peněžní bázi a *Koncepční rámec finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití* (Koncepční rámec), jako první celosvětovou sadu koncepčních pravidel pro veřejný sektor.

Tyto dokumenty, spolu se zavedením jednostupňového rámce správy a řízení v roce 2015 a osvětou prováděnou členy a dalšími osobami spojenými s IPSASB, upevnily místo IPSASB jako celosvětového vydavatele standardů pro finanční výkaznictví ve veřejném sektoru. Za účelem usnadnění vzájemné spolupráce mezi IPSASB a národními vydavateli standardů iniciovala IPSASB v roce 2016 vytvoření Fóra vydavatelů standardů pro veřejný sektor, s nímž v letech 2016 a 2017 za Českou republiku spolupracovali zástupci Ministerstva financí.

Přijetí a zavedení standardů IPSAS - vysoce kvalitních celosvětových účetních standardů na akruální bázi - dává vládám možnost vytvářet vysoce kvalitní finanční informace, jež vedou k lepšímu rozhodování a upevňují skládání účtů a důvěru občanů. Takové informace jsou základním prvkem zdravého řízení veřejných financí.

Přijímání IPSAS se v posledních letech značně rozšířilo. Tento trend bude pravděpodobně pokračovat, s ohledem na odhad, že v průběhu několika následujících let dojde ke zdvojnásobení počtu vlád přijímajících akruální účetnictví. Doufám, že tento nový český překlad bude tomuto procesu nápomocen.

Ian Carruthers

Předseda IPSASB

Londýn

Listopad 2017

ÚVODNÍ SLOVO K TŘETÍMU VYDÁNÍ PŘEKLADU IPSAS V ČESKÉM JAZYCE

Vážení čtenáři,

Nejvyšší kontrolní úřad (NKÚ) pokračuje v započaté tradici zajištění překladu a vydání příručky Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) a předkládá znění z roku 2016. Jedná se o jediný oficiální překlad do českého jazyka, pořízený se souhlasem a pod dohledem Mezinárodní federace účetních (IFAC). V minulosti NKÚ pořídil a vydal překlady příruček standardů IPSAS ve znění z let 2005 a 2008.

Mezinárodní vývoj naplňuje očekávání NKÚ ohledně směřování ke sblížení či harmonizaci finančně-informačních systémů, především účetnictví veřejného sektoru. Stejným směrem míří i iniciativa Evropské komise, která již několik let pracuje na přípravě Evropských účetních standardů pro veřejný sektor (EPSAS) pro země Evropské unie, jejichž základem by měly být právě standardy IPSAS.

Účetnictví je základní finančně-informační infrastrukturou státu. Mělo by státu umožňovat skládat účty ze své činnosti, transparentně a efektivně předkládat spolehlivé údaje o svém hospodaření a napomáhat tak uživatelům takových informací při jejich rozhodování. Standardy IPSAS jsou v tomto směru nezpochybňovaným vzorovým řešením, navíc stále lépe využitelným, neboť se více a více zaměřují na specifika veřejného sektoru.

NKÚ není jen kontrolní, ale ze své podstaty i odbornou institucí. S kvalitou naší práce tak úzce souvisí i sledování našeho a mezinárodního vývoje v oblasti účetnictví. Takovéto systémové znalosti a možnosti srovnání nám umožňují profesionálně plnit naše zákonné povinnosti, které kromě kontrol hospodaření státu či státního závěrečného účtu zahrnují i zpracovávání stanovisek k návrhům právních předpisů, upravujících mimo jiné právě oblast účetnictví. Využívání znalostí standardů IPSAS při naší činnosti nám umožňuje vhodně podporovat dobrou účetní praxi, ale i podílet se na auditu výkaznictví významných mezinárodních institucí, z nichž mnohé vykazují právě podle těchto standardů.

Práce na překladech standardů trvala celý rok, přeloženo bylo celkem 39 standardů a další dokumenty v rozsahu výrazně překračujícím 2 000 stran.

Šlo o činnost překladatelů z řad NKÚ i mimo něj. O práci Redakční rady zřízené jako poradní orgán prezidenta NKÚ, složené jak z odborníků z NKÚ, tak Ministerstva financí, profesní praxe i akademické sféry (především Vysoké školy ekonomické). K překladu standardů probíhala také oponentura, z části prostřednictvím členů Redakční rady, z části s využitím společnosti PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o. To vše, spolu s administrací a organizací celého procesu ze strany NKÚ, přispělo k vytvoření předkládaného díla a zajištění jeho vysoké kvality.

Celá tato činnost ukázala i jednu velmi důležitou věc, a to že NKÚ dokáže spojovat správné lidi na správném místě.

Naším cílem bylo, aby překlad sloužil nejen nám, ale i široké veřejnosti, včetně Ministerstva financí. Rádi bychom, aby byl využíván i pro přípravu budoucích odborníků, tj. aby byl k dispozici např. studentům vysokých škol. I proto je překlad zveřejněn na stránkách www.nku.cz.

Ing. Miloslav Kala
prezident Nejvyššího kontrolního úřadu

POZNÁMKY REDAKČNÍ RADY K PŘEKLADU

Překlad Příručky Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor pro rok 2016 (Příručka IPSAS 2016) probíhal v roce 2017 pod kontrolou hlavního překladatele a Redakční rady (RR), jmenované prezidentem NKÚ; hlavní překladatel RR předsedal. Proces byl nastaven a probíhal tak, aby odpovídal požadavkům Mezinárodní federace účetních (IFAC).

Překlad vyšel z textů Příruček IPSAS, které NKÚ přeložil v minulých letech, naposledy ve znění pro rok 2008. Od té doby se však počet standardů značně rozšířil (z 26 na 38 aktuálních v roce 2016) a přibýly další důležité dokumenty v podobě Konceptního rámce a Doporučených praktických postupů. Oproti roku 2008 se tak rozsah příručky co do počtu stránek zdvojnásobil, zároveň bylo třeba původní překlady kvůli jejich novelám aktualizovat.

Překlady standardů vznikaly za použití seznamu klíčových slov schváleného RR a upravovány byly jen na základě rozhodnutí RR, která pro svou činnost využívala systém odborných oponentur k jednotlivým částem Příručky IPSAS 2016.

Práce byly založeny na kontinuitě s překlady standardů již dříve pořízených NKÚ (aktuální standardy 1 – 26 a jeden standard na peněží bázi účetnictví) a zároveň na terminologickém využívání aktuálních překladů standardů IFRS, jejichž české znění je publikováno v Úředním věstníku Evropské unie. Zásadou, kterou se RR řídila, bylo pořízení věrného překladu ve smyslu požadavku IFAC.

V naprosté většině případů nebylo důvodné, aby mezi standardy IPSAS a IFRS, a dále mezi časovými verzemi překladů IPSAS (2008 – 2016), vznikaly rozdíly v překladu obsahově stejných termínů. Přesto k těmto rozdílům v některých případech se souhlasem RR došlo. RR tak učinila v ojedinělých případech, po diskusi, úvaze a přesvědčení, že taková změna lépe naplní smysl textu v originálním znění.

Aby čtenář mohl lépe porozumět českému překladu standardů IPSAS ve znění roku 2016, uvádíme výčet některých skutečností, které mu mohou pomoci:

- Příručka IPSAS 2016 obsahuje text standardů IPSAS v jejich poslední verzi schválené Radou pro IPSAS. Některé odstavce byly měněny i jinými standardy, což se v originální (anglické) verzi Příručky IPSAS 2016 uvádí u těchto standardů v části nazývané “Amendments to Other IPSASs“ („Změny jiných standardů IPSAS“).

V české verzi překladu IPSAS 2016 tato část, se souhlasem IFAC, přeložena není, o čemž je vždy uvedena zmínka v příslušném standardu. RR neshledala jako účelné tuto část překládat, překlad Příručky IPSAS 2016 do českého jazyka je tedy zaměřen na poslední znění textu schváleného Radou IPSAS.

- Koncepční rámec se týká širšího spektra výkaznictví než jen účetní závěrky sestavené dle standardů IPSAS; proto je v něm uváděné výkaznictví překládáno jako „finanční výkaznictví“, nikoliv „účetní výkaznictví“.
- RR se rozhodla nepoužívat pro překlad některých termínů používaných v Příručce IPSAS 2016 tvary užívané v minulosti či ve standardech IFRS, a to zejména z důvodu docílení věrného překladu. Jedná se především o následující termíny:

- „recognize“/„derecognize“ (a jejich odvozeniny), které jsou překládány pomocí tvarů „uznat“/„oduznat“, nikoliv „účtovat“/„odúčtovat“.

Z hlediska standardů IPSAS jde o důležité termíny a RR má za to, že je třeba i pomocí jejich upraveného překladu dát jasně najevo, že tyto standardy se nezabývají postupy účtování (Má dáti, Dal), ale účetním výkaznictvím,

- „constructive obligation“ a „legal obligation“, které jsou překládány jako „právně závazná povinnost“ a „jinak než právně závazná povinnost“, nikoliv jako „smluvní závazek“ a „mimosmluvní závazek“.

RR má za to, že provedená úprava přesně napomáhá vyjádřit povahu povinnosti ve smyslu originálního překladu, zejména s ohledem na čtenářovo vnímání jejich právní vymahatelnosti,

- „impairment“, který je překládán jako „znehodnocení“, nikoliv jako „snížení hodnoty“. Použitým termínem se správně zdůrazňuje příčina úpravy ocenění aktiva,
- „separate financial statements“, který je překládán jako „samostatná účetní závěrka“, nikoliv jako „individuální účetní závěrka“,
- „executory contracts“, který je překládán jako „nenaplněné smlouvy“, nikoliv jako „zmařené smlouvy“, neboť jde o smlouvy, kde dosud žádná smluvní strana neplnila,
- „general government sector“, týkající se statistického výkaznictví, který je překládán jako „sektor vládních institucí“, nikoliv jako „vládní sektor“,
- „restrictions on transferred assets“, který je překládán jako „břemena na převedených aktivech“, nikoliv jako „omezení převodu aktiv“,
- „replacement cost“ a „reproduction cost“, významově upřesněné v koncepčním rámci, které se přesně podle jejich smyslu překládají jako „reprodukční náklady potenciálu“ a „reprodukční náklady aktiva“,
- „liability“, „obligation“ a „commitment“, které jsou překládány jako „závazek“, „povinnost“ a „příslib“,

- „equity“, který je s ohledem na veřejný sektor překládán jako „jmění“, nikoliv jako „vlastní kapitál“;
- názvy účetních výkazů a přílohy jsou překládány jako „výkaz finanční situace“, „výkaz finanční výkonnosti“, „výkaz změn čistých aktiv/jmění“, „výkaz peněžních toků“ a „komentář“.

Redakční rada pro překlad Příručky IPSAS 2016

PŘÍRUČKA MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PRO VEŘEJNÝ SEKTOR

VYDÁNÍ 2016

Jak je tato příručka uspořádána

Obsah této příručky je uspořádán po částech následovně:

Představení Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor	1
Úloha Mezinárodní federace účetních	3
Rozsah této příručky	5
Hlavní změny oproti vydání příručky z roku 2015	7
Obsah svazku I	9
Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor	11
Koncepční rámec finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití	18
Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor – standardy IPSAS 1–27	154
Obsah svazku II	1021
Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor – standardy IPSAS 28–38	1022
Úvod do Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor na peněžní bázi účetnictví	1871
IPSAS na peněžní bázi – účetní výkaznictví na peněžní bázi účetnictví	1872
Úvod do Doporučených praktických postupů.....	1996
Doporučené praktické postupy – RPG 1–3	1997
Významový slovník termínů pro IPSAS 1–38	2070
Standardy IPSAS na aktuální bázi vydané k 31. lednu 2016	2125

Autorská práva a překlady

IFAC vydává příručky, standardy a další publikace IPSASB a vlastní autorská práva.

IFAC uznává, že je důležité, aby ti, kdo sestavují a používají účetní závěrky, auditoři, regulační orgány, právníci, příslušníci akademické sféry, studenti a další zájmové skupiny v zemích, kde se nehovoří anglicky, měli přístup ke standardům ve svém národním jazyce a podporuje a usnadňuje reprodukování, nebo překlad a reprodukování svých publikací.

Zásady IFAC týkající se překladu a reprodukování publikací, k nimž má autorská práva, jsou popsány v *Zásadách pro překládání a reprodukování standardů vydaných Mezinárodní federací účetních* a *Zásadách pro reprodukování, nebo překlad a reprodukování, publikací Mezinárodní federace účetních*. Zájemci, kteří mají v úmyslu reprodukovat, nebo přeložit a reprodukovat, tuto příručku by pro získání relevantních podmínek měli kontaktovat permissions@ifac.org.

PŘEDSTAVENÍ INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD

International Public Sector Accounting Standards Board® (IPSASB)® [Rada pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor] vytváří účetní standardy pro účetní jednotky veřejného sektoru pod názvem International Public Sector Accounting Standards™ (IPSAS™) [Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor]. IPSASB uznává významné přínosy, jež má dosahování konzistentních a srovnatelných finančních informací napříč jurisdikcemi, a věří, že standardy IPSAS budou plnit klíčovou úlohu v tom, aby tyto přínosy mohly být naplněny. IPSASB výrazně vybízí vlády a tvůrce národních standardů, aby se zapojili do vytváření jejich standardů tím, že budou připomínkovat návrhy uvedené ve Zveřejněných návrzích a Konzultačních příspěvcích.

IPSASB vydává standardy IPSAS pojednávající o finančním výkaznictví na peněžní bázi účetnictví a na akruální bázi účetnictví. Akruální standardy IPSAS jsou založeny na Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS), vydávaných Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB), a to v těch případech, kdy požadavky takových standardů jsou použitelné pro veřejný sektor. Dále se zabývají specifickými záležitostmi finančního výkaznictví veřejného sektoru, jež nejsou řešeny standardy IFRS.

Přijímání standardů IPSAS vládami zlepší jak kvalitu, tak i srovnatelnost finančních informací vykazovaných účetními jednotkami po celém světě. IPSASB uznává právo vlád a tvůrců národních standardů stanovit účetní standardy a návody pro finanční výkaznictví v rámci svých jurisdikcí. IPSASB vybízí k přijímání standardů IPSAS a harmonizaci národních požadavků se standardy IPSAS. U účetních závěrek by mělo být uvedeno, že jsou v souladu se standardy IPSAS pouze tehdy, pokud jsou v souladu se všemi požadavky každého použitelného standardu IPSAS.

ÚLOHA ORGANIZACE INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS

International Federation of Accountants® (IFAC®) [Mezinárodní federace účetních] slouží veřejnému zájmu tím, že přispívá k rozvoji silných a udržitelných organizací, trhů a ekonomik. Podporuje transparentnost, skládání účtů a srovnatelnost finančního výkaznictví, napomáhá rozvoji účetní profese a šíří informace o důležitosti a významu účetních pro globální finanční infrastrukturu. IFAC byla založena byla v roce 1977 a v současnosti zahrnuje více než 175 členů a přidružených organizací z více než 130 zemí a jurisdikcí představujících téměř 3 miliony účetních ve veřejné praxi, vzdělávání, vládních službách, průmyslu a obchodu.

V rámci svého pověření ve veřejném zájmu přispívá IFAC k vývoji, přijímání a používání vysoce kvalitních mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, a to především prostřednictvím své podpory International Public Sector Accounting Standards Board [Radě Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor] (IPSASB). IFAC této nezávislé radě pro vydávání standardů poskytuje lidské zdroje, zázemí, komunikační podporu a prostředky a napomáhá procesu nominací a výběru členů rady.

IPSASB si stanovuje vlastní programovou náplň a v souladu se svým řádným procesem schvaluje dokumenty k publikování, a to bez zapojení IFAC. IFAC nemá možnost ovlivňovat tuto náplň nebo publikace. IFAC vydává příručky, standardy a jiné dokumenty a vlastní příslušná autorská práva.

Nezávislost IPSASB je zabezpečena několika způsoby:

- plnou transparentností, a to jak ve smyslu řádného procesu pro vydávání standardů, tak i v podobě přístupu veřejnosti k projednávaným materiálům, jednáním a zdůvodněním závěrů publikovaným ke každému konečnému standardu,
- zapojením pozorovatelů do procesu vytváření standardů a
- požadavkem, aby se členové IPSASB, stejně jako nominující/zaměstnávající organizace, zavázali k nezávislosti Rady, její integritě a působení ve veřejném zájmu.

Consultative Advisory Group [Konzultační poradní skupina] (CAG) IPSASB je nedílnou a důležitou součástí formálního procesu odborných konzultací IPSASB. Představitelé členských organizací CAG radí v mnoha oblastech, které zahrnují:

- strategii IPSASB, pracovní program a náplň, včetně projektových priorit,
- projekty IPSASB, včetně názorů na technické problémy a záležitosti, které mohou bránit přijímání a účinné implementaci IPSAS, a
- další záležitosti relevantní pro činnosti IPSASB týkající se vytváření standardů.

Nad správou a řízením IPSASB a nad činnostmi spojenými s vytvářením standardů dohlíží Public Interest Committee [Výbor pro veřejný zájem] (PIC), aby zajistil, že se správa a řízení a tvorba standardů řídí řádným procesem a odrážejí veřejný zájem.

PIC je složen z jednotlivců s odborností ve veřejném sektoru nebo finančním výkaznictví a profesionálním spojením s organizacemi, které mají zájem na prosazování vysoce kvalitních a mezinárodně srovnatelných finančních informací.

Pro další informace navštivte webové stránky IFAC www.ifac.org.

ROZSAH TÉTO PŘÍRUČKY

VYDÁNÍ 2016

Aby bylo možné se na ně i nadále odkazovat, spojuje tato příručka základní informace o organizaci International Federation of Accountants (IFAC) [Mezinárodní federace účetních] s oficiálním textem standardů International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) [Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor] a dalšími publikacemi vydanými IPSASB k datu 31. ledna 2016.

HLAVNÍ ZMĚNY OPROTI VYDÁNÍ PŘÍRUČKY Z ROKU 2015

Dokumenty vydané Radou pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor

Tato příručka obsahuje úplnou sadu dokumentů Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) k finančnímu výkaznictví veřejného sektoru.

Odkazy

Tato příručka obsahuje odkazy na Mezinárodní účetní standardy (IAS) a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydané Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). Schválený text standardů IAS a IFRS je ten, který byl IASB publikován v anglickém jazyce, a jeho kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org

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

Doporučený praktický postup 3 *Vykazování informací o výkonnosti služeb*

Doporučený praktický postup (RPG) 3 *Vykazování informací o výkonnosti služeb* poskytuje dobré praktické vodítko pro vykazování informací o výkonnosti při poskytování služeb.

OBSAH SVAZEK I

	Strana
Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor	11
Koncepční rámec finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití	18
IPSAS 1 — Předkládání účetní závěrky	154
IPSAS 2 — Výkaz peněžních toků	215
IPSAS 3 — Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby	242
IPSAS 4 — Dopady změn měnových kurzů cizích měn	268
IPSAS 5 — Výpůjční náklady	291
IPSAS 6 — Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka	304
IPSAS 7 — Investice do přidružených jednotek	336
IPSAS 8 — Účasti na společném podnikání	354
IPSAS 9 — Výnosy ze směnných transakcí	376
IPSAS 10 — Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	403
IPSAS 11 — Smlouvy o zhotovení	419
IPSAS 12 — Zásoby	447
IPSAS 13 — Leasingy	466
IPSAS 14 — Události po datu vykazání	503
IPSAS 15 — Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování	520
IPSAS 16 — Investice do nemovitostí	521
IPSAS 17 — Pozemky, budovy a zařízení	555
IPSAS 18 — Vykazování podle segmentů	595
IPSAS 19 — Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	628
IPSAS 20 — Zveřejňování spřízněných stran	675
IPSAS 21 — Znehodnocení nepenězotvorných aktiv	697
IPSAS 22 — Zveřejňování finančních informací o sektoru vládních institucí	742
IPSAS 23 — Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)	768

OBSAH SVAZKU I

IPSAS 24 — Předkládání rozpočtových informací v účetní závěre 824	824
IPSAS 25 — Zaměstnanecké požitky 850	850
IPSAS 26 — Znehodnocení peněžotvorných aktiv 936	936
IPSAS 27 — Zemědělství 994	994

PŘEDMLUVA K MEZINÁRODNÍM ÚČETNÍM STANDARDŮM PRO VEŘEJNÝ SEKTOR

Historie Předmluvy

Tato *Předmluva* byla vydána v roce 2000.

V listopadu 2004 vydala IPSASB novelizovanou *Předmluvu*.

V prosinci 2006 vydala IPSASB pozměněnou *Předmluvu*.

V březnu 2012 vydala IPSASB novelizovanou *Předmluvu*.

PŘEDMLUVA K MEZINÁRODNÍM ÚČETNÍM STANDARDŮM PRO VEŘEJNÝ SEKTOR

OBSAH

	Odstavec
Úvod	1–4
Cíle IPSASB	5–7
Rozsah působnosti a závaznost Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor	8–24
Rozsah působnosti standardů	8–12
Standardy IPSAS pro akruální a peněžní bázi	13–15
Přechod z peněžní na akruální bázi	16–19
Závaznost Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor	20–23
Jazyk	24

PŘEDMLUVA K MEZINÁRODNÍM ÚČETNÍM STANDARDŮM PRO VEŘEJNÝ SEKTOR

Úvod

1. Tato Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor (IPSAS) stanovuje cíle Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) a vysvětluje rozsah působnosti a závaznost IPSAS. Předmluva se používá jako východisko pro interpretaci konzultačních studií, dalších diskusních dokumentů, zveřejněných návrhů, doporučených praktických postupů a standardů zpracovaných a vydaných IPSASB.
2. Posláním Mezinárodní federace účetních (IFAC) tak, jak je uvedeno v jejích stanovách, je „ve veřejném zájmu přispívat k rozvoji, přijímání a implementaci vysoce kvalitních mezinárodních standardů a vodítek; přispívat k rozvoji silných profesních účetních organizací a účetních firem a k vysoce kvalitním postupům ze strany účetních odborníků; celosvětově podporovat vážnost účetních znalců a vyjadřovat se k otázkám veřejného zájmu, které jsou jí z odborného účetního hlediska nejbližší“. Rada IFAC za účelem dosažení tohoto poslání založila IPSASB, jež má působit jako nezávislý orgán pro vydávání standardů pod záštitou IFAC.
3. IPSASB slouží veřejnému zájmu tím, že na základě vlastní pravomoci vytváří a vydává účetní standardy a jiné publikace určené pro použití účetními jednotkami veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy (PVS).
4. Informace o členství v IPSASB, funkčním období, pravidlech jednání a schvalovacím procesu jsou stanoveny ve *Výchozích podmínkách* IPSASB, které byly schváleny Radou IFAC.

Cíle IPSASB

5. Cílem IPSASB je vytvářet ve veřejném zájmu vysoce kvalitní účetní standardy a jiné publikace určené pro použití účetními jednotkami veřejného sektoru po celém světě při sestavování finančních výkazů pro všeobecné použití.
6. Smyslem je zvýšení kvality a transparentnosti finančního výkaznictví veřejného sektoru tím, že jsou poskytovány lepší informace pro finanční řízení a rozhodování ve veřejném sektoru. Za účelem naplňování tohoto cíle podporuje IPSASB konvergenci mezinárodních a národních účetních standardů pro veřejný sektor a konvergenci účetních a statistickýchází finančního výkaznictví tam, kde je to vhodné, a podporuje také uplatňování svých standardů a dalších publikací.

7. Pro naplňování svých cílů IPSASB vytváří a vydává následující publikace:
- Standardy IPSAS jakožto standardy, které mají být použity při sestavování finančních výkazů pro všeobecné použití účetními jednotkami veřejného sektoru, které nejsou PVS.
 - Doporučené praktické postupy (RPG), jež poskytují vodítka pro dobrou praxi a k jejichž následování jsou jednotky veřejného sektoru povzbuzovány.
 - Studie, které poskytují rady ohledně záležitostí finančního výkaznictví ve veřejném sektoru. Jsou založeny na poznání dobré praxe a nejučelnějších metod týkajících se záležitostí, o nichž pojednávají.
 - Další pojednání a výzkumné zprávy, které poskytují informace přispívající k poznatkům týkajícím se záležitostí a rozvoje finančního výkaznictví veřejného sektoru. Zaměřují se na poskytování nových informací nebo nových pohledů a obvykle vycházejí z výzkumných aktivit, jako jsou: rešerše odborné literatury, dotazníková šetření, rozhovory, experimenty, případové studie a analýzy.

Rozsah působnosti a závaznost Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor

Rozsah působnosti standardů

8. IPSASB vytváří standardy IPSAS, které se používají v účetnictví založeném na akruální bázi, a standardy IPSAS, které se používají v účetnictví založeném na peněžní bázi.
9. Standardy IPSAS stanovují požadavky týkající se transakcí a událostí ve finančních výkazech pro všeobecné použití. Finanční výkazy pro všeobecné použití jsou finančními výkazy, které mají splňovat informační potřeby uživatelů, kteří nejsou schopni vyžádat si sestavení finančních výkazů šitých na míru jejich specifickým informačním potřebám.
10. Standardy IPSAS jsou určeny k aplikaci na finanční výkazy pro všeobecné použití u všech účetních jednotek veřejného sektoru, které nejsou PVS. Účetní jednotky veřejného sektoru zahrnují ústřední vlády, regionální (např. vnitrostátní, provinční, teritoriální) vlády, místní (např. městské, obecní) vlády a související vládní jednotky (například agentury, rady, výbory a podniky), pokud není stanoveno jinak. Standardy IPSAS používají také mezinárodní organizace. Standardy IPSAS se nevztahují na PVS. PVS používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), které jsou vydávány Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Definice PVS je obsažena v IPSAS.

11. Veškerá omezení použitelnosti konkrétních standardů IPSAS jsou jasně uvedena v daném standardu. IPSAS nejsou zamýšleny pro použití na nevýznamné položky.
12. IPSASB přijala zásadu, že všechny odstavce IPSAS mají stejnou závaznost a že závaznost konkrétních ustanovení se určí použitým způsobem vyjádření. Proto standardy IPSAS schválené IPSASB po 1. lednu 2006 obsahují odstavce, které jsou vytištěny jak tučným, tak i obyčejným písmem, přičemž oba typy odstavců mají stejnou závaznost. Tučně vytištěné odstavce informují o tom, že se jedná o základní zásady. Každý jednotlivý IPSAS je nezbytně číst v kontextu jeho cíle a Zdůvodnění závěrů (pokud existují) uvedenými ve standardu a rovněž s touto Předmlouvou k IPSAS.

Standardy IPSAS pro akuální a peněžní bázi

13. IPSASB vytváří akuální standardy IPSAS, které:
 - jsou konvergovány s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávanými IASB tím, že byly uzpůsobeny souvislostem veřejného sektoru v těch případech, kdy to bylo vhodné. Při realizaci tohoto postupu se IPSASB pokusila zachovat existující přístup k účetnímu řešení a původní text IFRS ve všech případech, kdy si významná záležitost veřejného sektoru nevyžádala odklon od nich, a
 - zabývají se otázkami finančního výkaznictví veřejného sektoru, které buď nejsou řešeny stávajícími IFRS nebo pro které nebyly dosud odpovídající IFRS vytvořeny IASB.
14. [zrušen]
15. IPSASB rovněž vydala ucelený IPSAS založený na peněžní bázi účetnictví, který obsahuje povinné a doporučené požadavky na zveřejňování.

Přechod z peněžní na akuální bázi

16. IPSAS pro peněžní bázi účetnictví doporučuje účetní jednotce, aby dobrovolně zveřejňovala informace založené na akuální bázi i přesto, že jádro jejích účetních závěrek je připraveno na základě účetnictví na peněžní bázi. Účetní jednotka může v průběhu přechodu od účetnictví na peněžní bázi k akuálnímu účetnictví začlenit do svých zveřejnění i dílčí informace založené na akuálním principu. Status (například auditované nebo neauditované) a umístění doplňkových informací (například v komentáři k účetním výkazům nebo v samostatných doprovodných částech finančního výkazu) bude závislé na charakteristikách informace (například spolehlivosti a úplnosti) a veškerých právních předpisech a regulačních pravidlech upravujících finanční výkaznictví v dané jurisdikci.
17. IPSASB se pokouší zajistit shodu s akuálními standardy IPSAS rovněž prostřednictvím přechodných ustanovení v některých standardech. Tam, kde

existují přechodná ustanovení, mohou účetní jednotce povolovat dodatečné časové období pro splnění všech požadavků aktuálního IPSAS nebo poskytovat úlevy z některých požadavků při prvotním použití IPSAS. Účetní jednotka se může kdykoliv rozhodnout pro zavedení aktuálního účetnictví v souladu se standardy IPSAS. Jakmile padne rozhodnutí o uplatnění aktuálního účetnictví v souladu s IPSAS, pak je délka období pro uskutečnění přechodu určena přechodnými ustanoveními. Po vypršení přechodných ustanovení vykazuje účetní jednotka plně v souladu se všemi aktuálními standardy IPSAS.

18. Odstavec 28 IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky* obsahuje následující požadavek:

Účetní jednotka, jejíž účetní závěrka je sestavena ve shodě se standardy IPSAS, musí uvést v komentáři výslovné a bezpodmínečné prohlášení o takové shodě. Účetní závěrky nemohou být označeny jako sestavené ve shodě se standardy IPSAS, pokud nejsou v souladu se všemi požadavky standardů IPSAS.

19. IPSAS 1 rovněž požaduje zveřejnění rozsahu, v němž účetní jednotka využila jakákoli přechodná ustanovení.

Závaznost Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor

20. Problematika finančních výkazů pro všeobecné použití předkládaných účetními jednotkami veřejného sektoru může být upravena regulačními pravidly v rámci každé jurisdikce. Tato regulační pravidla mohou mít podobu požadavků na statutární výkaznictví, směrnic pro účetní výkaznictví a pokynů a/nebo účetních standardů vyhlášených vládou, regulačními orgány a/nebo účetními profesními organizacemi existujícími v dané jurisdikci.
21. IPSASB je přesvědčena, že použití standardů IPSAS spolu se zveřejněním o shodě s nimi povede k významnému zvýšení kvality finančního výkaznictví pro všeobecné použití u účetních jednotek veřejného sektoru. To následně s vysokou pravděpodobností posílí řízení veřejných financí a povede k lépe informovanému posouzení vládou učiněných rozhodnutí o alokaci prostředků, a tím i ke zvýšení transparentnosti a úrovně skládání účtů.
22. IPSASB intenzivně doporučuje přijímání standardů IPSAS a harmonizaci národních požadavků se standardy IPSAS. IPSASB respektuje právo vlád a tvůrců národních standardů vytvářet účetní standardy a směrnice pro finanční výkaznictví v rámci své jurisdikce. Některé svrchované vlády a tvůrci národních standardů již vytvořili účetní standardy, které používají pro vládní účetní jednotky a účetní jednotky veřejného sektoru v rámci své jurisdikce. Standardy IPSAS mohou být nápomocny takovým tvůrcům standardů při tvorbě nových standardů nebo při novelizaci stávajících standardů způsobem, který přispěje jejich větší srovnatelnosti. Standardy IPSAS jsou ve značné míře vhodné pro použití v těch jurisdikcích, které dosud nemají vytvořeny účetní standardy pro vlády a účetní jednotky veřejného sektoru.

23. Sama o sobě nemá IPSASB ani účetní profese pravomoc požadovat soulad s IPSAS. Úspěch úsilí IPSASB je závislý na uznání a podpoře její práce ze strany mnoha různých zainteresovaných skupin působících v rámci svých vlastních jurisdikcí.

Jazyk

24. Oficiálním textem standardů IPSAS a dalších dokumentů je ten, který byl schválen IPSASB v anglickém jazyce. Členské organizace IFAC mají po udělení souhlasu IFAC právo překládat tyto dokumenty na své náklady tak, aby mohly být náležitě vydány v jazyce jejich vlastní jurisdikce.

**KONCEPČNÍ RÁMEC FINANČNÍHO VÝKAZNICTVÍ
ÚČETNÍCH JEDNOTEK VEŘEJNÉHO SEKTORU
PRO VŠEOBECNÉ POUŽITÍ**

Historie Koncepčního rámce

Kapitoly 1–4 *Koncepčního rámce* byly vydány v lednu 2013.

Předmluva a kapitoly 5–8 *Koncepčního rámce* byly vydány v říjnu 2014.

KONCEPČNÍ RÁMEC FINANČNÍHO VÝKAZNICTVÍ ÚČETNÍCH JEDNOTEK VEŘEJNÉHO SEKTORU PRO VŠEOBECNÉ POUŽITÍ

OBSAH

	Strana
Předmluva	20–24
Kapitola 1: Úloha a závaznost Koncepčního rámce	25–28
Kapitola 2: Cíle a uživatelé finančního výkaznictví pro všeobecné použití	29–46
Kapitola 3: Kvalitativní charakteristiky	47–65
Kapitola 4: Vykazující jednotka	66–71
Kapitola 5: Prvky účetních výkazů	72–98
Kapitola 6: Uznávání v účetních výkazech	99–103
Kapitola 7: Oceňování aktiv a závazků v účetních výkazech	104–134
Kapitola 8: Předkládání informací ve finančních výkazech pro všeobecné použití	135–152
Dodatek: Publikace v rámci schvalovacího procesu Koncepčního rámce	

Předmluva ke Konceptnímu rámci finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití

Úvod

1. Konceptní rámec finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití (Konceptní rámec) stanovuje koncepce, které se použijí při vytváření Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) a Doporučených praktických postupech (RPG) použitelných pro sestavení a předkládání finančních výkazů pro všeobecné použití (GPFR) účetních jednotek veřejného sektoru¹.
2. Prvotním cílem většiny účetních jednotek veřejného sektoru je poskytovat služby veřejnosti, nikoliv vytvářet zisky a zajišťovat rentabilitu vlastního kapitálu pro investory. Důsledkem toho může být výkon těchto účetních jednotek vyhodnocen pomocí testování finanční situace, finanční výkonnosti a peněžních toků pouze částečně. GPFR poskytují uživatelům informace za účelem skládání účtů a rozhodování. Uživatelé GPFR účetních jednotek veřejného sektoru tudíž potřebují informace k tomu, aby posloužily jako opora pro zhodnocení takových skutečností, jako:
 - zda účetní jednotka poskytovala své služby voličům efektivním a účinným způsobem,
 - aktuálně disponibilní prostředky na budoucí výlohy, a v jakém rozsahu existují omezení nebo podmínky spojené s jejich použitím,
 - v jakém rozsahu se změnila zátěž z titulu placení za běžné služby daňovým poplatníkům pro příští roky, a
 - zda se schopnost účetní jednotky poskytovat služby ve srovnání s předchozími roky zlepšila nebo zhoršila.
3. Vlády mají obvykle širší pravomoci, včetně schopnosti ustanovit a vymoci si právní požadavky a takové požadavky i změnit. Celosvětově se veřejný sektor významně odlišuje jak co do ústavních uspořádání, tak co do metod fungování. Řízení a správa ve veřejném sektoru s sebou však obvykle přináší přijetí odpovědnosti zákonodárným orgánem (nebo jeho ekvivalentem).
4. Následující oddíly poukazují na charakteristiky veřejného sektoru, které při tvorbě Konceptního rámce brala IPSASB v úvahu.

Objem a finanční významnost nesměnných transakcí

5. Při nesměnné transakci obdrží účetní jednotka hodnotu od jiné strany, aniž by výměnou přímo poskytla přibližně stejnou hodnotu. Takové transakce jsou ve

¹ Veřejný sektor zahrnuje celostátní a nižší (oblastní, státní/provinční a místní) vlády a související vládní jednotky. Zahrnuje rovněž mezinárodní organizace veřejného sektoru.

veřejném sektoru běžné. Úroveň a kvalita služeb přijatých jednotlivcem nebo skupinou jednotlivců nemá obvykle přímý vztah k výši stanovených daní. Jednotlivec nebo skupina mohou platit daně a poplatky a/nebo měly povinnost platit specifické příspěvky, aby měli přístup k určitým službám. Takové transakce však obecně mají nesměnnou povahu, protože částka, kterou jednotlivec nebo skupina jednotlivců získá ku prospěchu, se nebude přibližně rovnat částce jakýchkoli poplatků nebo příspěvků zaplacených tímto jednotlivcem nebo skupinou. Povaha nesměnných transakcí může mít dopad na to, jakým způsobem je uznat, ocenit a předložit, aby co nejlépe posloužily pro zhodnocení účetní jednotky příjemci jejích služeb a poskytovateli prostředků.

6. Zdanění je právně přikázanou, povinnou nesměnnou transakcí mezi jednotlivci nebo jednotkami a vládou. Moc uvalit daně se může významně lišit v závislosti na vztazích mezi pravomocemi celostátní vlády a pravomocemi vlád na nižších úrovních a jiných jednotek veřejného sektoru. Mezinárodní jednotky veřejného sektoru jsou převážně financovány pomocí transferů z celostátních, oblastních a státních vlád. Takové financování může být určeno úmluvami a dohodami nebo může být na dobrovolném základě.
7. Vlády a jiné účetní jednotky veřejného sektoru skládají účty poskytovatelům prostředků, zejména těm, kteří poskytují prostředky prostřednictvím daní a jiných povinných transakcí. Kapitola 2 *Cíle a uživatelé finančního výkaznictví pro všeobecné použití* pojednává o cíli finančního výkaznictví skládat účty.

Význam schváleného rozpočtu

8. Většina vlád a dalších účetních jednotek veřejného sektoru sestavuje rozpočty. V mnohých jurisdikcích existuje ústavní požadavek sestavovat a zpřístupnit rozpočet schválený zákonodárci (nebo obdobným orgánem) veřejnosti. Právní předpisy často vymezují náplň takových dokumentů. Zákonodárci (nebo obdobný orgán) dohlížejí a voliči a jimi volení zástupci činí finančně odpovědným vedení účetní jednotky prostřednictvím rozpočtu a dalších mechanismů. Schválený rozpočet je často východiskem pro stanovení úrovně zdanění a je součástí procesu získávání zákonné podpory pro výdaje.
9. Vzhledem k významnosti schváleného rozpočtu usnadňují informace umožňující uživatelům srovnávat finanční výsledky s rozpočtem, vyhodnocení rozsahu, v němž účetní jednotka veřejného sektoru naplňuje své finanční cíle. Takové informace jsou podporou pro skládání účtů a poskytují informace pro rozhodovací procesy při následném rozpočtování. Výkaznictví proti rozpočtu je obvykle tím mechanismem, jímž se projevuje soulad s právními požadavky týkajícími se veřejných financí. O potřebách uživatelů mít rozpočtované informace je pojednáno v Kapitole 2.

Povaha programů veřejného sektoru a dlouhodobý horizont veřejného sektoru

10. Mnohé programy veřejného sektoru jsou dlouhodobé a schopnost splnit závazné přísliby závisí na budoucím zdanění a příspěvcích. Mnoho závazných příslibů vyplývajících z programů veřejného sektoru a pravomoci vybírat budoucí daně nespĺňují definice závazků a aktiv uvedených v *Kapitole 5 Prvky účetních výkazů*. Takové přísliby a pravomoci tudíž nejsou v účetních výkazech uznávány.
11. V důsledku toho výkaz finanční situace a výkaz finanční výkonnosti nemohou poskytnout veškeré informace, které uživatelé o dlouhodobých programech potřebují, zvláště ty, které se týkají poskytování sociální podpory. Finanční důsledky mnoha rozhodnutí budou mít dopad do budoucnosti po mnoho let nebo dokonce desetiletí. GPFR obsahující prospektivní finanční informace o dlouhodobé udržitelnosti financí účetní jednotky a klíčových programů jsou tak nezbytné pro účely skládání účtů a rozhodování, jak jsou popsány v *Kapitole 2*.
12. I když se politická kontrola může pravidelně měnit, státy mají obvykle velice dlouhého trvání. I když se mohou setkat s vážnými finančními obtížemi a nemusí plnit závazky ze státního dluhu, státy i nadále existují. Pokud se účetní jednotky na nižší než celostátní úrovni dostanou do finančních těžkostí, celostátní vlády by mohly vystupovat jako věřitelé poslední instance nebo by mohly poskytnout širokou škálu záruk. Hlavní přísliby spojené s poskytováním služeb účetními jednotkami nižší než celostátní úrovně mohou pokračovat tak, že jsou financovány vyšší vládní úrovní. V jiných případech, kdy účetní jednotky veřejného sektoru nejsou schopny plnit své závazky, které se staly splatnými, mohou nadále existovat díky restrukturalizaci jejich činností.
13. Princip trvání účetní jednotky je základem pro sestavování účetních výkazů. Interpretace tohoto principu vyžaduje, aby byly vzaty v potaz skutečnosti uváděné v odstavcích 11 a 12.

Povaha a účel aktiv a závazků ve veřejném sektoru

14. Prvotním důvodem pro držení pozemků, budov a zařízení a jiných aktiv ve veřejném sektoru je spíše jejich využitelný potenciál než jejich schopnost vytvářet peněžní toky². Vzhledem k typu poskytovaných služeb je značná část aktiv používaná účetními jednotkami veřejného sektoru specializovaná, například silnice a vojenská aktiva. Pro taková aktiva může existovat omezený trh, a dokonce i tehdy mohou vyžadovat značné úpravy, aby mohla být použita jinými provozovateli. Tyto faktory mají dopady na ocenění těchto aktiv. *Kapitola 7 Oceňování aktiv a závazků v účetních výkazech* pojednává o oceňovacích základnách aktiv.

² Mnoho aktiv ve veřejném sektoru bude vytvářet peněžní toky, ale to často není hlavním důvodem pro jejich držbu.

15. Vlády a jiné účetní jednotky veřejného sektoru mohou držet položky, které přispívají k historickému a kulturnímu charakteru dané země nebo regionu, například umělecké poklady, historické budovy a další artefakty. Mohou být rovněž odpovědné za národní parky a jiné oblasti přírodního významu s původními druhy rostlin a živočichů. Tyto položky a oblasti nejsou obvykle drženy za účelem jejich prodeje, dokonce ani pokud existuje trh. Lépe řečeno, vlády a účetní jednotky veřejného sektoru mají odpovědnost za jejich zachování a udržení pro současnou a budoucí generace.
16. Vlády často mají moc nad přírodními a jinými zdroji, jako jsou nerostné bohatství, vodní zdroje, rybolovné oblasti, lesy a elektromagnetické spektrum. Tato moc umožňuje vládám poskytovat oprávnění užívat tyto zdroje nebo získat poplatky nebo daně za jejich užívání. O definici aktiva a kritériích pro jejich uznávání pojednávají Kapitoly 5 a 6 *Uznávání v účetních výkazech*.
17. Vládám a dalším účetním jednotkám veřejného sektoru vznikají závazky vztahující se k jejich cílům poskytovat služby. Mnohé závazky vznikají z nesměnných transakcí a zahrnují ty, které se týkají programů, jež jsou provozovány kvůli poskytování sociální podpory. Závazky mohou rovněž vyplývat z role vlády jakožto věřitele poslední instance a z jakékoli povinnosti převést prostředky postiženým při katastrofách. Mnohé vlády mají navíc povinnosti, které vznikly z monetárních aktivit, jako je zajišťování oběživa. O definici závazku a o kritériích pro jejich uznávání pojednávají Kapitoly 5 a 6.

Regulační role účetních jednotek veřejného sektoru

18. Mnoho vlád a dalších účetních jednotek veřejného sektoru mají pravomoci buď přímo nebo prostřednictvím zvláště vytvořených agentur regulovat účetní jednotky fungující v určitých sektorech ekonomiky. Zásadní odůvodnění pro regulaci je ochrana veřejného zájmu ve shodě se specifikovanými cíli veřejné politiky. K regulačnímu zásahu může rovněž dojít, pokud existuje nedokonalý nebo nedostatečný trh pro určité služby nebo kvůli zmírnění takových faktorů jako je znečištění, jelikož dopad není přenášen do cen. Takové regulační činnosti jsou prováděny v souladu s právními postupy.
19. Vlády rovněž mohou regulovat samy sebe a jiné účetní jednotky veřejného sektoru. Úsudek je nutný k tomu, aby bylo možné určit, zda takové regulace vytváří práva nebo povinnosti účetních jednotek veřejného sektoru, které by vyžadovaly uznání za aktiva a závazky, nebo zda schopnost účetní jednotky veřejného sektoru pozměnit takové regulace má dopad na to, jak jsou taková práva a povinnosti zachyceny. Kapitola 5 pojednává o právech a povinnostech.

Vztah ke statistickému výkaznictví

20. Mnoho vlád vytváří dva typy historických finančních informací: (a) vládní finanční statistiku (GFS) pro sektor vládních institucí za účelem makroekonomické analýzy a rozhodování a (b) účetní závěrku pro všeobecné

použití (účetní závěrku) pro skládání účtů a rozhodování na úrovni účetní jednotky, včetně účetní závěrky pro vykazující jednotku vlády jako celek.

21. Zastřešující standardy makroekonomické statistiky jsou vysvětleny v *Systému národních účtů* (SNA). SNA je rámec pro systematický a podrobný popis národního hospodářství a jeho komponentů, včetně sektoru vládních institucí. Tyto standardy jsou pak implementovány na celostátní nebo regionální úrovni, například v Evropské unii prostřednictvím Evropského systému účtů. Příručku pro vykazování GFS obsahuje Manuál vládní finanční statistiky Mezinárodního měnového fondu.
22. Účetní závěrky podle standardů IPSAS a GFS výkazy mají mnoho společného. Rámce pro obojí výkaznictví se zabývají (a) finančními informacemi na akruálním základě, (b) vládními aktivy, závazky, výnosy a náklady a (c) úplnými informacemi o peněžních tocích. Mezi těmito dvěma rámci výkaznictví, které tvoří základ těchto informací, existuje značný přesah.
23. Na druhou stranu výkaznictví podle pravidel standardů IPSAS a výkaznictví podle GFS mají rozdílné cíle. Cílem finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru je poskytovat informace o vykazující účetní jednotce, které jsou užitečné pro uživatele GPFR z důvodu skládání účtů a za účelem rozhodování. Výkazy GFS jsou používány (a) pro analýzu volby fiskální politiky, tvorbu politiky a zhodnocení dopadu fiskální politiky, (b) pro zjišťování dopadu na hospodářství a (c) pro celostátní i mezinárodní srovnání fiskálních výsledků. Pozornost je zaměřena na zhodnocení dopadu sektoru vládních institucí a širšího veřejného sektoru na hospodářství v celkovém makroekonomickém statistickém rámci.
24. Odlišné cíle a zaměření na odlišné vykazující jednotky vede k rozdílnému řešení určitých transakcí a událostí. Odstranění rozdílů mezi těmito dvěma účetními rámci, které nejsou zásadní pro jejich rozdílné cíle a vykazující jednotky, a použití jediného integrovaného systému finančních informací k vytvoření jak účetních výkazů vyhovujících standardům IPSAS, tak výkazů GFS může být přínosem uživatelům, pokud jde o kvalitu, načasování a srozumitelnost výkazů. Tyto skutečnosti a jejich důsledky byly vzaty v potaz při zpracování Kapitol 2, 4 *Vykazující jednotka*, a 7, které pojednávají o cílech účetního výkaznictví, vykazující účetní jednotce a oceňování.

KAPITOLA 1: ÚLOHA A ZÁVAZNOST KONCEPČNÍHO RÁMCE

OBSAH

	Odstavec
Úloha Koncepčního rámce	1.1
Závaznost Koncepčního rámce	1.2–1.3
Finanční výkazy pro všeobecné použití	1.4–1.7
Použitelnost Koncepčního rámce	1.8
Zdůvodnění závěrů	

Úloha Konceptního rámce

- 1.1 *Koncepční rámec finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití* (Koncepční rámec) uvádí myšlenky, které jsou základem finančního výkaznictví pro všeobecné použití (finanční výkaznictví) účetních jednotek veřejného sektoru, které přijaly aktuální bázi účetnictví. Rada pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) využije těchto myšlenek při tvorbě Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) a Doporučených praktických postupů (RPG) použitelných pro sestavení a předkládání finančních výkazů pro všeobecné použití (GPFR) účetních jednotek veřejného sektoru.

Závaznost Konceptního rámce

- 1.2 Koncepční rámec nestanovuje závazné požadavky na účetní výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru, které přijaly standardy IPSAS, ani nemá přednost před požadavky standardů IPSAS a postupů RPG. Závazné požadavky týkající se uznávání, oceňování a předkládání transakcí a jiných událostí a činností, které jsou vykazovány v GPFR, jsou vymezeny ve standardech IPSAS.
- 1.3 Koncepční rámec může poskytovat rady při řešení otázek finančního výkaznictví, o kterých nepojednávají standardy IPSAS a postupy RPG. Za těchto okolností se mohou sestavovatelé a jiní odkazovat a zvažovat použitelnost definic, kritérií pro uznávání, oceňovacích zásad a jiných myšlenek uvedených v Konceptním rámci.

Finanční výkazy pro všeobecné použití

- 1.4 GPFR jsou ústřední složkou transparentního finančního výkaznictví vlád a jiných účetních jednotek veřejného sektoru, podporují a vylepšují ho. GPFR jsou finančními výkazy, které mají splňovat informační potřeby uživatelů, kteří nejsou schopni vyžádat si sestavení finančních výkazů šitých na míru jejich specifickým informačním potřebám.
- 1.5 Někteří uživatelé finančních informací mohou mít právo vyžádat si sestavení výkazů, které budou vyhovovat jejich specifickým informačním potřebám. I když takové strany mohou shledat informace poskytované GPFR jako užitečné pro své účely, nejsou GPFR vytvářeny pro to, aby odpovídaly specificky jejich konkrétním informačním potřebám.
- 1.6 GPFR mohou sestávat z mnoha výkazů, přičemž každý co nejpřímočařeji odpovídá určitým aspektům cílů účetního výkaznictví a záležitostem zahrnutým do rozsahu účetního výkaznictví. GPFR zahrnují účetní výkazy včetně komentářů k nim (dále v textu zmiňované jako účetní závěrka, pokud nebude vymezeno jinak) a předkládání informací, které účetní závěrky vylepšují, doplňují a rozšiřují.

- 1.7 Rozsah finančního výkaznictví stanovuje hranice transakcím, dalším událostem a činnostem, které mohou být vykazovány v GPFR. Rozsah finančního výkaznictví je dán informačními potřebami primárních uživatelů GPFR a cíli finančního výkaznictví. Faktory, které určují, co může být zahrnuto do rozsahu finančního výkaznictví, jsou nastíněny v textu následující kapitoly.

Použitelnost Konceptního rámce

- 1.8 Konceptní rámec se použije na finanční výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru, které používají standardy IPSAS. Použije se tedy na GFRS celostátních, regionálních, státních/provinčních a místních vlád. Použije se rovněž na širokou škálu jiných účetních jednotek veřejného sektoru včetně:
- vládních ministerstev, úřadů, programů, rad, komisí, agentur;
 - veřejných fondů sociálního zabezpečení, trustů a úřadů ze zákona a
 - mezinárodních vládních organizací.

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí Konceptní rámec, ale nejsou jeho součástí.

Úloha a závaznost Konceptního rámce

- BC1.1 Konceptní rámec identifikuje myšlenky, které IPSASB bude uplatňovat při vytváření standardů IPSAS a postupů RPG, se záměrem pomoci sestavovatelům a jiným subjektům zabývajícím se problematikou účetního výkaznictví. Standardy IPSAS vymezují závazné požadavky. Standardy IPSAS a postupy RPG jsou vytvářeny následně po řádném schvalovacím procesu, který poskytuje zainteresovaným stranám příležitost vyjádřit se ke konkrétním navrhovaným požadavkům, včetně jejich porovnání s běžnou praxí v rozdílných jurisdikcích.
- BC1.2 Konceptní rámec tvoří základ pro vytváření standardů IPSAS. Je tedy významný pro všechny účetní jednotky, které používají standardy IPSAS. GPFR sestavované na celovládní úrovni podle standardů IPSAS mohou rovněž konsolidovat všechny vládní jednotky, ať již tyto jednotky v jejich GPFR vyhovují požadavkům standardů IPSAS, či nikoli.

Finanční výkazy pro zvláštní účely

- BC1.3 Tvůrci standardů často označují za “finanční výkazy pro zvláštní účely” takové finanční výkazy, které jsou sestaveny, aby odpovídaly požadavkům uživatelů, kteří jsou oprávněni vyžadovat sestavení finančních výkazů obsahujících informace, které oni potřebují pro své konkrétní účely. IPSASB si uvědomuje, že požadavky standardů IPSAS byly (a patrně budou) fakticky a užitečně používány pro sestavování některých finančních výkazů pro zvláštní účely.

Finanční výkazy pro všeobecné použití

- BC1.4 Konceptní rámec uznává, že aby vyhověl informačním potřebám uživatelů, mohou GPFR zahrnovat informace, které vylepší, doplní a rozšíří účetní závěrku. Konceptní rámec tedy reflektuje úplnější rozsah finančního výkaznictví než ten, který pokrývá účetní závěrka. Následující kapitola Konceptního rámce, Kapitola 2 Cíle a uživatelé finančního výkaznictví pro všeobecné použití, vymezuje cíle finančního výkaznictví a primární uživatele GPFR. Tato kapitola také nastiňuje důsledky pravděpodobných informačních potřeb primárních uživatelů, co má být zahrnuto do rozsahu finančního výkaznictví.

KAPITOLA 2: CÍLE A UŽIVATELÉ FINANČNÍHO VÝKAZNICTVÍ PRO VŠEOBECNÉ POUŽITÍ

OBSAH

	Odstavec
Cíle finančního výkaznictví	2.1–2.2
Uživatelé finančních výkazů pro všeobecné použití	2.3–2.6
Skládání účtů a rozhodování	2.7–2.10
Informační potřeby příjemců služeb a poskytovatelů prostředků	2.11–2.13
Informace poskytované finančními výkazy pro všeobecné použití	2.14–2.28
Finanční situace, finanční výkonnost a peněžní toky	2.14–2.17
Rozpočtové informace a soulad s právními nebo jinými předpisy upravujícími získávání a používání prostředků	2.18–2.21
Výsledky poskytování služeb	2.22–2.24
Prospektivní finanční a nefinanční informace	2.25–2.27
Vysvětlující informace	2.28
Účetní závěrka a informace, které vylepšují, doplňují a rozšiřují účetní závěrku	2.29–2.30
Jiné informační zdroje	2.31
Zdůvodnění závěrů	

Cíle finančního výkaznictví

- 2.1 Cílem finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru je poskytnout informace o účetní jednotce, které jsou potřebné pro uživatele GPFR za účelem skládání účtů a za účelem rozhodování (dále uváděno jako “užitečné za účelem skládání účtů a rozhodování”).
- 2.2 Finanční výkaznictví není samoučelné. Jeho účelem je poskytování potřebných informací pro uživatele GPFR. Cíle finančního výkaznictví jsou tudíž stanoveny s odkazem na uživatele GPFR a jejich informační potřeby.

Uživatelé finančních výkazů pro všeobecné účely

- 2.3 Vlády a jiné účetní jednotky veřejného sektoru získávají prostředky od daňových poplatníků, sponzorů, věřitelů a jiných poskytovatelů za účelem poskytování služeb občanům a jiným příjemcům služeb. Tyto účetní jednotky se zodpovídají za řízení a používání prostředků těm, kteří jim je poskytují. Dále se zodpovídají těm, kteří jsou na těchto prostředcích závislí při poskytování nutných služeb. Ti, kteří poskytují tyto prostředky a ti, kteří přijímají nebo předpokládají, že budou přijímat služby, rovněž vyžadují informace jako vstup pro jejich rozhodování.
- 2.4 V důsledku toho jsou GPFR účetních jednotek veřejného sektoru prvotně vytvářeny tak, aby odpovídaly informačním potřebám příjemců služeb a poskytovatelů prostředků, kteří nemají pravomoc po účetních jednotkách veřejného sektoru požadovat zveřejnění informací, které potřebují za účelem skládání účtů a rozhodování. Zákonodárny sbor (nebo obdobný orgán) a členové parlamentu (nebo podobného zastupitelského orgánu) jsou rovněž primárními uživateli GPFR. Při výkonu jejich mandátu, jakožto zástupců příjemců služeb a poskytovatelů prostředků, GPFR extenzivně a stále používají. Pro účely Koncepčního rámce jsou tudíž primárními uživateli GPFR příjemci služeb a jejich zastupitelé a poskytovatelé prostředků a jejich zastupitelé (dále označováni jako “příjemci služeb a poskytovatelé prostředků”, nebude-li to uvedeno jinak).
- 2.5 Obyvatelé přijímají služby od vlády a jiných účetních jednotek veřejného sektoru a poskytují jim prostředky. Proto jsou občané primárními uživateli GPFR. Někteří příjemci služeb a někteří poskytovatelé prostředků, kteří jsou odkázáni na GPFR kvůli informacím, které potřebují z důvodu skládání účtů a rozhodování, nemusejí být občany, např. residenty, kteří platí daně a/nebo přijímají benefity, aniž by byli občany; mnohostranné nebo dvoustranné dárcovské organizace a mnoho věřitelů a korporací, které poskytují prostředky vládě a provádějí s ní transakce; a ti, kteří financují a/nebo těží prospěch ze služeb poskytovaných mezinárodními vládními organizacemi. Ve většině případů jsou vlády, které poskytují prostředky mezinárodním vládním organizacím, na GPFR těchto organizací závislé kvůli informacím za účelem skládání účtů a rozhodování.

- 2.6 GPFR sestavené proto, aby odpovídaly informačním potřebám příjemců služeb a poskytovatelů prostředků za účelem skládání účtů a rozhodování mohou rovněž poskytovat informace, které jsou užitečné pro jiné strany a pro jiné účely. Např. vládní statistici, analytici, média, finanční poradci, skupiny veřejného zájmu, lobbystické skupiny a jiní mohou sledat informace, které jsou poskytovány GPFR, užitečnými pro jejich záměry. Organizace, které mají pravomoc požadovat sestavení finančních výkazů šitých na míru jejich vlastním specifickým informačním potřebám, mohou pro své záměry rovněž využívat informace poskytované GPFR – například regulační orgány, orgány dohledu, auditorské instituce, legislativní výbory nebo jiné vládní instituce, ústřední agentury a rozpočtoví kontroléři, vedoucí rozpočtu, vedení účetní jednotky, ratingové agentury a v některých případech úvěrové instituce a poskytovatelé vývoje a jiné výpomoci. I když tyto strany mohou sledat informace poskytované GPFR užitečnými, nejsou jejich primárními uživateli. GPFR tedy nejsou vytvářeny k tomu, aby speciálně odpovídaly jejich konkrétním informačním potřebám

Skládání účtů a rozhodování

- 2.7 Prvotní funkcí vlád a jiných účetních jednotek veřejného sektoru je poskytovat služby, které zlepší nebo udrží blahobyt občanů a dalších oprávněných residentů. Takové služby například zahrnují sociální programy a zajištění bezpečnosti, veřejné vzdělávání, národní bezpečnost a obranu. Ve většině případů jsou tyto služby poskytovány jako důsledek nesměnné transakce³ a v nekonkurenčním prostředí.
- 2.8 Vlády a jiné účetní jednotky veřejného sektoru jsou odpovědny těm, kteří jim poskytují prostředky a těm, kteří jsou na těchto prostředcích závislí při poskytování nutných služeb během účetního období a po delší dobu. Splnění povinnosti skládání účtů vyžaduje poskytování informací o tom, jak účetní jednotka řídí jí svěřené prostředky na poskytování služeb voličům a jiným subjektům, a její soulad s právními předpisy, nařízeními nebo jinými předpisy, které řídí její poskytování služeb a dalších činností. Vezme-li se v úvahu způsob, jímž je poskytování služeb účetními jednotkami veřejného sektoru financováno (převážně z daňových výnosů nebo jiných nesměnných transakcí), a vzhledem k závislosti příjemců služeb na jejich poskytování po dlouhou dobu, bude splnění povinnosti skládání účtů rovněž vyžadovat poskytování informací o takových záležitostech, jako jsou výsledky účetní jednotky plynoucí z poskytování služeb během účetního období a její schopnost pokračovat v poskytování služeb i v budoucích obdobích.

³ Směnné transakce jsou transakce, při nichž jedna účetní jednotka získá aktiva nebo služby nebo se jí sníží závazky a přímou za to výměnou poskytuje přibližně stejnou hodnotu jiné účetní jednotce. Nesměnné transakce jsou transakce, při nichž účetní jednotka získá hodnotu od jiné účetní jednotky bez toho, aniž by za to výměnou přímo poskytovala přibližně stejnou hodnotu.

2.9 Příjemci služeb a poskytovatelé prostředků budou také vyžadovat informace jakožto vstup do rozhodovacích procesů. Například:

- poskytovatelé půjček, věřitelé, sponzoři a další, kteří poskytují prostředky na dobrovolném základě, a to i při směnné transakci, se rozhodují o tom, zda poskytnout prostředky k podpoře současné a budoucí činnosti vlády nebo jiné účetní jednotky veřejného sektoru. Za určitých okolností členové zákonodárných sborů nebo podobných zastupitelských orgánů, kteří jsou závislí na informacích z GPFR, které potřebují, mohou rozhodovat nebo mít vliv na rozhodování o cílech poskytování služeb ministerstvy, agenturami nebo programy a o prostředcích určených k podpoře jejich splnění, a
- daňoví poplatníci obvykle neposkytují prostředky vládě nebo jiné účetní jednotce veřejného sektoru na dobrovolném základě nebo v důsledku nějaké směnné transakce. V mnoha případech nemají navíc vlastní úsudek, zda přijmout nebo nepřijmout služby poskytované účetní jednotkou veřejného sektoru nebo zvolit nějakého alternativního poskytovatele těchto služeb. V důsledku toho mají malou přímou nebo bezprostřední schopnost rozhodovat o tom, zda poskytnout vládě prostředky, zda tyto prostředky mají být určeny na poskytování služeb určitou účetní jednotkou veřejného sektoru nebo zda tuto poskytovanou službu nakoupí nebo spotřebují. Příjemci služeb a poskytovatelé prostředků však mohou rozhodovat o svých volebních preferencích a reprezentace, které volí představitele nebo jiné zastupitelské orgány – tato rozhodování mohou mít vliv na alokaci prostředků určité účetní jednotce veřejného sektoru.

2.10 Informace poskytované GPFR za účelem skládání účtů přispějí k rozhodování a informačně ho podpoří. Například informace o nákladech, účinnosti a efektivitě dřívějších činností při poskytování služeb, o výši a zdrojích návratnosti nákladů a o disponibilních zdrojích k podpoře budoucích činností budou užitečné pro splnění skládání účtů. Tyto informace budou rovněž užitečné pro rozhodování uživatelů GPFR, včetně rozhodování, která sponzoři a jiní finanční podporovatelé činí ohledně poskytování prostředků účetní jednotce.

Informační potřeby příjemců služeb a poskytovatelů prostředků

2.11 Pro účely skládání účtů a rozhodování příjemci služeb a poskytovatelé prostředků budou potřebovat informace, o které mohou opírat vyhodnocení takových skutečností, jako jsou:

- výkonnost účetní jednotky během účetního období například:
 - sladění jí poskytovaných služeb s jinými provozními a finančními cíli;

- řízení prostředků, za něž odpovídá;
- plnění relevantních rozpočtových, právních a jiných závazných nařízení pro získávání a používání prostředků;
- likvidita (například schopnost plnit krátkodobé závazky) a solventnost (například schopnost plnit závazky dlouhodobě) účetní jednotky;
- udržitelnost poskytování služeb a jiných činností účetní jednotky po v dlouhodobém horizontu a změny v důsledku její činnosti během účetního období, což například zahrnuje:
 - schopnost účetní jednotky pokračovat ve financování jejích činností a plnit její provozní cíle v budoucnosti (její finanční kapacita), což zahrnuje pravděpodobné zdroje financování a rozsah, v němž je účetní jednotka závislá na tlaku financování nebo poptávky, které jsou mimo její kontrolu, a tudíž je na ně náchylná, a
 - fyzické a jiné prostředky, které má účetní jednotka aktuálně pro poskytování služeb v budoucích obdobích k dispozici (její provozní kapacita); a
- schopnost účetní jednotky přizpůsobit se měnícím se okolnostem, ať jde o změny demografické nebo změny domácích nebo globálních ekonomických podmínek, u nichž je pravděpodobné, že budou mít dopad na povahu a skladbu činností, které vykonává, a služeb, které poskytuje.

2.12 Informační potřeby příjemců služeb a poskytovatelů prostředků pro tyto účely se v mnoha ohledech překrývají. Například příjemci služeb budou vyžadovat informace jako vstup do vyhodnocení takových skutečností, jako:

- zda účetní jednotka využívá prostředky hospodárně, efektivně a účelně a tak, jak měla v úmyslu, a zda takové použití je v jejich zájmu;
- zda sortiment a objem poskytovaných služeb a náklady na ně během účetního období jsou přiměřené, a informace o vyčíslení a zdrojích návratnosti nákladů a
- zda aktuální úroveň daní nebo jiných vybíraných prostředků je dostatečná pro udržení objemu a kvality aktuálně poskytovaných služeb.

Příjemci služeb budou rovněž požadovat informace o důsledcích přijatých rozhodnutí a o činnostech vykonaných účetní jednotkou během účetního období, týkajících se prostředků, které má k dispozici pro zajištění poskytování služeb v budoucích obdobích, dále informace o očekávaných budoucích činnostech spjatých s poskytováním služeb a o jejich předpokládaných cílech a o vyčíslení a zdrojích návratnosti nákladů, nezbytných pro zajištění těchto činností.

2.13 Poskytovatelé prostředků budou požadovat informace jako vstup do vyhodnocování takových skutečností, jako zda účetní jednotka:

- dosahuje stanovených cílů, jakožto odůvodnění prostředků získaných během účetního období;
- financuje běžný provoz z prostředků získaných během současného období od daňových poplatníků nebo z výpůjček nebo jiných zdrojů; a
- bude pravděpodobně potřebovat v budoucnosti dodatečné prostředky (nebo méně prostředků) a pravděpodobné zdroje těchto prostředků.

Poskytovatelé půjček a věřitelé budou požadovat informace jako vstup do vyhodnocování likvidity účetní jednotky, a tudíž i toho, zda částky splátek a jejich načasování bude odpovídat dohodám. Sponzoři budou požadovat informace, které jim umožní vyhodnotit, zda účetní jednotka používá prostředky hospodárně, efektivně a účelně a tak jak měla v úmyslu. Rovněž budou požadovat informace o předpokládaných budoucích činnostech účetní jednotky spojených s poskytováním služeb a o potřebách prostředků.

Informace poskytované finančními výkazy pro všeobecné použití

Finanční situace, finanční výkonnost a peněžní toky

2.14 Informace o finanční situaci vlády nebo jiné účetní jednotky veřejného sektoru umožňují uživatelům identifikovat prostředky účetní jednotky a nároky na tyto prostředky k datu vykazání. To poskytuje užitečné informace jako vstupní údaje pro vyhodnocení takových skutečností, jako je (jsou):

- rozsah, jímž vedení splnilo svou odpovědnost za uchování a řízení prostředků účetní jednotky;
- rozsah disponibilních prostředků k zajištění budoucích činností spjatých s poskytováním služeb a změny částek a složení těchto prostředků a nároků na tyto prostředky během účetního období a
- částky a načasování budoucích peněžních toků nutných k obsluze a splácení stávajících nároků na prostředky účetní jednotky.

2.15 Informace o finanční výkonnosti vlády nebo jiné účetní jednotky veřejného sektoru poslouží k vyhodnocení takových skutečností, jako zda účetní jednotka získala prostředky hospodárně a použila je účelně a efektivně za účelem dosažení svých cílů při poskytování služeb. Informace o nákladech na poskytování služeb a částky a zdroje návratnosti nákladů během účetního období poslouží uživatelům k určení, zda se provozní náklady zpětně vrátily například z daní, poplatků, příspěvků a transferů nebo byly financovány rostoucí výší zadlužení účetní jednotky.

2.16 Informace o peněžních tocích vlády nebo jiné účetní jednotky veřejného sektoru napomáhají vyhodnocování finanční výkonnosti a likvidity

a solventnosti účetní jednotky. Ukazují na to, jak účetní jednotka získala a použila peněžní prostředky během období, včetně výpůjček a jejich splátek a včetně nabývání a prodejů například pozemků, budov a zařízení. Rovněž uvádí například peněžní prostředky obdržené z daní a investic a peněžní transfery poskytnuté jiným vládám, vládním agenturám nebo mezinárodním organizacím a přijaté od nich. Informace o peněžních tocích mohou také napomoci vyhodnocení toho, jak účetní jednotka dodržuje výdajový mandát vyjádřený podmínkami peněžních toků, a poskytují údaje pro odhad pravděpodobných částek a zdrojů peněžních přítoků potřebných k dosažení cílů při poskytování služeb v budoucích obdobích.

2.17 Informace o finanční situaci, finanční výkonnosti a peněžních tocích jsou obvykle předkládány v účetní závěrce. Na pomoc uživatelům kvůli lepšímu porozumění, interpretaci a zařazení do širších souvislostí informací z účetní závěrky GPFR mohou rovněž poskytovat finanční i nefinanční informace, které vylepší, doplní a rozšíří účetní závěrku, počítaje v to informace o takových skutečnostech, jako je:

- splnění schválených rozpočtů a vyhovění jiným orgánům řídicím chod vlády nebo jiné účetní jednotky veřejného sektoru;
- činnosti spojené s poskytováním služeb a výsledky vlády nebo jiné účetní jednotky veřejného sektoru za účetní období a
- očekávání týkající se poskytování služeb a jiných činností vlády nebo jiné účetní jednotky veřejného sektoru v budoucích obdobích, a dlouhodobé důsledky učiněných rozhodnutí a vykonaných činností během účetního období, včetně takových, které mohou mít dopad na očekávání ohledně budoucnosti.

Tyto informace mohou být předloženy v komentáři k účetním výkazům nebo ve zvláštním výkazu zahrnutém do GPFR.

Rozpočtové informace a soulad s právními nebo jinými předpisy upravujícími získávání a používání prostředků

2.18 Vláda nebo jiná účetní jednotka veřejného sektoru obvykle sestavuje, schvaluje a zveřejňuje roční rozpočet. Schválený rozpočet poskytuje zainteresovaným stranám finanční informace o provozních plánech účetní jednotky pro následující období, o jejích kapitálových potřebách a často o cílech a očekáváních při poskytování služeb. Je využíván ke zdůvodnění zvýšení prostředků od daňových poplatníků a jiných poskytovatelů prostředků a stanovuje závaznost pro vynakládání prostředků.

2.19 Některé prostředky k podpoře činností účetních jednotek veřejného sektoru mohou být získány od sponzorů, poskytovatelů půjček nebo jako výsledek směnných transakcí. Prostředky na činnosti účetních jednotek veřejného sektoru jsou však převážně poskytovány daňovými poplatníky a jinými

stranami při nesměnných transakcích, v souladu s očekáváními zvažovanými ve schváleném rozpočtu.

- 2.20 GPFR poskytují informace o finančních výsledcích (ať jsou popsány jako “přebytek nebo schodek”, “zisk nebo ztráta” nebo jinými termíny), výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky za účetní období, jejich aktivech a závazcích k datu vykazání a jejich změny během účetního období a jejich výsledky dosažené při poskytování služeb.
- 2.21 Začlenění informací do GFRS, které napomohou uživatelům při vyhodnocování rozsahu, jímž výnosy, náklady, peněžní toky a finanční výsledky účetní jednotky naplňují odhady vyjádřené ve schválených rozpočtech, a dodržování relevantních právních předpisů nebo jiných předpisů upravujících získávání a používání prostředků, je důležité při určení toho, jak dobře účetní jednotka veřejného sektoru splnila své finanční cíle. Takové informace jsou nutné pro skládání účtů vlády nebo jiné účetní jednotky veřejného sektoru vůči svým voličům, zlepšují vyhodnocení finanční výkonnosti účetní jednotky a poskytují údaje pro rozhodování.

Výsledky poskytování služeb

- 2.22 Prvotním cílem vlád a většiny účetních jednotek veřejného sektoru je poskytování požadovaných služeb voličům. V důsledku toho nebude finanční výkonnost vlád a většiny účetních jednotek veřejného sektoru plně nebo adekvátně zobrazena jakoukoli výší finančního výsledku. Bude tedy třeba, aby jejich finanční výsledky byly posuzovány v souvislosti s dosahováním cílů při poskytování služeb.
- 2.23 Kvantitativní vyčíslení výkonů a výsledků z činností účetní jednotky spjatých s poskytováním služeb během účetního období poskytne v některých případech relevantní informace o dosažení cílů při poskytování služeb, například informace o nákladech, objemu a frekvenci poskytování služeb a vztahu poskytovaných služeb k základně prostředků dané účetní jednotky. V jiných případech může dosažení cílů při poskytování služby vyžadovat komunikaci formou vysvětlení kvality konkrétních poskytovaných služeb nebo výsledků určitých programů.
- 2.24 Jak vykazování nefinančních, tak i finančních informací o činnostech spjatých s poskytováním služeb, výsledků a/nebo výstupů během účetního období poskytuje vstupní údaje pro vyhodnocení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti činností účetní jednotky. Vykazování těchto informací je nezbytné pro vládu nebo jinou účetní jednotku veřejného sektoru pro to, aby splnila svou povinnost skládat účty, tj. účetně zachytit a odůvodnit použití prostředků získaných od voličů nebo jejich jménem. Rovněž dochází k rozhodování sponzorů o přidělech prostředků konkrétním účetním jednotkám a programům, přinejmenším v té části, která odpovídá informacím o výsledcích

poskytování služeb během účetního období a o cílech při budoucím poskytování služeb.

Prospektivní finanční a nefinanční informace

- 2.25 Vzhledem k dlouhodobosti vlád a mnoha vládních programů se finanční důsledky mnoha rozhodnutí učiněných v daném účetním období mohou stát zřejmými po mnoha letech v budoucnosti. Účetní závěrky, které podávají informace o finanční situaci k danému okamžiku a finanční výkonnosti a peněžních tocích za dané účetní období tudíž budou vyžadovat vyhodnocování v souvislostech dlouhodobého horizontu.
- 2.26 Rozhodování o programech pro poskytování a financování služeb v budoucnosti učiněná vládou nebo jinou účetní jednotkou veřejného sektoru v určitém období mohou mít významné důsledky pro:
- voliče, kteří budou odkázáni na tyto služby v budoucnosti, a
 - současné a budoucí generace daňových poplatníků a jiných nedobrovolných poskytovatelů prostředků, kteří budou platit daně a poplatky, aby financovali plánované činnosti spjaté s poskytováním služeb a s tím související finanční přísliby.
- 2.27 Informace o předpokládaných budoucích činnostech a cílech spjatých s poskytováním služeb, jejich pravděpodobný dopad na budoucí potřeby prostředků účetní jednotky a pravděpodobné zdroje financování těchto prostředků, budou nezbytné jako vstupní data pro jakékoli posouzení schopnosti vlády nebo jiné účetní jednotky veřejného sektoru splnit v budoucnosti své povinnosti spojené s poskytováním služeb a finanční přísliby. Zveřejnění těchto informací v GPFR se stane oporou pro posouzení udržitelnosti při poskytování služeb vládou nebo jinou účetní jednotkou veřejného sektoru, zlepší skládání účtů účetní jednotky a poskytne dodatečné informace užitečné pro účely rozhodování.

Vysvětlující informace

- 2.28 Informace o hlavních činitelích, na kterých se zakládá finanční výkonnost a výkonnost při poskytování služeb účetní jednotky během účetního období, a předpoklady, které tvoří základ očekávání o budoucí výkonnosti účetní jednotky a faktory, které pravděpodobně tuto výkonnost ovlivní, mohou být v GPFR předloženy v komentáři k účetním výkazům nebo ve zvláštních výkazech. Takové informace napomohou uživatelům lépe porozumět a dát do souvislosti finanční a nefinanční informace zahrnuté do GPFR a zesílit úlohu GPFR při poskytování informací, které jsou užitečné pro účely skládání účtů a pro účely rozhodování.

Účetní závěrka a informace, které zlepšují, doplňují a rozšiřují účetní závěrku

- 2.29 Rozsah finančního výkaznictví určuje hranici okolo transakcí, jiných událostí a činností, které mohou být vykázány v GPFR. Aby bylo vyhověno informačním potřebám uživatelů, Konceptní rámec uvažuje úplnější rozsah finančního výkaznictví, než který pokrývá účetní závěrka. To zajišťuje prezentace dodatečných informací v GPFR, které zlepšují, doplňují a rozšiřují tuto účetní závěrku.
- 2.30 Přestože Konceptní rámec bere v úvahu rozsah finančního výkaznictví, který je úplnější než rámec, který pokrývá účetní závěrka, informace předkládané v účetní závěrce zůstávají jádrem finančního výkaznictví. O tom, jak jsou definovány, uznávány a oceňovány prvky účetních výkazů a jak tyto prvky formují předkládání a komunikaci, která by mohla být osvojena pro informace zahrnované do GPFR, pojednávají jiné kapitoly tohoto Konceptního rámce a je to zvažováno při tvorbě jednotlivých standardů IPSAS nebo RPG, a to dle vhodnosti.

Jiné zdroje informací

- 2.31 GPFR hrají významnou roli při komunikaci informací nezbytných jako opora při plnění povinnosti skládání účtů vládou nebo jinou účetní jednotkou veřejného sektoru. Stejně tak hrají roli při poskytování informací užitečných jako vstupní data pro účely rozhodování. Není však pravděpodobné, aby GPFR uspokojovaly všechny informační potřeby uživatelů pro účely skládání účtů a rozhodování. Zatímco například srovnání informací o skutečnosti s rozpočtovou informací za účetní období mohou GPFR obsahovat, rozpočty a finanční prognózy vydané vládami poskytují podrobnější finanční i nefinanční informace o finančních charakteristikách plánů vlád a jiných účetních jednotek veřejného sektoru v krátkém či střednědobém horizontu. Vlády a nezávislé agentury rovněž vydávají zprávy o potřebách a udržitelnosti stávajících iniciativ při poskytování služeb a o předpokládaných ekonomických podmínkách a demografických změnách dané jurisdikce v střednědobém a delším horizontu, které budou mít vliv na rozpočty a na potřeby poskytování služeb v budoucnosti. V důsledku toho mohou příjemci služeb a poskytovatelé prostředků rovněž potřebovat posoudit informace z jiných zdrojů, včetně zpráv o aktuálních a předpokládaných ekonomických podmínkách, vládních rozpočtech a prognózách, a informace o politických iniciativách vlád nevykazovaných v GPFR.

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů Koncepční rámec doprovázejí, ale nejsou jeho součástí.

Primární skupiny uživatelů

BC2.1 Při tvorbě Koncepčního rámce IPSASB hledala názor na to, zda by tento Koncepční rámec měl určit primární uživatele GPFR. Mnozí respondenti původní Konzultační studie⁴ vyjádřili názor, že by tento rámec měl určit primární uživatele GPFR a že by se IPSASB měla při tvorbě standardů IPSAS zaměřit na informační potřeby těchto primárních uživatelů. IPSASB se těmito názory nechala přesvědčit.

Určení primárních uživatelských skupin

BC2.2 Koncepční rámec, Zveřejněný návrh 1, *Koncepční rámec finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití: Úloha, závaznost a rozsah; Cíle a uživatelé; Kvalitativní vlastnosti; a Vykazující jednotka* (Zveřejněný návrh) identifikoval příjemce služeb a jejich představitele a poskytovatele prostředků a jejich představitele jako primární uživatele GPFR. Vysvětlil, že i když IPSASB bude vytvářet standardy IPSAS a RPG v rámci obsahu GPFR tak, aby odpovídaly potřebám těchto primárních uživatelů, GPFR mohou být i přesto používány jinými zájemci o finanční výkaznictví a mohou těmto uživatelům poskytovat potřebné informace.

BC2.3 Mnozí respondenti Zveřejněného návrhu vyjádřili podporu tomu, aby byli identifikováni příjemci služeb a jejich zástupce a poskytovatelé prostředků a jejich zástupci jakožto primární uživatelé GPFR. Jiní respondenti však byli toho názoru, aby veřejnost, občané nebo zákonodárci byli určeni jako primární nebo nejdůležitější uživatelé GPFR účetních jednotek veřejného sektoru. Vysvětlovali, že je tomu tak proto, že vlády jsou primárně odpovědné svým občanům nebo jejich zástupcům a v mnoha jurisdikcích jsou zákonodárci a jednotliví členové parlamentu (nebo obdobného zastupitelského orgánu) konající jménem občanů hlavními uživateli GPFR. Někteří respondenti také vyjádřili názor, že jen poskytovatelé prostředků a jejich zástupci by měli být určeni jako primární uživatelé GPFR účetních jednotek veřejného sektoru. Zdůvodňovali to tím, že je nepravděpodobné, že by GPFR byly schopné uspokojit informační potřeby všech uživatelů, přičemž poskytovatelé prostředků mají pravděpodobně o GPFR největší zájem. Proto určení poskytovatelů prostředků jako primární uživatelskou skupinu umožní, aby se IPSASB výrazněji zaměřila na informační potřeby jediné uživatelské skupiny. Rovněž poukázali na to, že je pravděpodobné, že GPFR sestavené tak, aby odpovídaly uživatelským potřebám poskytovatelů prostředků, pravděpodobně také poskytnou informace užitečné i jiným potenciálním uživatelům.

⁴ Konzultační studie, *Koncepční rámec finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití: Cíle finančního výkaznictví; Rozsah finančního výkaznictví; Kvalitativní vlastnosti informací zahrnutých do finančních výkazů pro všeobecné použití; Vykazující jednotka.*

BC2.4 IPSASB uznal, že mnohé návrhy respondentů týkající se identity primárních uživatelů GPFR účetních jednotek veřejného sektoru jsou přínosné, zejména protože jsou aplikovány na vlády v mnohých jurisdikcích. Avšak, pokud se vezmou v úvahu cíle finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru, IPSASB setrvala u názoru, že primárními uživateli GPFR účetních jednotek veřejného sektoru by měli být určeni příjemci služeb a jejich zástupci a poskytovatelé prostředků a jejich zástupci. Je tomu tak proto, že:

- vlády a jiné účetní jednotky veřejného sektoru skládají účty těm, kteří jsou na nich závislí tím, jak jsou používány prostředky na poskytování nezbytných služeb, jakož i těm, kteří jsou na těchto prostředcích závislí při poskytování nutných služeb;
- GPFR hraje významnou roli při plnění závazků z titulu skládání účtů a při poskytování informací užitečných pro účely rozhodování těchto uživatelů.

Jako takové by GPFR měly být vytvářeny tak, aby odpovídaly informačním potřebám příjemců služeb a jejich zástupců a poskytovatelů prostředků a jejich zástupců jakožto primárních uživatelů. Navíc koncepční rámec budou navíc používat vlády a potenciálně širší okruh jiných účetních jednotek veřejného sektoru v mnoha rozdílných jurisdikcích a mezinárodní vládní organizace. V důsledku toho není jisté, že identifikace jiných uživatelských skupin jako primárních uživatelů GPFR bude relevantní a bude fungovat efektivně pro všechny účetní jednotky veřejného sektoru napříč všemi jurisdikcemi.

BC2.5 IPSASB akceptuje, že o některé informace z GPFR mohou mít někteří uživatelé větší zájem a více je využívat než jiní. IPSASB rovněž akceptuje, že při vytváření standardů IPSAS a RPG bude třeba zvažovat a v některých případech vyvažovat potřeby rozdílných skupin primárních uživatelů. IPSASB však nevěří, že takové skutečnosti vyvracejí identifikaci jak příjemců služeb a jejich zástupců, tak poskytovatelů prostředků a jejich zástupců jakožto primárních uživatelů GPFR.

BC2.6 Názory IPSASB na vztah mezi primárními uživatelskými skupinami určenými respondenty a příjemci služeb a poskytovateli prostředků jsou ještě více rozvedeny níže.

Občané

BC2.7 IPSASB uznává význam občanů, veřejnosti a jejich zástupců jakožto uživatelů GPFR, ale je toho názoru, že klasifikace občanů jako příjemců služeb a poskytovatelů prostředků představuje východisko pro vyhodnocení jejich potenciálních informačních potřeb. Je tomu tak proto, že občané zahrnují mnoho jednotlivců s potenciálně širokým okruhem různých informačních potřeb – zaměření na informační potřeby občanů jakožto příjemců služeb a poskytovatelů prostředků umožňuje IPSASB dát dohromady tyto rozdílné zájmy a zabývat se tím, na které informační potřeby by se GPFR měly pokusit

odpovědět. IPSASB je rovněž toho názoru, že při vytváření standardů IPSAS je vhodné, aby byla schopna zvážit informační potřeby okruhu příjemců služeb a poskytovatelů prostředků, kteří nemusejí být občany (počítaje v to sponzory a poskytovatele půjček) a nemají pravomoc požadovat po účetní jednotce veřejného sektoru zveřejnění informací, které potřebují z důvodu skládání účtů a kvůli rozhodování.

Poskytovatelé prostředků

BC2.8 IPSASB souhlasí s tím, že GPFR zaměřené na poskytování informací, které uspokojí informační potřeby poskytovatelů prostředků, rovněž poskytnou informace užitečné pro jiné možné uživatele GPFR. IPSASB je však toho názoru, že Konceptní rámec by měl objasnit svá očekávání, že vlády a jiné účetní jednotky veřejného sektoru by měly skládat účty jak těm, kteří jim poskytují prostředky, tak i těm, kteří jsou na těchto prostředcích závislí při poskytování nutných služeb. Navíc bylo poukázáno na to, že v některých jurisdikcích jsou poskytovateli prostředků především sponzoři nebo poskyvatelé půjček, kteří mohou mít pravomoci k tomu, aby požadovali sestavení finančních výkazů pro zvláštní účely, aby jim byly poskytnuty informace, které potřebují.

BC2.9 Jak je uvedeno v odstavci BC2.4 IPSASB si vytvořila názor, že jak příjemci služeb, tak poskytovatelé prostředků a jejich zástupci jsou primárními uživateli GPFR. IPSASB zastává názor, že Konceptní rámec by neměl vylučovat občany, kteří se zajímají o GPFR z pozice příjemců služeb, z okruhu potenciálních uživatelů GPFR nebo shledávat jejich informační potřeby jako méně důležité než informační potřeby poskytovatelů prostředků. IPSASB má také názor, že není vhodné, aby sponzoři, poskytovatelé půjček a jiní, kteří poskytují prostředky na dobrovolném nebo nedobrovolném základě vládám nebo jiným účetním jednotkám veřejného sektoru, byli vyloučeni z potenciálních uživatelů GPFR nebo aby jejich informační potřeby byly shledány jako méně důležité než informační potřeby příjemců služeb.

Zákonodárci

BC2.10 IPSASB je toho názoru, že zákonodárci nebo obdobný řídicí orgán je primárním uživatelem GPFR z pozice zastupitele příjemců služeb a poskytovatelů prostředků. Zákonodárci, parlamenty, rady a podobné orgány budou rovněž vyžadovat informace pro účely jejich specifického skládání účtů a rozhodování a obvykle mají kompetence k tomu, aby požadovali sestavování podrobných finančních a jiných výkazů pro zvláštní účely k tomu, aby jim byly poskytovány takové informace. Mohou však rovněž využít informace poskytované GPFR stejně jako informace poskytované finančními výkazy pro zvláštní účely jako vstupní údaje pro vyhodnocení toho, zda prostředky byly použity účelně a jak bylo zamýšleno a při rozhodování o rozdělení prostředků konkrétním vládním jednotkám, programům nebo činnostem.

BC2.11 Jednotliví členové zastupitelského sboru nebo jiného řídicího orgánu, ať už jde o členy vlády nebo opozice, mohou obvykle požadovat zveřejnění informací, které potřebují pro plnění jejich služebních povinností, jak je určeno zákonodárným sborem nebo řídicím orgánem. Nemusí však mít kompetence na to, aby mohli požadovat sestavení finančních výkazů poskytujících informace, které vyžadují pro jiné účely nebo za jiných okolností. V důsledku toho jsou uživatelé GPFR, ať už jako zastupitelé příjemců služeb nebo poskytovatelů prostředků v jejich elektorátu nebo volebním obvodu, nebo jako soukromé osoby, tedy občané a členové společenství.

Ostatní uživatelské skupiny

BC2.12 Při tvorbě Konceptního rámce IPSASB zvažoval široký okruh dalších potenciálních uživatelů GPFR, ať už skupiny se zvláštním zájmem a jejich zástupce, nebo skupiny, které vstupují do transakcí s účetními jednotkami veřejného sektoru na komerčním nebo nekomerčním základě nebo na dobrovolném nebo nedobrovolném základě (jako jsou poskytovatelé prostředků z veřejného a soukromého sektoru), které by mohly být shledány jako samostatné uživatelské skupiny. IPSASB je toho názoru, že skupiny identifikované jako příjemci služeb a jejich zástupci a poskytovatelé prostředků a jejich zástupci budou vhodně odpovídat informačním potřebám podskupin příjemců služeb a poskytovatelů prostředků.

BC2.13 Informace poskytované GPFR mohou být užitečné pro sestavení národních účtů, jakožto vstupních údajů pro statistické modely finančního výkaznictví, k vyhodnocení dopadu vládních politik na ekonomickou činnost a pro jiné ekonomické analytické účely. GPFR však nejsou vytvářeny specificky pro to, aby vyhovovaly potřebám těch, kteří požadují informace pro tyto účely. Stejně tak zatímco ti, kteří působí jako poradci příjemců služeb nebo poskytovatelů prostředků (jako jsou občanské advokátní skupiny, dluhopisové ratingové agentury, úvěroví analytici a skupiny veřejného zájmu) budou pravděpodobně hledat informace vykazované GPFR, které jsou užitečné pro jejich účely, GPFR nejsou sestavovány specificky pro to, aby vyhovovaly jejich konkrétním informačním potřebám.

Cíle finančního výkaznictví

BC2.14 Mnoho respondentů Zveřejněného návrhu souhlasilo s tím, že poskytování informací užitečných jak za účelem skládání účtů, tak za účelem rozhodování by mohlo být stanoveno jako cíle finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru. Někteří respondenti obhajují, že pouze skládání účtů by mělo být shledáno jediným nebo dominantním cílem finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru; jiní respondenti zastávají názor, že by rozhodování mělo být shledáno jako jediný cíl. IPSASB však setrvává u názoru, že uživatelé GPFR účetních jednotek veřejného sektoru budou

požadovat informace jak za účelem skládání účtů, tak i za účelem rozhodování.

BC2.15 Někteří respondenti Zveřejněného návrhu obhajovali skutečnost, že spojitost mezi skládáním účtů a rozhodováním by měla být jasněji formulovaná a měly by být identifikovány vlastnosti veřejného sektoru, které jsou základem pohledu IPSASB na cíle finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru. Na tyto návrhy IPSASB reagovala kladně. Tento Rámec byl restrukturalizován a byla přidána objasnění.

BC2.16 Byla rovněž posílena vysvětlení skládání účtů a jeho vztahu k rozhodování a GPFR. V těchto souvislostech IPSASB uznala, že pohled na skládání účtů vyjádřený v tomto Rámci je široký. Pokrývá poskytování informací o nakládání účetní jednotky s jí svěřenými prostředky a informací, které jsou užitečné pro uživatele při vyhodnocování udržitelnosti činností účetní jednotky a pokračování poskytování služeb po dlouhou dobu. IPSASB je toho názoru, že tento široký pohled na skládání účtů je vhodný, protože občané a ostatní voliči poskytují prostředky vládám a jiným účetním jednotkám veřejného sektoru na nedobrovolném základě a z velké části jsou závislí na vládách a jiných účetních jednotkách veřejného sektoru při poskytování nezbytných služeb po dlouhou dobu. IPSASB však rovněž shledala, že je nepravděpodobné, aby GPFR poskytovaly veškeré informace, které příjemci služeb a poskytovatelé prostředků potřebují za účelem skládání účtů a rozhodování.

Rozsah finančního výkaznictví – účetní závěrka a informace, které zlepšují, doplňují a rozšiřují účetní závěrku

BC2.17 Mnozí respondenti Zveřejněného návrhu podpořili rozsah finančního výkaznictví a jeho vysvětlení tak, jak ho navrhla IPSASB, s tím, že uváděli určité skutečnosti k objasnění a další upozornění, že plány zabývající se širším okruhem otázek budou vyžadovat poskytnutí návodu na to, jak uplatňovat kvalitativní charakteristiky, jako jsou průkaznost a srovnatelnost. Další respondenti nepodpořili to, aby byl rozsah finančního výkaznictví širší než jen účetní závěrka, a vyjádřili znepokojení nad tím, že:

- navržený široký rozsah se zabývá záležitostmi, které jsou mimo výchozí podmínky IPSASB, které byly v té době platné; a
- vodítka, týkající se záležitostí mimo účetní závěrku, jako jsou nefinanční nebo prospektivní informace, jsou záležitostmi jednotlivých vlád nebo vládních či jiných orgánů.
- někteří respondenti Zveřejněného návrhu rovněž vyjádřili obavy z toho, že rozsah byl příliš ostře zaměřen na účetní závěrku a aby další vodítka týkající se nefinančních informací a o vykazování udržitelnosti bylo zahrnuto do Konceptčního rámce.

BC2.18 IPSASB setrvala na svém názoru, že je nutné, aby Koncepční rámec odrážel rozsah finančního výkaznictví, který je komplexnější než takový rámec, který by pokrýval jen účetní závěrku. Je tomu tak proto, že:

- prvotním cílem vlád a jiných účetních jednotek veřejného sektoru je spíše poskytovat služby voličům, než vytvářet zisky;
- občané a další oprávnění residentní jsou závislí na nepřetržitě poskytované široké škále služeb po dlouhou dobu vládami a jinými účetními jednotkami veřejného sektoru. Činnosti vlád a jiných účetních jednotek veřejného sektoru a jimi učiněná rozhodnutí za určité účetní období mohou mít vážné důsledky pro budoucí generace příjemců služeb a daňových poplatníků a jiných dobrovolných poskytovatelů prostředků; a
- většina vlád a jiných účetních jednotek veřejného sektoru funguje v rámci výdajových mandátů a finančních omezení daných prostřednictvím rozpočtového procesu. Kontrola plnění schváleného rozpočtu je primární metodou, pomocí níž zákonodárny sbor vykonává dohled a občané a jejich zvolení zástupci udržují vedení vlády finančně odpovědným.

BC2.19 V důsledku toho může být výkonnost účetní jednotky veřejného sektoru při plnění jejích finančních cílů a cílů při poskytování služeb pouze částečně zhodnocena na základě posouzení její finanční situace k datu vykazání, finanční výkonnosti a peněžních toků za dané účetní období. IPSASB zastává názor, že proto, aby Koncepční rámec odpovídal uživatelským potřebám mít informace za účelem skládání účtů a rozhodování, měl by umožnit, aby GPFR pokrývaly poskytování informací, které uživatelům umožní účetní závěrku lépe vyhodnotit a začlenit do souvislostí. Takové informace mohou být sdělovány zvláštními výkazy, které podávají finanční a nefinanční informace o splnění cílů při poskytování služeb účetní jednotkou během účetního období; její soulad se schválenými rozpočty a právními předpisy nebo jinými předpisy upravujícími získávání a používání prostředků; a prospektivní finanční a nefinanční informace o jejích budoucích činnostech, cílech a potřebných prostředcích spjatých s poskytováním služeb. V některých případech mohou být informace o těchto skutečnostech také podávány v komentáři k účetním výkazům.

BC2.20 Při rozhodování o požadavcích na finanční výkaznictví nebo ustanoveních, která přesahují informace podávané GPFR nad rámec účetní závěrky, IPSASB zváží přínosy takové informace pro uživatele a náklady na vytvoření a vykazání takové informace.

Omezení rozsahu finančního výkaznictví

BC2.21 Někteří respondenti, kteří souhlasili s tím, že by rozsah finančního výkaznictví měl přesahovat rámec účetní závěrky, vyjádřili obavy, že rozsah navržený

ve Zveřejněném návrhu je příliš otevřený a/nebo ne zcela dostatečně vysvětlený nebo odůvodněný – navrhují, že v některých případech by rozsah měl být omezen na vylepšení skutečností uznávaných v účetní závěrce.

BC2.22 IPSASB odpověděla na tyto obavy tím, že objasnila spojitost mezi rozsahem finančního výkaznictví a informačními potřebami uživatelů, a tím, že začlenila dodatečné vysvětlení vztahu mezi informačními potřebami uživatelů a informacemi, které GPFR mohou poskytovat jako odpověď. Vedle toho IPSASB objasnila, že rozsah finančního výkaznictví pro všeobecné použití se omezuje na účetní závěrku a informace, které vylepšují, doplňují a rozšiřují účetní závěrku. V důsledku toho bude to, co je zahrnováno do komplexněji pojatého rozsahu finančního výkaznictví, odvozeno z účetní závěrky a omezeno na záležitosti, které napomohou uživatelům lépe porozumět informacím obsaženým v účetní závěrce a uvést tyto informace do souvislosti.

Zvažování prostředků, závazné požadavky a postoj k auditu

BC2.23 Mnozí respondenti, ať podporující, nebo oponující návrhy Zveřejněného návrhu, vyjádřili obavy, aby se zabývání “širokým rozsahem” otázek nepohltilo příliš mnoho zdrojů IPSASB a neomezilo její schopnost věnovat se problematice účetních závěrek. Někteří respondenti Zveřejněného návrhu také:

- hájili názor, aby Koncepční rámec objasnil, že závazné požadavky budou vypracovány pouze pro záležitosti účetní závěrky, širší rozsah problematiky bude předmětem postupů; a
- vyjádřili obavu o důsledcích zahrnování nefinančních informací a prospektivních informací v GPFR na audit.

BC2.24 Zatímco IPSASB může vytvářet standardy IPSAS, které zahrnují závazné požadavky, není nevyhnutelné, aby tomu tak bylo. Publikace IPSASB například rovněž zahrnují RPG a další dokumenty se záměrem napomoci odborné veřejnosti odpovědět na konkrétní otázky finančního výkaznictví. Veškeré dokumenty IPSASB, které zahrnují závazné požadavky nebo postupy předkládání informací v GPFR, ať jde o část týkající se samotných účetních závěrek nebo o vylepšení těchto závěrek, budou předmětem řádného schvalovacího procesu. Proto bude IPSASB při vypracování závazných a jiných pouček týkajících se prezentace informací, které rozšiřují rozsah finančního výkaznictví, muset reagovat na voličovy obavy týkající se navrhovaného technického obsahu i závaznosti těchto pouček.

BC2.25 IPSASB vzala na vědomí obavu respondentů týkající se nasazení prostředků IPSASB na problematiku širšího rozsahu. Informace podávané účetní závěrkou však zůstávají jádrem finančního výkaznictví, a tudíž zůstávají primárním těžištěm standardů IPSAS a RPG vytvářených IPSASB. V důsledku toho pracovní program vytváření standardů IPSASB bude pokračovat tak, aby reagoval na uživatelské potřeby lepšího účetního

výkaznictví transakcí a jiných událostí, které jsou vykazovány v účetních závěrkách.

BC2.26 IPSASB je toho názoru, že není úlohou Konceptčního rámce nebo standardů IPSAS a RPG, které mají být vytvářeny v souladu s koncepcemi vyjádřenými v tomto Rámci, pokoušet se stanovit určitý stupeň auditního ujištění, který by měl být zajištěn pro určité aspekty GFRS. Určité ujištění uživatelům o kvalitě informací zahrnutých do GPFR poskytují kvalitativní charakteristiky. Odpovědnost za audit účetní závěrky a jiných součástí GPFR však bude určen takovými skutečnostmi jako je účinný regulační rámec, konkrétně jurisdikce, a pověření k auditu dohodnuté s účetní jednotkou a/nebo používané na tuto jednotku.

KAPITOLA 3: KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY**OBSAH**

	Odstavec
Úvod	3.1–3.5
Relevance	3.6–3.9
Věrné zobrazení	3.10–3.16
Srozumitelnost	3.17–3.18
Včasnost.....	3.19–3.20
Srovnatelnost	3.21–3.25
Ověřitelnost	3.26–3.31
Omezení informací zahrnovaných do finančních výkazů pro všeobecné použití	3.32–3.42
Významnost	3.32–3.34
Poměr nákladů a přínosů	3.35–3.40
Rovnováha mezi kvalitativními charakteristikami	3.41–3.42
Zdůvodnění závěrů	

Úvod

- 3.1 GPFR předkládají finanční a nefinanční informace o ekonomických a jiných skutečnostech. Kvalitativní charakteristiky informací, které jsou součástí GPFR, jsou ty vlastnosti, které činí tyto informace užitečnými pro uživatele a vedou k dosažení cílů finančního výkaznictví. Cíli finančního výkaznictví je poskytování informací užitečných pro účely skládání účtů a rozhodování.
- 3.2 Kvalitativními znaky informací zahrnutých v GPFR účetních jednotek ve veřejném sektoru jsou relevance, věrné zobrazení, srozumitelnost, včasnost, srovnatelnost a ověřitelnost.
- 3.3 Nevyhnutelnými omezeními informací zahrnutých do GPFR jsou významnost, poměr nákladů a přínosů a dosahování odpovídající rovnováhy mezi kvalitativními charakteristikami.
- 3.4 Každá z kvalitativních charakteristik je spjata s ostatními a společně s nimi tvoří v rámci GPFR informace, které jsou užitečné pro dosažení cílů finančního výkaznictví. Nicméně v praxi je možné, že všechny kvalitativní charakteristiky nemohou být zcela naplněny a bude tedy nutné najít rovnováhu nebo kompromis mezi určitými z nich.
- 3.5 Kvalitativní charakteristiky se týkají všech informací vykazovaných v GPFR, ať už finanční nebo nefinanční povahy, včetně historických, prospektivních informací a vysvětlujících informací. Míra, jíž je možné naplnit kvalitativní charakteristiky je nicméně omezena, a to v závislosti na stupni nejistoty a na subjektivním posouzení nebo názoru v procesu shromažďování finančních a nefinančních informací. Potřeba dalších pokynů pro interpretaci a aplikaci kvalitativních charakteristik informací, které rozšiřují rozsah finančního výkaznictví nad rámec účetní závěrky, bude vzata v úvahu při tvorbě každého standardu IPSAS a RPG, které se týkají těchto záležitostí.

Relevance

- 3.6 Finanční a nefinanční informace jsou relevantní, pokud jsou schopny přispět k dosažení cílů finančního výkaznictví. Finanční a nefinanční informace jsou schopny přispět k dosažení cílů, pokud mají potvrzovací hodnotu, prediktivní hodnotu nebo obě tyto hodnoty. Informace mohou být schopny přispět, a být tak relevantními, i když si jejich uživatelé zvolí je nevyužít nebo si jich jsou již vědomi.
- 3.7 Finanční a nefinanční informace mají potvrzovací hodnotu, pokud potvrdí nebo změni minulé (nebo současné) očekávání. Například, informace bude relevantní pro účely skládání účtů a pro účely rozhodování, pokud potvrdí očekávání o takových záležitostech jako je rozsah, ve kterém manažeři splnili svou zodpovědnost za hospodárné a účelné používání prostředků, dosažení určených cílů při poskytování služeb a soulad s relevantními rozpočtovými, právními a jinými požadavky.

- 3.8 GPFR mohou předložit informace o předpokládaných budoucích činnostech spojených s poskytováním služeb, cílech a nákladech účetní jednotky a výši a zdrojích prostředků, které mají být přiděleny na poskytování služeb v budoucnosti. Takovéto informace orientované na budoucnost budou mít prediktivní hodnotu a budou relevantní pro účely skládání účtů a rozhodování. Informace o ekonomických a dalších jevech, které existují nebo již nastaly, mohou mít také prediktivní hodnotu, pokud pomáhají vytvářet očekávání ohledně budoucnosti. Například, informace, které potvrdí nebo vyvrátí dřívější očekávání, může posílit nebo změnit očekávání ohledně finančních výsledků a výstupů poskytování služeb, které mohou nastat v budoucnosti.
- 3.9 Potvrzovací a prediktivní úlohy informací se vzájemně prolínají. Například informace o aktuální úrovni a struktuře prostředků účetní jednotky a nároků na ně pomáhá uživatelům potvrdit výsledek strategie řízení prostředků v průběhu období a předpovídat schopnost účetní jednotky reagovat na změny okolností a předpokládané budoucí potřeby poskytování služeb. Stejně informace přispívají k potvrzení nebo korekci dřívějších očekávání a předpovědi ze strany uživatelů o schopnosti účetní jednotky reagovat na tyto změny. Pomáhají také potvrdit nebo opravit prospektivní finanční informace obsažené v předchozích GPFR.

Věrné zobrazení

- 3.10 Aby byly informace v rámci účetního výkaznictví užitečné, musí být věrným zobrazením ekonomických a dalších jevů, které mají zobrazovat. Věrného zobrazení je dosaženo, pokud je zaznamenání jevů úplné, neutrální a prosté významných chyb. Informace, které věrně zobrazují ekonomický nebo další jev, znázorňují podstatu podkladové transakce, jiné události, činnosti nebo okolnosti, která nemusí být vždy stejná jako její právní forma.
- 3.11 V praxi může být nemožné zjistit nebo potvrdit, zda jsou informace uvedené v GPFR úplné, neutrální a bez významných chyb. Nicméně, informace by měly být co nejúplnější, co nejvíce neutrální a pokud možno bez chyb.
- 3.12 Opomenutí některých informací může způsobit, že zobrazení ekonomického nebo dalšího jevu je nepravdivé či zavádějící, a proto není užitečné pro uživatele GPFR. Například kompletní zobrazení položky „budovy a zařízení“ v GPFR bude zahrnovat hodnotové vyjádření celkového množství budov a zařízení spolu s dalšími kvantitativními, popisnými a vysvětlujícími informacemi nezbytnými k věrnému zobrazení této třídy aktiv. V některých případech to může zahrnovat i zveřejnění informací o takových záležitostech, jako jsou hlavní třídy budov a zařízení, faktory, které ovlivnily jejich použití v minulosti nebo mohou mít vliv na jejich využití v budoucnosti, a základ a postupy pro stanovení jejich hodnotového vyjádření. Obdobně budou muset být předkládány i prospektivní finanční a nefinanční informace a informace o dosažení cílů při poskytování služeb a výsledky zahrnuté do GPFR, a to s klíčovými předpoklady, které jsou základem těchto informací, a veškerými

vysvětleními, která jsou nezbytná k zajištění toho, aby jejich zobrazení bylo úplné a užitečné pro uživatele.

- 3.13 Neutralita v oblasti účetního výkaznictví je představována absencí podjatosti. To znamená, že výběr a prezentace finančních a nefinančních informací není proveden s úmyslem dosažení určitého předem určeného výsledku. Tím může být například účelové ovlivnění posouzení splnění skládání účtů či ovlivnění budoucího rozhodnutí a úsudky nebo vyvolání určitého chování.
- 3.14 Neutrální informace věrně zachycují ekonomické a další jevy, jež mají představovat. Avšak vyžadovat, aby informace obsažené v GPFR byly neutrální, neznamená, že jsou bezúčelné nebo že neovlivní chování. Relevance je kvalitativní charakteristikou a relevantní informace jsou schopny již ze své podstaty ovlivnit úsudky a rozhodování uživatelů.
- 3.15 K ekonomickým a dalším jevům zastoupeným v GPFR obecně dochází v podmínkách nejistoty. Informace obsažené v GPFR proto často obsahují odhady, ve kterých jsou zahrnuty úsudky vedení. Aby bylo možné věrně zobrazit ekonomický nebo další jev, musí být odhad založený na vhodných vstupech a každý vstup musí vycházet z nejlepších dostupných informací. Při jednání s nejistotou je třeba postupovat opatrně. Někdy může být nutné výslovně uvést míru nejistoty finančních a nefinančních informací tak, aby byly ekonomické a další jevy věrně zobrazeny.
- 3.16 Bez významných chyb neznamená úplnou přesnost ve všech ohledech. Bez významné chyby znamená, že žádné chyby nebo opomenutí nejsou jednotlivě nebo ve svém úhrnu významné pro popis daného jevu a že postup použitý k vytvoření vykazované informace byl aplikován tak, jak bylo popsáno. V některých případech bude možné určit přesnost některých údajů uvedených v GPFR. Například částka převodu hotovosti na jinou úroveň státní správy, objem poskytovaných služeb nebo cena zaplacená za pořízení budov a zařízení. Avšak v jiných případech tomu tak být nemusí. Například přesnost odhadu hodnoty nebo pořizovacích nákladů určité položky nebo účinnost programu poskytování služeb nemusí být možné určit. V těchto případech půjde o odhad bez významné chyby v případě, že částka bude jasně popsána jako odhad, povaha a omezení procesu odhadu budou vysvětleny a nebudou zjištěny žádné významné chyby při výběru a použití vhodného postupu pro vypracování odhadu.

Srozumitelnost

- 3.17 Srozumitelnost je vlastnost informací, která umožňuje uživatelům pochopit jejich význam. GPFR účetních jednotek veřejného sektoru by měly předkládat informace způsobem, který reaguje na potřeby a rozsah znalostí uživatelů a na povahu předkládaných informací. Například vysvětlení finančních a nefinančních informací a komentáře o poskytování služeb a dalších výsledcích v průběhu účetního období a očekáváních pro budoucí období by měly být napsány srozumitelným jazykem a prezentovány způsobem, který je snadno srozumitelný uživatelům. Srozumitelnost je posílena, pokud jsou informace tříděny, charakterizovány a předkládány jasným a stručným způsobem. Srovnatelnost může také přispět ke zvýšení srozumitelnosti.
- 3.18 O uživateli GPFR se předpokládá, že mají přiměřené znalosti o činnosti účetní jednotky a o prostředí, ve kterém realizuje svou činnost, a jsou tudíž schopni a ochotni číst GPFR a jsou připraveni přezkoumávat a analyzovat předložené informace s náležitou péčí. Některé ekonomické a další jevy jsou zvláště složité a obtížně zachytitelné v GPFR a někteří uživatelé budou muset hledat pomoc poradce, aby je pochopili. Je třeba vyvinout veškeré úsilí, aby ekonomické a další jevy, které jsou obsaženy v GPFR, byly zachyceny způsobem, který je srozumitelný pro širokou škálu uživatelů. Informace by však neměly být z GPFR vyloučeny pouze z toho důvodu, že jsou pro některé uživatele bez pomoci příliš komplikované nebo obtížně pochopitelné.

Včasnost

- 3.19 Včasnost znamená mít informace pro uživatele k dispozici před tím, než ztratí svou schopnost být užitečnými pro účely skládání účtů a rozhodování. Mít k dispozici relevantní informace dříve může zvýšit jejich užitečnost jakožto podkladu pro posuzování odpovědnosti a jejich schopnost informovat, a tím a ovlivňovat rozhodnutí, která musí být učiněna. Nedostatek včasnosti může způsobit, že informace budou méně užitečné.
- 3.20 Některé typy informací mohou být užitečné i dlouho po skončení účetního období nebo po datu vykazání. Například pro účel skládání účtů a pro rozhodovací účely musí uživatelé GPFR posoudit tendence ve finanční výkonnosti a ve výkonnosti při poskytování služeb účetní jednotky a její plnění rozpočtu za více účetních období. Kromě toho výsledky a účinky některých programů poskytování služeb mohou být určitelné až v budoucích obdobích. Je tomu tak například u programů zaměřených na zlepšení ekonomického blahobytu voličů, snížení výskytu určitého onemocnění nebo zvýšení úrovně gramotnosti určité věkové skupiny.

Srovnatelnost

- 3.21 Srovnatelnost je vlastnost informace, která umožňuje uživatelům identifikovat podobnosti a rozdíly mezi dvěma sadami jevů. Srovnatelnost není vlastnost jednotlivé položky informace, ale spíše vlastnost vztahu mezi dvěma nebo více jednotlivými informacemi.
- 3.22 Srovnatelnost se liší od konsistence. Konsistencí se rozumí použití stejných účetních principů, zásad a východisek pro sestavení, a to buď mezi různými obdobími v rámci jedné účetní jednotky, nebo v jednom období u více než jedné účetní jednotky. Srovnatelnost je cílem a konsistence pomáhá při dosahování tohoto cíle. V některých případech mohou být účetní zásady či postupy přijaté účetní jednotkou zrevidovány, aby lépe zobrazovaly konkrétní transakci nebo událost v GPFR. V těchto případech může být nezbytné zahrnout další zveřejňované informace nebo vysvětlení, aby byl splněn požadavek na srovnatelnost.
- 3.23 Srovnatelnost se také liší od jednotnosti. Aby byla informace srovnatelná, musí obdobné věci vypadat podobně a různé věci musí vypadat odlišně. Přílišný důraz na jednotnost může snížit srovnatelnost tím, že odlišné věci prezentuje podobně. Srovnatelnost informací v GPFR není zvýšena ani tím, když rozdílné věci vypadají podobně, a ani tím, když podobné věci vypadají jinak.
- 3.24 Informace o finanční situaci účetní jednotky, její finanční výkonnosti, peněžních tocích, dodržování schváleného rozpočtu a příslušných právních nebo jiných předpisů, upravujících získávání a používání prostředků, výsledky poskytování služeb a její plány do budoucna jsou nezbytné pro účely skládání účtů a pro účely rozhodování. Užitečnost těchto informací je posílena v případě, že mohou být srovnány například:
- s prospektivními finančními a nefinančními informacemi, které byly již dříve uvedené za toto účetní období nebo k tomuto datu vykazání;
 - s podobnými informacemi o téže účetní jednotce za jiné období nebo k jinému okamžiku a
 - s podobnými informacemi o jiných jednotkách (například účetní jednotky veřejného sektoru poskytující podobné služby v různých jurisdikcích) za stejné účetní období.
- 3.25 Konsistentní uplatňování účetních zásad, pravidel a východisek pro přípravu prospektivních finančních a nefinančních informací a skutečných výsledků zvýší užitečnost jakéhokoliv srovnání plánovaných a skutečných výsledků. Srovnatelnost s ostatními účetními jednotkami může být méně významná vzhledem k vysvětlení vizí vedení nebo jeho názorů na faktory, které podmiňují současnou výkonnost jednotky.

Ověřitelnost

- 3.26 Ověřitelnost je vlastností informace, která pomáhá ujistit uživatele, že informace v GPFR věrně odráží ekonomické a další jevy, které mají být vyjádřeny. Doložitelnost je někdy používána jako ekvivalent této vlastnosti, pokud se vztahuje k vysvětlujícím informacím a prospektivním finančním a nefinančním kvantitativním informacím zveřejněným v GPFR. Je tedy vlastností informací, která pomáhá zajistit, že se uživatelé dostali k vysvětlujícím nebo prospektivním finančním a nefinančním kvantitativním informacím, které věrně zachycují ekonomické a další jevy, které mají zobrazovat. Ať je tato vlastnost označovaná jako ověřitelnost nebo doložitelnost, tato vlastnost naznačuje, že různí kvalifikovaní a nezávislí pozorovatelé mohou dosáhnout všeobecné dohody, i když ne nutně naprosté shody v tom, že:
- informace představují ekonomické a další jevy, které se mají zobrazovat bez významné chyby nebo zkreslení; nebo
 - byly použity vhodné metody uznávání, oceňování a zobrazování bez významné chyby nebo zkreslení.
- 3.27 Aby byly informace ověřitelné, nemusí být nutně vyjádřeny jedinou hodnotou. Škála možných hodnot a k nim přiřazených pravděpodobností může být také ověřena.
- 3.28 Ověření může být přímé nebo nepřímé. Při přímém ověřování je částka či jiné zobrazení samo ověřováno, jako například (a) počítáním peněz, (b) sledováním obchodovatelných cenných papírů a jejich kótovaných cen nebo (c) potvrzením, že faktory identifikované jako ty, které ovlivňovaly minulou výkonnost při dodávání služeb, byly přítomny a fungovaly s identifikovanými účinky. Pomocí nepřímého ověřování je částka či jiné zobrazení ověřeno kontrolou vstupů a přepočítáním výstupů s použitím stejných účetních zvyklostí nebo stejné metodiky. Příkladem je ověření účetní hodnoty zásob pomocí kontroly vstupů (množství a pořizovacích nákladů) a přepočítáním konečného stavu zásob pomocí stejného předpokladu toku nákladů (například průměrnou cenou nebo podle metody first-in-first-out).
- 3.29 Ověřitelnost (nebo doložitelnost, pokud je tato vlastnost popsána tímto termínem) není absolutní. Některé informace mohou být více či méně schopné ověření než jiné informace. Nicméně, čím jsou informace obsažené v GPFR více ověřitelné, tím více budou uživatelům zajišťovat, že věrně odrážejí ekonomické a další jevy, které mají zobrazovat.
- 3.30 GPFR účetních jednotek ve veřejném sektoru mohou obsahovat finanční a jiné kvantitativní informace a vysvětlení týkající se (a) hlavních vlivů na výkonnost účetní jednotky v průběhu daného období, (b) očekávaných budoucích účinků nebo výsledků programů poskytování služeb realizovaných v průběhu účetního období, a (c) prospektivních finančních a nefinančních informací. Správnost

všech kvantitativních údajů a vysvětlení těchto informací může být možné ověřit až v budoucnosti, bude-li to vůbec možné.

- 3.31 Aby byli uživatelé ujisti, že prospektivní finanční a nefinanční kvantitativní informace a vysvětlení zahrnuté v GPFR věrně odrážejí ekonomické a další jevy, které mají zobrazovat, musí být předpoklady, které jsou základem zveřejňovaných informací, metodiky použité při shromažďování údajů a faktory a okolnosti, které podporují vyjádřená stanoviska nebo zveřejnění, transparentní. To umožní uživatelům utvořit si úsudek o vhodnosti těchto předpokladů a vhodnosti metod shromažďování, ocenění, zobrazení a interpretace informací.

Omezení informací zahrnovaných do finančních výkazů pro všeobecné použití

Významnost

- 3.32 Informace je významná, pokud by její vynechání nebo chybné uvedení mohlo mít vliv na skládání účtů účetní jednotkou nebo na rozhodnutí, která uživatelé činí na základě GPFR této účetní jednotky připravovaných pro dané účetní období. Významnost závisí na povaze i částce položky posuzované za konkrétních okolností každé účetní jednotky. GPFR mohou zahrnovat kvalitativní a kvantitativní informace o výkonech při poskytování služeb za sledované období a očekávání ohledně poskytování služeb a finančních výsledcích v budoucnosti. Není tedy možné stanovit jednotný kvantitativní práh, při kterém se konkrétní typ informace stává významnou.
- 3.33 Posouzení významnosti bude prováděno v souvislosti s právním, institucionálním a provozním prostředím, ve kterém účetní jednotka působí, a pokud jde o prospektivní finanční a nefinanční informace, tak v souvislosti se zpracovatelskými znalostmi a očekáváními ohledně budoucnosti. Zveřejnění informací o dodržování nebo nedodržování právních předpisů, nařízení nebo jiných předpisů, může naplnit předpoklad významnosti kvůli své povaze, a to bez ohledu na výši částek, které obsahuje. Při určení, zda položka za těchto okolností naplňuje významnost, se bude uvažovat o faktorech, jako je povaha, dodržování právních a jiných předpisů, citlivost a důsledky minulých nebo předpokládaných transakcí a událostí, strany zapojené do takových transakcí a okolností, které k nim vedly.
- 3.34 Významnost je v Konceptním rámci klasifikována jako omezení informací obsažených v GPFR. IPSASB při vytváření standardů IPSAS a RPG zvaží významnost důsledků používání určitých účetních pravidel, východisek pro sestavení nebo zveřejnění určité položky nebo typu informace. V souladu s požadavky jakéhokoliv standardu IPSAS účetní jednotky připravující GPFR také například zvaží významnost použití určitých účetních pravidel a samostatné zveřejnění určitých jednotlivých položek informací.

Poměr nákladů a přínosů

- 3.35 Finanční výkaznictví s sebou nese náklady. Přínosy finančního výkaznictví by měly tyto náklady odůvodnit. Posoudit, zda výhody poskytnutí informací odůvodňují související náklady je často otázkou úsudku, protože často není možné identifikovat a/nebo kvantifikovat veškeré náklady a veškeré přínosy informací obsažených v GPFR.
- 3.36 Náklady na poskytování informací zahrnují náklady na sběr a zpracování informací, náklady na jejich ověření a/nebo prezentaci předpokladů a metod, které je podporují, a náklady na jejich rozšíření. Uživatelé vynakládají náklady na jejich analýzu a interpretaci. Vynechání užitečných informací s sebou také nese náklady, včetně nákladů, které vznikají uživatelům při získávání potřebných informací z jiných zdrojů, jakož i náklady, které jsou způsobeny rozhodováním na základě neúplných údajů poskytnutých v GPFR.
- 3.37 Zpracovatelé vynakládají většinu svého úsilí na poskytování informací v GPFR. Nicméně příjemci služeb a poskytovatelé prostředků nakonec nesou náklady tohoto úsilí, protože prostředky jsou přeměrovány z poskytování služeb na přípravu informací pro jejich zahrnutí do GPFR.
- 3.38 Uživatelé většinou těží z přínosu informací poskytovaných v GPFR. Avšak informace připravené pro GPFR mohou být také použity interně managementem a vést tak k jeho lepšímu rozhodování. Zpřístupnění informací GPFR v souladu s postupy určenými v Koncepčním rámci a standardech IPSAS a RPG od nich odvozených, zvýší a posílí vnímání transparentnosti finančního výkaznictví ze strany vlád a jiných účetních jednotek veřejného sektoru a přispěje k přesnějšímu stanovení veřejného dluhu. Proto i účetní jednotky veřejného sektoru mohou v mnoha ohledech těžit z informací poskytnutých GPFR.
- 3.39 Použití poměru nákladů a přínosů zahrnuje posouzení toho, zda přínosy podávaných informací pravděpodobně ospravedlní náklady vynaložené na poskytnutí a použití informací. Při takovém posuzování je třeba vzít v úvahu, zda je možné obětovat jednu nebo více kvalitativních charakteristik a snížit tak do určité míry náklady.
- 3.40 IPSASB při tvorbě standardů IPSAS bere v úvahu informace od zpracovatelů, uživatelů, členů akademické obce a ostatních o předpokládané povaze a množství přínosů a nákladů navrhovaných požadavků. Zveřejnění a jiné požadavky, které ústí v předložení informací užitečných pro uživatele GPFR k účelům skládání účtů a rozhodování a naplňují kvalitativní charakteristiky, jsou předepsány standardy IPSAS, pokud IPSASB posoudí, že přínosy dodržování těchto pravidel zveřejňování a dalších požadavků ospravedlní jejich náklady.

Rovnováha mezi kvalitativními charakteristikami

- 3.41 Kvalitativní charakteristiky na sebe vzájemně působí s cílem přispět k užitečnosti informací. Zobrazení, které věrně zachycuje irelevantní jev, ani zobrazení, které nesprávně zobrazuje relevantní jev, nemá za výsledek užitečné informace. Obdobně, aby informace byla relevantní, musí být včas dodaná a srozumitelná.
- 3.42 V některých případech je nutné najít rovnováhu mezi kvalitativními charakteristikami za účelem dosažení cílů účetního výkaznictví nebo použít kompromisu. Relativní důležitost kvalitativních charakteristik v každé situaci je otázkou odborného úsudku. Cílem je dosáhnout vhodné rovnováhy mezi charakteristikami za účelem dosažení cílů účetního výkaznictví.

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí Koncepční rámec, ale nejsou jeho částí.

Kvalitativní charakteristiky informací obsažených ve finančních výkazech pro všeobecné použití

- BC3.1 Při tvorbě standardů IPSAS získává IPSASB od soukromých osob zpětnou vazbu a provádí úsudky o tom, které informace nejlépe splňují cíle finančního výkaznictví a měly by být zahrnuty do GPFR. V tomto procesu IPSASB posoudí míru, jíž může být naplněna každá z kvalitativních charakteristik. Zveřejňování a další požadavky jsou zahrnuty do standardů IPSAS pouze tehdy, pokud se informace, které vyplývají z jejich uplatnění, dají považovat za vyhovující kvalitativním charakteristikám a omezení poměru nákladů a přínosů dle Koncepčního rámce.
- BC3.2 Někteří respondenti Zveřejněného návrhu vyjádřili znepokojení nad uplatňováním kvalitativních charakteristik na všechny záležitosti, které mohou být prezentovány v GPFR, zejména na ty, které mohou být předkládány ve zprávách mimo účetní závěrku. IPSASB chápe tuto obavu. Uznává, že standardy IPSAS a RPG, které se zabývají zachycováním informací v GPFR mimo účetní závěrky, budou muset obsahovat další pokyny k používání kvalitativních ukazatelů pro tyto záležitosti.
- BC3.3 Standardy IPSAS a RPG vydané IPSASB se nebudou zabývat všemi finančními a nefinančními informacemi, které mohou být obsaženy v GPFR. Při absenci standardu IPSAS nebo RPG, který by se zabýval určitým ekonomickým nebo dalším jevem, bude posuzování, zda určitá informace splňuje kvalitativní charakteristiky a omezení uvedená v Koncepčním rámci a splňuje tedy podmínky pro zařazení do GPFR, provedeno zpracovatelem daných GPFR. Toto posouzení bude provedeno v souvislosti s dosahováním cílů finančního výkaznictví, které byly naopak formulovány, aby odpovídaly informačním potřebám uživatelů.
- BC3.4 Zavedení účetních systémů a procesů, které jsou vhodně navrženy a jsou účinně provozovány, umožní vedení shromažďovat a zpracovávat podklady pro finanční výkaznictví. Kvalita těchto systémů a procesů je klíčovým faktorem při zajišťování kvality finančních informací, které účetní jednotka zahrnuje do GPFR.

Další zvažované kvalitativní charakteristiky

- BC3.5 Někteří respondenti Zveřejněného návrhu vyjádřili názor, že by měly být stanoveny i další kvalitativní charakteristiky. Tyto kvalitativní charakteristiky zahrnovaly „upřímnost“, „věrný a poctivý obraz“, „důvěryhodnost“, „transparentnost“ a „řádnost“.
- BC3.6 IPSASB poznamenává, že „upřímnost“, jak je používána ve finančním výkaznictví má podobný význam jako „věrný a poctivý“. IPSASB je toho

názoru, že upřímnost, věrný a poctivý obraz, důvěryhodnost a transparentnost jsou důležitými projevy zastřešujících vlastností, kterých má finanční výkaznictví dosáhnout a o které má usilovat. Nicméně neexistují jako jednotlivé kvalitativní charakteristiky samy o sobě. Jinými slovy, dosažení těchto vlastností je výsledkem uplatnění úplného souboru kvalitativních charakteristik uvedených v Koncepčním rámci a standardech IPSAS, které se zabývají specifickými otázkami výkaznictví. V důsledku toho, ač jsou důležitými vlastnostmi GPFR, nejsou označeny jako samostatně stojící, jednotlivé kvalitativní charakteristiky. IPSASB je dále toho názoru, že pojem „řádnost“ tak, jak jej uvádí někteří respondenti, souvisí s koncepcí „dodržování“ ve smyslu Koncepčního rámce. Proto ani řádnost není označena jako další kvalitativní charakteristika.

Relevance

BC3.7 Koncepční rámec vysvětluje, že finanční a nefinanční údaje jsou relevantní, pokud jsou schopny ovlivnit dosahování cílů stanovených v oblasti účetního výkaznictví. Jako součást řádného schvalovacího procesu IPSASB vyhledává zpětnou vazbu o tom, zda jsou požadavky navrhovaných standardů IPSAS nebo každých navrhovaných RPG relevantní pro dosažení cílů finančního výkaznictví. To znamená, že tyto informace jsou relevantní pro účely plnění povinností v oblasti skládání účtů účetní jednotkou a pro účely rozhodování uživatelů.

Věrné zobrazení

BC3.8 Koncepční rámec vysvětluje, že aby byla informace užitečná, musí věrně zobrazovat ekonomické a další jevy, které má za úkol zobrazovat. Jediný ekonomický či další jev může být věrně zobrazen mnoha způsoby. Například dosažení konkrétních cílů při poskytování služeb může být zobrazeno (a) kvalitativně prostřednictvím vysvětlení okamžitých a očekávaných dlouhodobých následků a dopadů na program poskytování služeb, (b) kvantitativně jako měřítko objemu a nákladů na služby zajišťované programem poskytování služeb nebo (c) kombinací kvalitativních a kvantitativních informací. Kromě toho, jediné zobrazení v GPFR může představovat několik ekonomických jevů. Například položka „budovy a zařízení“ v účetním výkazu může představovat souhrn všech budov a zařízení účetní jednotky, včetně položek, které mají různé funkce, které jsou předmětem různých rizik a příležitostí a které jsou zachycovány částkami založenými na odhadech, jež mohou být více či méně složité a spolehlivé.

BC3.9 Úplnost a neutralita odhadů (a vstupů, na kterých jsou tyto odhady založeny) a vyhotovení bez významné chyby jsou žádoucí a je třeba určité minimální úrovně přesnosti, aby odhad věrně vystihl ekonomický nebo další jev. Nicméně věrné zobrazení neznamená absolutní úplnost nebo neutralitu v odhadu ani naprostou správnost ve výsledku. Vyžadovat po zobrazení ekonomického nebo dalšího jevu stupeň úplnosti, neutrality nebo

bezchybnosti, který je neproveditelný, by snížilo míru, jíž informace věrně zobrazuje ekonomický nebo další jev, který má za úkol zobrazovat.

Věrné zobrazení nebo spolehlivost

- BC3.10 V době vydání Zveřejněného návrhu určila příloha A IPSAS 1, *Předkládání účetní závěrky* „spolehlivost“ jako kvalitativní charakteristiku. Příloha popisovala spolehlivé informace jako informace, které „neobsahují významné chyby a subjektivní vlivy a uživatelé se na ně mohou spolehnout, protože věrně zobrazují to, co buď zobrazovat mají, nebo co lze oprávněně očekávat, že zobrazují.“ Věrné zobrazení, převaha obsahu nad formou, neutralita, opatrnost a úplnost byly identifikovány jako složky spolehlivosti. Koncepční rámec používá termín „věrné zobrazení“ spíše než „spolehlivost“ k popisu toho, co je v podstatě stejný koncept. Kromě toho výslovně neuvádí převahu obsahu nad formou a opatrnost jako složky věrného zobrazení.
- BC3.11 Mnoho respondentů Zveřejněného návrhu podporovalo použití věrného zobrazení a jeho vysvětlení v tomto Zveřejněném návrhu, v některých případech s vysvětlením, že věrné zobrazení je lepším vyjádřením podstaty konceptu. Někteří respondenti nepodporovali výměnu spolehlivosti za termín věrného zobrazení. Tito vyjádřili obavy, že koncept věrného zobrazení implikuje přijetí konceptu účetnictví reálné hodnoty nebo tržní hodnoty, a že spolehlivost a věrné zobrazení nejsou jako termíny zaměnitelné.
- BC3.12 Použití termínu „věrné zobrazení“ nebo „spolehlivost“ pro popis této kvalitativní charakteristiky v Koncepčním rámci nebude určovat oceňovací základnu, která má být přijata GPFR, ať už historické náklady, tržní hodnotu, reálnou hodnotu nebo jinou oceňovací základnu. IPSASB nemá v úmyslu, aby volba termínu věrné zobrazení byla interpretována takovýmto způsobem. Oceňovací základny, které mohou být přijaty pro prvky účetních výkazů, jsou zvažovány v Kapitole 7, *Oceňování aktiv a závazků v účetních výkazech*. Kvalitativní charakteristiky budou pak fungovat tak, aby zajistily, že účetní závěrka věrně zobrazuje oceňovací základnu nebo základny, které se projevují v GPFR.
- BC3.13 IPSASB oceňuje obavy některých respondentů z toho, že použití jiného termínu může být interpretováno tak, že vyjadřuje jiné, dokonce i nižší, kvality než ty, které jsou zahrnuty pod pojmem spolehlivost. IPSASB je nicméně toho názoru, že vysvětlení v Koncepčním rámci, že „věrného zobrazení je dosaženo, pokud je zobrazení tohoto jevu kompletní, neutrální a bez významných chyb“, a rozvedení těchto klíčových rysů poskytuje dostatečnou záruku proti ztrátě některé z vlastností, které dříve spadaly pod termín spolehlivost.
- BC3.14 Kromě toho byla IPSASB informována, že pojem „spolehlivost“ je sám o sobě otevřený různým výkladům a subjektivním hodnocením, které mohou mít důsledky pro kvalitu informací obsažených v GPFR. IPSASB je toho

názoru, že použitím pojmu „věrného zobrazení“ se překonají problémy při výkladu a aplikaci termínu spolehlivosti, které se vyskytly v některých jurisdikcích, aniž by se snižoval standard vlastností určených termínem, a je snadněji přeložitelný a pochopitelný v široké škále jazyků.

Obsah nad formou a opatrnost

BC3.15 Někteří respondenti Zveřejněného návrhu vyjádřili obavy, že převaha obsahu nad formou a opatrnost nejsou označeny jako kvalitativní charakteristiky nebo že jejich význam není dostatečně oceněn a vysvětlen. Někteří také poznamenali, že opatrnost nemusí být neslučitelná s dosažením neutrality a věrného zobrazení.

BC3.16 Koncepční rámec vysvětluje, že „informace, které věrně představují ekonomický nebo další jev, popisují podstatu uzavřené transakce, jiné události, činnosti nebo okolnosti, která nemusí být vždy stejná jako její právní forma.“ Z tohoto důvodu je i nadále převaha obsahu nad formou klíčovou vlastností, kterou musí informace obsažené v GPFR naplňovat. To, že není určena jako samostatná nebo dodatečná kvalitativní charakteristika je zapříčiněno tím, že je již zahrnuta v charakteristice věrného zobrazení.

BC3.17 IPSASB je toho názoru, že pojem opatrnosti se také odráží ve vysvětlení neutrality jakožto součásti věrného zobrazení a ve zdůraznění, že při jednání s nejistotou je třeba vyvinout zvýšenou pozornost. Proto, stejně jako obsahu nad formou, není opatrnost identifikována jako samostatná kvalitativní charakteristika, protože její záměr a vliv při zjišťování informací, které jsou obsaženy v GPFR, je již součástí pojmu věrného zobrazení.

Srozumitelnost

BC3.18 Přestože předložení informací, které jsou jasné a stručné pomáhá při jejich porozumění, samotné porozumění obsahu informací záleží ve značné míře na samotných uživateli GPFR.

BC3.19 Některé ekonomické a další jevy jsou velmi komplikovaně a obtížně zobrazitelné v GPFR. Rada IPSASB je však toho názoru, že informace, které jsou relevantním, věrným zobrazením toho, co mají zobrazovat, jsou včasné a ověřitelné by neměly být vyloučeny z GPFR jen proto, že jejich porozumění je pro některé uživatele příliš složité bez cizí pomoci. To, že může být nutné, aby někteří uživatelé museli požádat o pomoc při pochopení informací uvedených v GPFR ovšem neznamená, že informace obsažené v GPFR nemusí být pochopitelné, nebo že by nemělo být vynaloženo veškeré úsilí, aby byly informace v GPFR předloženy takovým způsobem, který je pochopitelný široké škále uživatelů. Uznává, že v praxi je povaha informací obsažených v GPFR taková, že všechny kvalitativní vlastnosti nemusí být vždy zcela dosažitelné pro všechny uživatele.

Včasnost

BC3.20 Rada IPSASB seznává důležitost včasného podávání zpráv při snaze zvýšit užitečnost GPFR pro účely skládání účtů a pro účely rozhodovacího procesu a dále uznává, že prodlení při poskytování informací může snížit jejich užitečnost pro tyto účely. V důsledku toho je aktuálnost určena za jednu kvalitativních charakteristik v Koncepčním rámci.

Srovnatelnost

BC3.21 Určitého stupně srovnatelnosti může být dosaženo tím, že se maximalizují kvalitativní charakteristiky relevance a věrného zobrazení. Například je pravděpodobné, že věrné zobrazení příslušného ekonomického nebo jiného jevu jednou účetní jednotkou veřejného sektoru, bude srovnatelné s věrným zobrazením podobného relevantního ekonomického nebo dalšího jevu jiné účetní jednotky veřejného sektoru. Nicméně jediný ekonomický nebo další jev může být často věrně zobrazen několika způsoby a povolení alternativních účetních metod pro stejný jev snižuje srovnatelnost. Proto jejich použití může být nežádoucí.

BC3.22 Někteří respondenti Zveřejněného návrhu vyjádřili obavu, že vysvětlení vztahu mezi srovnatelností a konsistencí lze rozumět jako překážce pro pokračující vývoj účetního výkaznictví. Důvodem je, že vylepšení v oblasti účetního výkaznictví často obnášejí revizi nebo změnu aktuálně používaných účetních zásad, pravidel či východisek pro sestavení, provedenou účetní jednotkou

BC3.23 Důsledné uplatňování stejných účetních zásad, pravidel a východisek pro sestavení z jednoho období do druhého pomáhá uživatelům při hodnocení finanční pozice, finanční výkonnosti a výsledků při poskytování služeb účetní jednotky ve srovnání s předchozími obdobími. Avšak tam, kde účetní zásady nebo postupy týkající se konkrétních transakcí nebo jiných událostí nejsou předepsány standardy IPSAS, by dosažení kvalitativní charakteristiky srovnatelnosti nemělo být vykládáno tak, že zakazuje, aby účetní jednotka změnila své účetní zásady nebo pravidla tak, aby lépe reprezentovaly tyto transakce a události. V těchto případech může být zařazení dodatečných informací nebo vysvětlení dopadu změněné politiky na GPFR dostatečné k tomu, aby byla naplněna charakteristika srovnatelnosti.

Ověřitelnost

- BC3.24 Ověřitelnost je vlastnost informací, které pomáhá uživatelům zajistit, že informace GPFR věrně zobrazují ekonomické a další jevy, které má v úmyslu zobrazovat. Úzce souvisí s věrným zobrazením, ale je považována za samostatnou kvalitativní charakteristiku, protože informace mohou věrně zobrazovat ekonomické a další jevy, ale nemusí být s jistotou ověřitelné. Kromě toho může ověřitelnost různými způsoby vstupovat do vzájemných vztahů s věrným zobrazením a dalšími kvalitativními charakteristikami, které přispívají k užitečnosti informací uvedených v GPFR, například tam, kde může být zapotřebí nalézt rovnováhu mezi stupněm ověřitelnosti položky a dalšími kvalitativními charakteristikami, aby bylo zajištěno, že jsou informace předkládány včas a jsou relevantní.
- BC3.25 V procesu určování kvalitativních charakteristik uvedených v Koncepčním rámci IPSASB zvažovala, zda by „doložitelnost“ měla být uznána za samostatnou charakteristiku, která by se uplatňovala na informace uvedené v GPFR mimo účetní závěrky. IPSASB je toho názoru, že určení jak ověřitelnosti, tak doložitelnosti jako samostatných kvalitativních charakteristik, které mají v podstatě stejné vlastnosti, by mohlo být matoucí pro zpracovatele a uživatele i další osoby, které přijdou do styku s informacemi obsaženými v GPFR. Koncepční rámec nicméně přiznává, že termín doložitelnost je někdy používán ve vztahu k vlastnosti informací, která pomáhá zajistit, že vysvětlující informace a předpokládané finanční a nefinanční informace obsažené v GPFR věrně odrážejí ekonomické a další jevy, které mají za úkol zobrazovat.
- BC3.26 Někteří respondenti Zveřejněného návrhu vyjádřili znepokojení nad uplatňováním ověřitelnosti k širokému spektru záležitostí, které mohou být zahrnuty v GPFR mimo účetní závěrky, zejména pokud jde o vysvětlující informace o výsledcích poskytování služeb za sledované období a kvalitativní a kvantitativní předpokládané finanční a nefinanční informace. IPSASB je toho názoru, že Koncepční rámec poskytuje vhodný návod k použití charakteristiky ověřitelnosti ve vztahu k těmto záležitostem. Například vysvětluje, že ověřitelnost není absolutní a ověřit správnost všech kvantitativních údajů a vysvětlení může být možné až v budoucím období. Koncepční rámec rovněž uznává, že zveřejnění základních předpokladů a metodik přijatých pro sestavování vysvětlujících a předpokládaných finančních a nefinančních informací má zásadní význam pro dosažení věrného zobrazení.

Klasifikace kvalitativních charakteristik a pořadí jejich použití

BC3.27 Někteří respondenti Zveřejněného návrhu vyjádřili názor, že Koncepční rámec by měl identifikovat:

- relevanci a věrné zobrazení jako základní kvalitativní charakteristiky a vysvětlit pořadí jejich aplikace a
- srovnatelnost, ověřitelnost, včasnost a srozumitelnost jako podřízené kvalitativní charakteristiky.

Uvedli, že by toto určení bylo užitečným vodítkem co do pořadí uplatňování kvalitativních charakteristik a odráželo přístup přijatý Radou pro Mezinárodní účetní standardy.

BC3.28 V procesu určování kvalitativních charakteristik IPSASB zvažila, zda by některé charakteristiky měly být označeny jako základní a další za podřízené. IPSASB také uvažovala, zda by pořadí uplatňování charakteristik mělo být stanoveno a/nebo vysvětleno. IPSASB je toho názoru, že takový přístup by neměl být přijat, protože:

- záležitosti označené jako „základní“ by mohly být vnímány jako důležitější než ty, které by byly označeny jako „podřízené“, a to i v případech, kdy určovat mezi kvalitativními charakteristikami tento rozdíl není záhodné. V důsledku toho by mohly nastat nežádoucí důsledky určení některých kvalitativních charakteristik jako základních a jiných jako subsidiárních;
- všechny kvalitativní charakteristiky jsou důležité a ve vzájemných vztazích s cílem přispět k užitečnosti informací. Relativní význam určité kvalitativní charakteristiky v konkrétním případě je otázkou odborného úsudku. Není tedy vhodné označit určité kvalitativní charakteristiky jako obecně základní a dalším přisoudit pouze pomocnou nebo podpůrnou roli. Také není vhodné stanovit pořadí jejich aplikace, bez ohledu na to, jaké je povaha informací, které mají být zahrnuty do GPFR, a bez ohledu na konkrétní okolnosti účetní jednotky a jejího prostředí. Kromě toho je sporné, zda informace, které nejsou pochopitelné nebo jsou poskytnuty příliš dlouho po události, ke které se vztahují, by měly být považovány za relevantní informace, protože nebudou pro uživatele užitečné s ohledem účely skládání účtů a rozhodování. Proto tyto vlastnosti jsou samy o sobě zásadní pro dosažení cílů finančního výkaznictví; a
- GPFR účetních jednotek veřejného sektoru mohou zahrnovat historické i prospektivní informace o finanční výkonnosti a dosažení cílů při poskytování služeb v průběhu několika účetních období. To poskytuje nezbytné informace pro posouzení tendencí v poskytování služeb a na ně vyčleněných prostředků. Z takových údajů o trendech vykazovaných na srovnatelném základě může být srovnatelnost zpráv podávaných na jejich základě stejně důležitá jako jejich věrné zobrazení a nemůže od něj být oddělena.

Omezení informací zahrnutých do finančních výkazů pro všeobecné použití

Významnost

- BC3.29 V době vydání Zveřejněného návrhu příloha A IPSAS 1 popisovala významnost za použití podobných vlastností, jimiž je popsána v Koncepčním rámci, ale určila ji pouze jako faktor, který je třeba zvážit při určování relevance informací. Někteří respondenti Zveřejněného návrhu poznamenali, že významnost může být považována za jeden z aspektů relevance.
- BC3.30 IPSASB posuzovala, zda by měla být významnost určena spíše jako jeden z aspektů relevance specifický pro každou účetní jednotku než jako omezení informací obsažených v GPFR. Jak již bylo vysvětleno v Koncepčním rámci a vzhledem k požadavkům ve standardech IPSAS, bude významnost zvažována zpracovateli při určování, zda by například určitá účetní pravidla měla být přijata nebo zda by nějaká položka informace měla být samostatně zveřejněna v účetní závěrce účetní jednotky.
- BC3.31 IPSASB je ovšem toho názoru, že významnost má zásadnější roli než jen jako aspekt relevance, který je specifický pro nějakou účetní jednotku. Významnost se například týká řady kvalitativních charakteristik informací obsažených v GPFR a může je ovlivnit. Proto by měla být významnost položky zohledněna při určení, zda by její opomenutí nebo chybné uvedení mohlo ohrozit nejen relevanci, ale také věrné zobrazení, srozumitelnost či ověřitelnost finančních a nefinančních informací uvedených v GPFR. Rada IPSASB je také toho názoru, že jestliže by dopady používání určitých účetních pravidel, určitých východisek sestavení nebo samostatně zveřejněného informačního obsahu některých položek, mohly být významné, měly by být brány v úvahu při vytváření standardů IPSAS a RPG. V důsledku toho se IPSASB přiklání k tomu názoru, že významnost je lépe vyjádřena jako široce pojaté omezení informací, které mají být zahrnuty do GPFR.
- BC3.32 IPSASB zvažila, zda by se Koncepční rámec měl zabývat tím, že právní předpisy, nařízení a jiné předpisy mohou stanovit další požadavky na finanční výkaznictví jednotek veřejného sektoru nad rámec těch, které ukládají standardy IPSAS. IPSASB je toho názoru, že přestože je dopad právních a dalších předpisů na informace v GPFR rysem prostředí, ve kterém řada jednotek ve veřejném sektoru (a mnoho i v soukromém sektoru) vykonává svou činnost, nelze jej sám o sobě považovat za koncept finančního výkaznictví. V důsledku toho nebyl jako takový v Koncepčním rámci zmíněn. Zpracovatelé budou samozřejmě muset vzít tyto požadavky při přípravě GPFR v úvahu. Zejména právní předpisy mohou stanovit, že určité položky informací musejí být zveřejněny v GPFR, i když nepřekročí práh pro splnění významnosti (nebo kritérium poměru nákladů a přínosů), jak je uvedeno v Koncepčním rámci. Stejně tak zveřejnění některých záležitostí může být zakázáno zákonem, protože se tyto informace týkají například

národní bezpečnosti, a to i přes to, že splňují kritéria významnosti a poměru nákladů a přínosů.

Poměr nákladů a přínosů

- BC3.33 Někteří respondenti Zveřejněného návrhu vyjádřili obavu, že text navrhovaného Koncepčního rámce nespecifikuje, že se účetní jednotky nemohou rozhodnout odchýlit se od standardů IPSAS na základě vlastního posouzení nákladů a přínosů konkrétních požadavků v nich obsažených. IPSASB je toho názoru, že není nutné tuto informaci výslovně uvádět. Je to proto, že, jak je uvedeno v odstavci 1.2 Koncepčního rámce, závazné požadavky týkající se uznávání, oceňování a předkládání v GPFR jsou uvedeny ve standardech IPSAS. GPFR jsou vyvinuty s cílem poskytnout informace užitečné pro uživatele a požadavky jsou předepsány standardy IPSAS pouze tehdy, pokud IPSASB považuje přínosy pro uživatele při vyhovění těmto požadavkům za ospravedlňující jejich náklady. Zpracovatelé mohou nicméně zvážit poměr nákladů a přínosů, když určují, zda do GPFR zahrnout informace jdoucí nad rámec požadavků standardu IPSAS.
- BC3.34 Někteří respondenti Zveřejněného návrhu dále vyjádřili obavu, že navrhovaný Koncepční rámec neuznává, že se kompromisy, které pramení z uvážení poměru nákladů a přínosů, mohou lišit pro různé účetní jednotky veřejného sektoru. Jsou toho názoru, že uznání této skutečnosti by mohlo dát vzniknout užitečnému principu, který by mohl být použit při posuzování otázek diferencovaného výkaznictví. IPSASB posoudila tyto záležitosti a rozhodla, že se Koncepční rámec nebude zabývat otázkami souvisejícími s diferencovaným výkaznictvím, včetně toho, zda se požadavky poměru nákladů a přínosů mohou lišit pro různé účetní jednotky.
- BC3.35 V procesu vývoje standardu IPSAS nebo RPG IPSASB zvažuje a vyhledává vstupy pravděpodobných nákladů a přínosů zveřejňování informací v GPFR u účetních jednotek veřejného sektoru. V některých případech však nemusí být možné, aby se IPSASB podařilo identifikovat a/nebo kvantifikovat všechny přínosy, které by mohly plynout ze zahrnutí konkrétního zveřejnění, včetně takového, které může být vyžadováno z důvodu veřejného zájmu nebo jiného požadavku některého standardu IPSAS. V jiných případech může být IPSASB toho názoru, že přínosy konkrétního požadavku budou pro uživatele GPFR marginální. Při uplatňování testu poměru nákladů a přínosů s cílem určit, zda by za určitých okolností měly být konkrétní požadavky zahrnuty do standardů IPSAS, mohou úvahy IPSASB rovněž posoudit, zda je pravděpodobné, že prosazení takových požadavků způsobí účetním jednotkám veřejného sektoru neúměrné náklady nebo úsilí.

KAPITOLA 4: VYKAZUJÍCÍ JEDNOTKA

OBSAH

Odstavec

Úvod	4.1–4.2
Klíčové charakteristiky vykazující jednotky.....	4.3–4.11
Zdůvodnění závěrů	

Úvod

- 4.1 Vykazující jednotkou veřejného sektoru je vláda nebo jiná organizace veřejného sektoru, program nebo identifikovatelná oblast činnosti (dále jen jednotka nebo účetní jednotka veřejného sektoru), která sestavuje GPFR.
- 4.2 Vykazující jednotka veřejného sektoru může zahrnovat i dvě a více samostatných jednotek, které sestavují GPFR, jako by byly jedinou účetní jednotkou. Takové vykazující jednotky se nazývají skupinovými účetními jednotkami.

Klíčové charakteristiky vykazující jednotky

- 4.3 Základními charakteristikami vykazující jednotky veřejného sektoru je, že:
 - se jedná o jednotku, která své prostředky čerpá od občanů nebo jejich jménem a/nebo využívá prostředky ve prospěch občanů nebo jménem občanů; a
 - příjemci služby nebo poskytovatelé prostředků jsou závislí na informacích v GPFR pro účely skládání účtů a rozhodování.
- 4.4 Vláda může zřídit a/nebo působit prostřednictvím správních jednotek, jako jsou ministerstva nebo úřady. Může rovněž působit prostřednictvím trustů, statutárních orgánů, vládních korporací a dalších jednotek s vlastní právní subjektivitou nebo provozní autonomií, které vykonávají nebo jinak podporují poskytování služeb voličům. Další organizace veřejného sektoru, včetně mezinárodních organizací veřejného sektoru a orgánů územní samosprávy, mohou také vyvíjet činnost prostřednictvím jednotek s vlastní právní subjektivitou nebo provozní autonomií, a v důsledku jejich činnosti získat prospěch nebo být vystaveny finanční zátěži nebo ztrátě.
- 4.5 GPFR jsou sestavovány tak, aby uživatelům sdělily užitečné informace pro účely skládání účtů a rozhodování. Primárními uživateli GPFR jsou příjemci služeb a poskytovatelé prostředků. Z toho plyne, že klíčovou charakteristikou účetní jednotky, včetně skupinové účetní jednotky, je existence příjemců služeb nebo poskytovatelů prostředků, kteří jsou na GPFR této jednotky nebo skupinové jednotky závislí kvůli informacím, které potřebují za účelem skládání účtů a za účelem rozhodování.
- 4.6 GPFR obsahují účetní závěrku a informace, které účetní závěrku vylepšují, doplňují a rozšiřují. Účetní závěrka předkládá informace o prostředcích vykazující jednotky nebo skupinové vykazující jednotky a nárocích na tyto prostředky k datu vykazání, o změnách těchto prostředků a nároků a o peněžních tocích za účetní období. Aby bylo možné sestavit účetní závěrku, musí vykazující jednotka získat prostředky a/nebo použít prostředky získané dříve k realizaci činnosti ve prospěch nebo jménem svých voličů.

- 4.7 Mezi faktory, které mohou signalizovat existenci uživatelů GPFR účetní jednotky veřejného sektoru nebo skupinové účetní jednotky, patří skutečnost, že účetní jednotka má odpovědnost nebo schopnost získávat nebo vynakládat prostředky, nabývat nebo spravovat veřejná aktiva, přivodit si závazky nebo provádět činnosti, které vedou k dosažení cílů při poskytování služeb. Čím větší jsou prostředky, které účetní jednotka veřejného sektoru získává, řídí a/nebo může vynaložit, tím větší závazky jí vznikají, a čím větší ekonomické nebo sociální dopady její činnosti, tím větší je pravděpodobnost, že budou existovat příjemci služeb nebo poskyvatelé prostředků, kteří jsou závislí na GPFR kvůli informacím o účetní jednotce z titulu skládání účtů účetní jednotky a kvůli rozhodování. Pokud tyto faktory chybějí nebo pokud nejsou významné, je nepravděpodobné, že budou existovat uživatelé GPFR takovéto účetní jednotky.
- 4.8 Sestavení GPFR se neobejde bez nákladů. Povinnost finančního výkaznictví proto musí být plněna efektivně a účelně, a je proto důležité, aby bylo sestavování GPFR požadováno pouze po těch účetních jednotkách, pro které takoví uživatelé existují.
- 4.9 V mnoha případech bude jasné, zda existují příjemci služeb nebo poskyvatelé prostředků, kteří jsou závislí na GPFR účetní jednotky veřejného sektoru kvůli informacím za účelem skládání účtů a za účelem rozhodování. Takoví uživatelé budou pravděpodobně existovat pro GPFR vlád na národní, státní a místní úrovni a mezinárodních organizací veřejného sektoru. Důvodem je, že tyto vlády a organizace obecně mají schopnost získávat a/nebo vynakládat značné prostředky jménem občanů, přivodit si závazky a ovlivnit ekonomickou a/nebo sociální úroveň komunit závislých na jimi poskytovaných službách.
- 4.10 Nicméně nemusí být vždy jasné, zda existují příjemci služeb nebo poskyvatelé prostředků, kteří jsou závislí na GPFR jednotlivých ministerstev, vládních agentur, zvláštních programů nebo identifikovatelných oblastí činností, pokud jde o informace důležité z titulu skládání účtů a rozhodování. Určování, zda by tyto organizace, programy nebo činnosti měly být označeny jako vykazující jednotky, a měly tak povinnost sestavovat GPFR, bude vyžadovat použití odborného úsudku.
- 4.11 Vláda a některé další účetní jednotky veřejného sektoru mají samostatnou identitu nebo podle práva právní identitu (právní subjektivita). Nicméně organizace, programy a činnosti bez právní subjektivity mohou také získávat nebo vynakládat prostředky, získávat nebo spravovat veřejná aktiva, přivodit si závazky, provádět činnosti k dosažení cílů při poskytování služeb nebo jinak realizovat vládní politiku. Příjemci služeb a poskyvatelé prostředků mohou být závislí na informacích GPFR těchto organizací, programů a činností kvůli informacím pro účely skládání účtů a rozhodování. V důsledku toho mohou být vykazujícími jednotkami veřejného sektoru jednotky, které mají právní subjektivitu stejně jako organizace, správní úřady anebo programy bez právní subjektivity.

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí Koncepční rámec, ale nejsou jeho součástí.

Klíčové charakteristiky vykazující jednotky

- BC4.1 Koncept vykazující jednotky je odvozen od cílů finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru. Cíle účetního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru je poskytnout informace o účetní jednotce, které jsou užitečné pro uživatele GPFR kvůli skládání účtů a za účelem rozhodování.
- BC4.2 Vykazující jednotky sestavují GPFR. GPFR zahrnují účetní závěrku, která předkládá informace o záležitostech, jako je finanční situace, výkonnost a peněžní toky účetní jednotky, a dále finanční a nefinanční informace, které vylepšují, doplňují a rozšiřují účetní závěrku. Proto je klíčovou charakteristikou vykazujících jednotek veřejného sektoru existence příjemců služeb nebo poskytovatelů prostředků, kteří jsou závislí na GPFR vlády nebo jiné účetní jednotky veřejného sektoru kvůli informacím za účelem skládání účtů a účelem rozhodování.

Právní předpisy, nařízení nebo jiné předpisy

- BC4.3 Zveřejněný návrh neupřesnil, které jednotky veřejného sektoru by měly být označeny jako vykazující jednotky nebo skupinové vykazující jednotky a jsou tak povinny vypracovat GPFR. Poznává, že organizace veřejného sektoru a programy veřejného sektoru, které mají povinnost sestavovat GPFR, budou specifikovány v právních předpisech, nařízeních či v jiných předpisech nebo budou určeny příslušnými orgány v dané jurisdikci.
- BC4.4 Někteří respondenti vyjádřili názor, že zatímco právní nebo jiné předpisy mohou v praxi určit, které jednotky by měly mít povinnost sestavovat GPFR, Koncepční rámec by se měl zaměřit na koncept účetní jednotky, identifikovat klíčové vlastnosti tohoto pojmu a poskytnout vodítko k zásadám a faktorům, ze kterých by se mělo vycházet při určení, zda účetní jednotka existuje. IPSASB byla těmito argumenty přesvědčena a nyní přesunula jádro diskuse k vysvětlování konceptu účetní jednotky.

Interpretace a použití

- BC4.5 Někteří respondenti vyjádřili obavy, že charakteristiky vykazující jednotky, tak jak jsou vysvětleny ve Zveřejněném návrhu, mohou být interpretovány tak, že dojde k identifikaci konkrétních činností nebo částí organizace jakožto samostatných vykazujících jednotek. Tyto segmenty nebo činnosti by pak byly povinny vypracovat GPFR v souladu se všemi standardy IPSAS. Někteří respondenti také poznamenali, že nebylo jasné, jak informace ze Zveřejněného návrhu použít na organizace veřejného sektoru vyjma vlád, například na mezinárodní organizace veřejného sektoru.

BC4.6 IPSASB reagovala na tyto obavy. Rámec vysvětluje, že sestavení GPFR není proces, se kterým by nebyly spojeny náklady. Dále také:

- Obsahuje další postupy týkající se faktorů, které by mohly signalizovat existenci příjemců služeb nebo poskytovatelů prostředků, kteří jsou závislí na GPFR vlád a jiných účetních jednotek veřejného sektoru kvůli skládání účtů a za účelem rozhodování, a
- Poukazuje na pravděpodobné důsledky těchto faktorů k identifikaci celé řady organizací, programů a činností veřejného sektoru jakožto vykazujících jednotek, včetně ministerstev a agentur a mezinárodních organizací veřejného sektoru.

BC4.7 Koncepční rámec uznává, že v některých případech může být nezbytné uplatnit odborný úsudek při určování, zda by konkrétní jednotky veřejného sektoru měly být označeny jako vykazující jednotky. Při uplatňování tohoto úsudku je třeba připomenout, že za určitých okolností standardy IPSAS reagují na potřebu uživatelů získat informace o jednotlivých programech a činnostech prováděných vládou nebo jinou vykazující jednotkou veřejného sektoru tím, že určí povinnost samostatného zveřejnění těchto informací v rámci GPFR této vlády nebo jiné vykazující jednotky veřejného sektoru⁵. Je také pravděpodobné, že úvahy o tom, zda je třeba uvažovat o tom, že existují příjemci služeb a poskytovatelé prostředků, kteří jsou závislí na informacích obsažených v GPFR, budou vycházet z faktorů jurisdikce, jako je právní a jiný regulační rámec a institucionální či správní zajištění získávání prostředků a poskytování služeb.

Skupinová vykazující jednotka

BC4.8 Zveřejněný návrh nastíní okolnosti, které by odůvodňovaly zařazení jednotky nebo činnosti do skupinové vykazující jednotky veřejného sektoru. Vysvětluje, že:

- vláda nebo jiná účetní jednotka veřejného sektoru může (a) mít pravomoc a schopnost řídit činnosti jedné nebo více jiných jednotek tak, aby měla z činností těchto jednotek prospěch, a (b) být vystavena finanční zátěži nebo ztrátě, která může vzniknout v důsledku činností těchto jednotek; a
- aby byly naplněny cíle finančního výkaznictví, GPFR skupinové vykazující jednotky sestavené s ohledem na vládu a jinou účetní jednotku veřejného sektoru by měly zahrnovat tuto vládu (nebo jinou jednotku veřejného sektoru) a ty jednotky, jejichž činnosti mají

⁵ Například Mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru (IPSAS) jako jsou IPSAS 18 *Vykazování podle segmentů* a IPSAS 22 *Zveřejňování finančních informací o sektoru vládních institucí* poskytují mechanismus pro uspokojení potřeb uživatelů co st týče informací o konkrétních segmentech nebo sektorech účetní jednotky bez jejich identifikace jako samostatné vykazující jednotky.

pravomoc a schopnost řídit, pokud výsledky takového řízení mohou (a) vytvářet finanční nebo jiný prospěch pro vládu (nebo jinou účetní jednotku veřejného sektoru), nebo (b) ji vystaví finanční zátěži nebo ztrátě.

- BC4.9 Řada respondentů Zveřejněného návrhu projevila svůj souhlas s názorem IPSASB na kritéria, která by měla být splněna pro začlenění do skupinové vykazující jednotky veřejného sektoru. Jiní respondenti nicméně vyjádřili znepokojení nad potenciálním výkladem a použitím kritérií za konkrétních okolností. V několika případech uvedli, že by měl Konceptní rámec poskytnout další postupy použitelné i za okolností, které nejsou řešeny ve standardech IPSAS. Řada respondentů rovněž vyjádřila názor, že kritéria pro zařazení do skupinové vykazující jednotky by bylo vhodnější řešit a upravit na úrovni standardů, kde by tato kritéria a jejich důsledky mohly být prověřeny s ohledem na širokou škálu okolností a opíraly by se o konkrétní příklady okolností, které pravděpodobně existují v mnoha jurisdikcích.
- BC4.10 IPSASB došla k názoru, že tyto obavy jsou přesvědčivé. Změnila svůj přístup a omezila debatu o vykazujících jednotkách a skupinových vykazujících jednotkách tak, aby se zaměřila na principy, na nichž stojí identifikace vykazující jednotky veřejného sektoru, ať už je tato jednotka představována jedinou jednotkou veřejného sektoru nebo skupinou jednotek veřejného sektoru. Identifikace kritérií, která mají být splněna v souladu s těmito principy pro zařazení do skupinové vykazující jednotky, bude provedena a plně posouzena na úrovni standardů.

KAPITOLA 5: PRVKY ÚČETNÍCH VÝKAZŮ

OBSAH

	Odstavec
Úvod	5.1–5.5
Účel této kapitoly.....	5.1
Prvky a jejich význam	5.2–5.4
Definované prvky	5.5
Aktiva	5.6–5.13
Definice	5.6
Prostředek	5.7–5.10
V současnosti ovládaný účetní jednotkou	5.11–5.12
Minulá událost	5.13
Závazky.....	5.14–5.26
Definice	5.14
Současná povinnost	5.15
Odtok prostředků z účetní jednotky.....	5.16
Minulá událost	5.17
Právní povinnosti a jinak než právně závazné povinnosti	5.18–5.26
Čistá finanční pozice, další prostředky a další povinnosti	5.27–5.28
Výnosy a náklady.....	5.29–5.31
Definice	5.29–5.31
Přebytek a schodek za období.....	5.32
Vklady vlastníků a výběry vlastníků	5.33–5.37
Definice	5.33–5.37
Zdůvodnění závěrů	

Úvod

Účel této kapitoly

- 5.1 Tato kapitola definuje prvky použité v účetních výkazech a poskytuje další vysvětlení k těmto definicím.

Prvky a jejich význam

- 5.2 Účetní výkazy zobrazují finanční dopady transakcí a jiných událostí pomocí jejich seskupování do širších tříd, které mají společné ekonomické vlastnosti. Tyto široké třídy jsou označovány jako prvky účetních výkazů. Prvky jsou stavebními kameny, z nichž jsou sestaveny účetní výkazy. Tyto stavební kameny představují výchozí bod pro zaznamenání, třídění a agregaci ekonomických dat a činností způsobem, který uživatelům poskytuje informace, jež naplňují cíle účetního výkaznictví, docílí kvalitativních charakteristik účetního výkaznictví, přičemž jsou brána v potaz omezení informací zahrnovaných do GPFR.
- 5.3 Prvky definované v této kapitole neodkazují na jednotlivé položky, které jsou uznány jako důsledky transakcí a událostí. Podrobnější třídění jednotlivých položek v rámci některého prvku a agregace položek se používají k tomu, aby se zlepšila srozumitelnost účetních výkazů. Předkládání informací je věnována Kapitola 8, *Předkládání informací ve finančních výkazech pro všeobecné použití*.
- 5.4 Za určitých okolností může být nezbytné uznat ekonomické jevy neodpovídající prvkům, jak jsou definovány touto kapitolou, aby bylo zajištěno, že účetní výkazy poskytují informace, které jsou užitečné pro smysluplné posouzení finanční výkonnosti a finanční situace účetní jednotky. V důsledku toho nebrání stanovení prvků v této kapitole tomu, aby standardy IPSAS vyžadovaly nebo umožňovaly uznání prostředků nebo povinností, které nespĺňují definici prvku stanoveného v této kapitole (dále je odkazováno na “další prostředky” nebo “další povinnosti”), pokud to bude nezbytné pro lepší splnění cílů účetního výkaznictví.

Definované prvky

- 5.5 Definovanými prvky v této kapitole jsou:

- aktiva,
- závazky,
- výnosy,
- náklady,
- vklady vlastníků a
- rozdělení vlastníků.

Aktiva

Definice

5.6 Aktivum je:

Prostředek v současnosti ovládaný účetní jednotkou jako důsledek minulé události.

Prostředek

5.7 Prostředek je položka s využitelným potenciálem nebo schopností vytvářet ekonomický prospěch. Pro prostředek není fyzická podoba nutnou podmínkou. Využitelný potenciál nebo schopnost vytvářet ekonomický prospěch může vzniknout přímo ze samotného prostředku nebo z práv ho používat. Některé prostředky představují práva účetní jednotky na rozmanité druhy prospěchu, počítaje v to například právo na:

- použití prostředku k poskytování služeb⁶,
- použití prostředků externí strany k poskytování služeb, například pronájemy,
- přeměnu prostředku na peníze pomocí jeho pozbytí prodejem,
- prospěch ze zhodnocení prostředku nebo
- příjem z přítoku peněžních toků.

5.8 Využitelný potenciál je schopnost poskytovat služby, které přispívají k plnění cílů účetní jednotky. Využitelný potenciál umožňuje účetní jednotce dosahovat jejích cílů bez nutného vytváření čistých peněžních přítoků.

5.9 Aktiva ve veřejném sektoru, která ztělesňují využitelný potenciál, mohou zahrnovat rekreační aktiva, aktiva národního dědictví, komunitní, obranná a další aktiva, která jsou držena vládami a jinými účetními jednotkami veřejného sektoru a která jsou používána k poskytování služeb třetím stranám. Tyto služby mohou být určeny ke kolektivní nebo individuální spotřebě. Mnohé služby mohou být poskytovány v oblastech, kde neexistuje tržní konkurence nebo je omezená. Používání a pozbývání takových aktiv může být omezeno, protože mnohá aktiva, která ztělesňují využitelný potenciál, jsou ze své podstaty specializovaná.

5.10 Ekonomický prospěch představují peněžní přítoky nebo snížení peněžních odtoků. Peněžní přítoky (nebo snížené peněžní odtoky) mohou být odvozeny například z:

- používání aktiva při poskytování a prodeji služeb nebo
- přímé směny aktiva za peněžní a jiné prostředky.

⁶ Odkazy na “služby” pokrývají v tomto Konceptním rámci i “výrobky a zboží”.

V současnosti ovládaný účetní jednotkou

- 5.11 Účetní jednotka musí prostředek ovládat. Ovládaní daného prostředku má za následek schopnost účetní jednotky používat ho (nebo řídit jeho používání jinou stranou) tak, aby při dosahování svých cílů při poskytování služeb nebo jiných cílů získala prospěch z využitelného potenciálu nebo ekonomický prospěch obsažený v tomto prostředku.
- 5.12 Při posuzování toho, zda účetní jednotka v současnosti prostředek ovládá, zváží, zda existují následující ukazatele ovládaní:
- právní vlastnictví,
 - přístup k prostředku nebo schopnost znemožnit a zamezit přístupu k tomuto prostředku,
 - prostředky k zajištění toho, že prostředek je použit k dosažení jejích cílů, a
 - existence vymahatelného práva na využitelný potenciál nebo schopnost vytvářet ekonomický prospěch vzniklý z daného prostředku.

I když tyto ukazatele nejsou nezvratnými určujícími činiteli toho, zda existuje ovládaní, jejich identifikace a rozbor může poskytnout informace pro toto rozhodnutí.

Minulá událost

- 5.13 Definice aktiva vyžaduje, aby prostředek, který účetní jednotka v současnosti ovládá, vznikl jako důsledek minulých transakcí nebo jiných minulých událostí. Minulé transakce nebo jiné události, které vedou k získání ovládaní určitého prostředku účetní jednotkou, a tudíž aktiva, se mohou lišit. Účetní jednotky mohou získat aktivum jeho koupí při směnné transakci nebo ho mohou vytvořit. Aktiva mohou rovněž vzniknout při nesměnné transakci, počítaje v to i jejich vznik při uplatňování svrchované moci. Moc zdaňovat nebo vydávat licence a přístup k prospěchu nebo omezení či zamezení přístupu k prospěchu ztělesněným v nehmotném prostředku, jakým je elektromagnetické spektrum, jsou příklady moci, specifických pro veřejný sektor, a práv, z nichž plyne vznik aktiva. Při posuzování toho, kdy ovládaní práv k prostředkům účetní jednotkou vzniká, je třeba zvážit následující případy: (a) obecnou schopnost ustanovit moc, (b) ustavení moci zákonem, (c) uplatňování moci k vytvoření práva a (d) událost, která vede ke vzniku práva obdržet prostředky od externí strany. Aktivum vzniká, pokud je tato moc uplatňována a existuje právo prostředky získat.

Závazky

Definice

5.14 Závazek je:

Současná povinnost účetní jednotky k odplynutí prostředků, která je důsledkem minulé události.

Současná povinnost

5.15 Účetní jednotky veřejného sektoru mohou mít mnoho povinností. Současná povinnost je právně závazná povinnost (právní povinnost) nebo jinak než právně závazná povinnost a účetní jednotka má malou nebo nereálnou alternativu se jí vyhnout. Povinnosti nejsou současnými, pokud nejsou závazné a pokud neexistuje malá nebo nereálná alternativa vyhnout se odtoku prostředků.

Odtok prostředků z účetní jednotky

5.16 Závazek musí mít za následek odtok prostředků z účetní jednotky z důvodu jeho vypořádání. Povinnost, která může být vypořádána bez odtoku prostředků z účetní jednotky, není závazkem.

Minulá událost

5.17 Aby byla naplněna definice závazku, je nutné, aby současná povinnost vznikla jako důsledek minulých transakcí nebo jiných událostí a vyžaduje odtok prostředků z účetní jednotky. Složitost programů a činností veřejného sektoru znamená, že mnohé události při vývoji, implementaci a provozování konkrétních programů povede ke vzniku povinností. Pro účely účetního výkaznictví je nutné určit, zda takové přísliby a povinnosti, počítaje v to i zavazující povinnosti, jimž se má účetní jednotka malou či nereálnou alternativu vyhnout, ale které nejsou právně vynutitelné (jinak než právně závazné povinnosti), jsou aktuální povinnosti a splňují definici závazku. Pokud má ujednání smluvní podobu a je závazné, jako je např. smlouva může být určení minulé události přímočaré. V jiných případech může být těžší určit minulou událost a její stanovení vyvolá odhad toho, kdy má účetní jednotka malou nebo nereálnou alternativu vyhnout se odtoku prostředků. Při takových odhadech bere účetní jednotka v úvahu i faktory dané jurisdikcí.

Právní a jinak než právně závazné povinnosti

5.18 Závazné povinnosti mohou být právními nebo jinak než právně závaznými povinnostmi. Závazné povinnosti mohou vznikat jak ze směnných, tak z nesměnných transakcí. Aby vznikl závazek, povinnost musí být vůči externí straně. Účetní jednotka nemůže být zavázána vůči sobě samé, dokonce i když veřejně deklarovala záměr chovat se určitým způsobem. Identifikace externí strany je určitým náznakem toho, že existuje povinnost, která dává vzniknout

závazku. Pro existenci současné povinnosti a závazku však není zcela nutné znát totožnost externí strany před okamžikem vypořádání.

- 5.19 Mnohá ujednání, z nichž plyne povinnost, zahrnují datum vypořádání. Zahrnutí data vypořádání může být náznakem, že určitá povinnost povede k odtoku prostředků a dává vzniknout závazku. Je však mnoho dohod, které neobsahují datum vypořádání. Nepřítomnost data vypořádání nebrání tomu, aby určitá povinnost dala vzniknout závazku.

Právní povinnosti

- 5.20 Právní povinnost je právně vynutitelná. Takovéto vynutitelné povinnosti mohou vznikat ze škály různých právních konstruktů. Směnné transakce jsou obvykle smluvními ze své podstaty, a tudíž vynutitelné pomocí smluvního práva nebo na základě obdobných předpisů nebo ujednání. Existují jurisdikce, v nichž vláda a účetní jednotky veřejného sektoru nemohou vstupovat do smluvních povinností, protože jim například není umožněno uzavírat smlouvy vlastním jménem, ale existují v nich alternativní procesy s obdobným efektem. Povinnosti, které jsou závazné prostřednictvím těchto alternativních procesů, jsou Koncepčním rámcem považovány za právní povinnosti. Pro některé typy nesměnných transakcí bude k tomu, aby bylo stanoveno, zda je povinnost právně vynutitelná, nutný úsudek. Pokud je stanoveno, že je povinnost právně vynutitelná, nemůže být pochyb o tom, že účetní jednotka nemá reálnou alternativu vyhnout se povinnosti, a že závazek existuje.
- 5.21 Některé povinnosti týkající se směnných transakcí nejsou striktně vynutitelné externí stranou k datu vykázání. Budou ale vynutitelné po uplynutí určité doby, aniž by externí strana musela ještě před vypořádáním splnit další podmínky či podnikat další kroky. Nároky, které jsou bezpodmínečně vynutitelné po uplynutí určitého času, jsou vynutitelnými povinnostmi v kontextu definice závazku.
- 5.22 Svrchovaná moc je nejvyšší pravomocí vlády k tomu, aby tvořila, pozměňovala a rušila právní ustanovení. Svrchovaná moc není důvodem pro závěr, že určitá povinnost nenaplnuje definici závazku v tomto Rámcí. Právní situace by měla být posouzena ke každému datu vykázání a mělo by se zvážit, zda určitá povinnost již nadále není závaznou a nesplňuje tudíž definici závazku.

Jinak než právně závazné povinnosti

- 5.23 Závazky mohou vzniknout jinak než z právně závazných povinností. Ty se liší od právních povinností tím, že strana vůči níž povinnost existuje, nemůže podniknout právní (nebo obdobný) krok k tomu, aby vymohla vypořádání. Jinak než právně závazné povinnosti, které se stávají závazky, mají následující znaky:

- účetní jednotka dala dle zavedené praxe, dle zveřejněných postupů či dostatečně specifických prohlášením najevo jiným stranám, že na sebe bere určitou povinnost,
- v důsledku takového náznaku účetní jednotka vytvořila u některých těchto stran opodstatněné očekávání, že bude tyto povinnosti plnit, a
- účetní jednotka má malou nebo nereálnou alternativu vyhnout se vypořádání závazku z těchto povinností.

5.24 Povinnosti ve veřejném sektoru mohou vznikat v mnoha případech. Například při zavádění nějakého programu nebo služby:

- deklarací politického slibu, jako je volební slib,
- ohlášením určité politiky,
- předložením (a schválením) rozpočtu (což mohou být dva různé momenty), a
- rozpočet se stává účinným (v některých jurisdikcích se rozpočet nemůže stát účinným, dokud nebylo účinné rozpočtové určení).
- časné etapy zavádění pravděpodobně nepovedou k současným povinnostem, které by splňovaly definici závazku. Pozdější etapy, kdy nárokové subjekty splní kritéria pro oprávněnost jejich nároku na poskytovanou službu, mohou vést ke vzniku povinností, které definici závazku splní.

5.25 Okamžik, k němuž se povinnost stává závazkem, závisí na povaze takové povinnosti. Faktory, které mají pravděpodobně dopad na úsudek, zda jiné strany mohou oprávněně dojít k závěru, že jde o takovou povinnost, že účetní jednotka má malou nebo žádnou reálnou alternativu vyhnout se odtoku prostředků, zahrnují:

- povahu minulé události nebo událostí, z níž vzniká povinnost. Například slib učiněný při volbách pravděpodobně nebude znamenat současnou povinnost, protože volební slib jen velmi vzácně vytváří oprávněné očekávání u části externích stran, že má účetní jednotka povinnost, u níž má malou nebo nereálnou alternativu vyhnout se jejímu vypořádání. Prohlášení ve vztahu k určité události nebo okolnosti, ke kterým došlo, však může mít takovou politickou podporu, že vláda má malou možnost ustoupit. Pokud vláda přislíbila předložit a zajistit schválení nutného rozpočtového opatření, pak takové prohlášení znamená jinak než právně závaznou povinnost,
- schopnost účetní jednotky upravit nebo změnit povinnost před tím, než se zhmotní. Například politické prohlášení obecně nevede ke vzniku jinak než právně závazné povinnosti, která nemůže být změněna před tím, než bude realizována. Podobně, pokud je povinnost podmíněna

budoucí událostí, může existovat možnost vyhnout se odtoku prostředků, dokud k této události nedojde, a

- může existovat vzájemná souvislost mezi dostupností financování pro vypořádání určité povinnosti a vznikem současné povinnosti. Například pokud byla rozpočtová položka schválena a s ní spojené financování je zajištěno pomocí rozpočtového určení, vzhledem k dostupnosti možného financování nebo nějakého transferu z jiné vládní úrovně, může jinak než právně závazná povinnost existovat. Nepřítomnost rozpočtového opatření však sama o sobě neznamená, že současná povinnost nevznikla.

5.26 “Ekonomický nátlak”, “politická nutnost” nebo jiné okolnosti mohou vést k situacím, při nichž přesto, že účetní jednotka veřejného sektoru není právně zavázána k odtoku prostředků, jsou ekonomické nebo politické důsledky odmítnutí takové, že účetní jednotka může mít malou nebo nereálnou alternativu vyhnout se odtoku prostředků. Ekonomický nátlak, politická nutnost nebo jiné okolnosti mohou vést ke vzniku závazku z jinak než právně závazné povinnosti.

Čistá finanční pozice, další prostředky a další povinnosti

5.27 Jak je vysvětleno v odstavci 5.4, v některých případech může IPSASB při vytváření některého standardu IPSAS stanovit, že kvůli splnění cílů finančního výkaznictví je třeba uznat v účetních výkazech prostředky nebo povinnosti, které nespĺňují definici prvku vymezenou Koncepčním rámcem. V těchto případech daný standard IPSAS může požadovat nebo umožňovat, aby tyto prostředky nebo povinnosti byly uznány jako další prostředky nebo další povinnosti, které tak budou vedle šesti prvků vymezených tímto Rámcem představovat další položky.

5.28 Čistá finanční pozice je rozdíl mezi aktivy a závazky po přičtení dalších prostředků a odečtení dalších povinností vykázaných ve výkazu finanční situace. Čistá finanční pozice může být kladnou nebo zápornou zbytkovou částkou.

Výnosy a náklady

Definice

5.29 Výnosy jsou:

Nárůsty čisté finanční pozice účetní jednotky jiné než nárůsty vzniklé z titulu vkladů vlastníků.

5.30 Náklady jsou:

Poklesy čisté finanční pozice účetní jednotky jiné než poklesy vzniklé z titulu výběrů vlastníků.

- 5.31 Výnosy a náklady vznikají ze směnných i nesměnných transakcí, dalších událostí, jako jsou nerealizované nárůsty a poklesy hodnot aktiv a závazků, a spotřeby aktiv odpisováním a umořováním využitelného potenciálu a schopnosti vytvářet ekonomický prospěch prostřednictvím znehodnocení. Výnosy a náklady mohou vznikat z jednotlivé transakce nebo ze skupiny transakcí.

Přebytek nebo schodek za období

- 5.32 Přebytek nebo schodek účetní jednotky za období je rozdíl mezi výnosy a náklady vykazovanými ve výkazu finanční výkonnosti.

Vklady vlastníků a výběry vlastníků

Definice

- 5.33 Vklady vlastníků jsou:

Přítok prostředků do účetní jednotky, vložených externími stranami z pozice vlastníků, jež zakládají nebo zvyšují podíl na čisté finanční pozici účetní jednotky.

- 5.34 Výběry vlastníků jsou:

Odtok prostředků z účetní jednotky, rozdělených externím stranám v pozici vlastníků, jež vrací nebo snižují podíl na čisté finanční pozici účetní jednotky.

- 5.35 Je důležité odlišit přítok prostředků od vlastníků, včetně takových přítoků, které na začátku zakládají vlastnický podíl, a odtok prostředků vlastníkům v jejich vlastnické roli, od výnosů a nákladů. Kromě investic prostředků a výplat dividend, které mohou nastat, je v některých jurisdikcích poměrně obvyklé, že jsou aktiva a závazky převáděny mezi účetními jednotkami veřejného sektoru. V případě, že takové transfery splňují definice vkladů vlastníků nebo výběrů vlastníků, budou tak i zachyceny.

- 5.36 Vlastnické podíly mohou vznikat při založení účetní jednotky, kdy jiná jednotka vkládá prostředky, aby zajistila nové účetní jednotce způsobilost zahájit provozní činnosti. Ve veřejném sektoru jsou vklady do účetních jednotek a výběry z nich občas spojeny s restrukturalizací vládních institucí a nabývají spíše podoby transferů aktiv a závazků než peněžních transakcí. Vlastnické podíly mohou nabývat různých podob, které nemusí být podloženy kapitálovým nástrojem.

- 5.37 Vklady vlastníků mohou nabývat podoby počáteční injekce prostředků k okamžiku vzniku účetní jednotky nebo následné injekce prostředků, včetně takových forem, při nichž je účetní jednotka restrukturalizována. Výběry vlastníků mohou představovat: (a) výnos z investice, (b) plné nebo částečné vrácení investice, nebo (c) za situace, kdy je účetní jednotka v likvidaci nebo je restrukturalizována, vrácení jakýchkoli zbylých prostředků.

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí Koncepční rámec, ale nejsou jeho součástí.

Rozsah kapitoly

- BC5.1 Respondenti Konzultační studie *Prvky účetních výkazů a jejich uznávání* (Konzultační studie) se ptali, proč se IPSASB věnovala v této fázi přípravy Rámce pouze prvkům účetních výkazů. Navrhovali, aby IPSASB rovněž zapracovala prvky pro ekonomické a další jevy v širších oblastech finančního výkaznictví mimo účetní závěrku. IPSASB uznává klady těchto názorů a potřebu zapracovat takové prvky v budoucnosti. IPSASB se však rozhodla, že proto, aby rozvinula svou budoucí činnost tvůrce standardů pro účetní závěrky na spolehlivém a jasném základě, je důležité se nejprve zabývat prvky účetních výkazů.
- BC5.2 IPSASB uznává názor, že peněžní přítoky a peněžní odtoky by měly být vymezeny jako prvky výkazu peněžních toků. IPSASB to viděla tak, že peněžní přítoky a peněžní odtoky jsou složkami prvků uvedených v této kapitole, a že další návod bude poskytnut na úrovni standardů.

Aktiva

Prostředky

- BC5.3 Prostředek poskytuje účetní jednotce prospěch v podobě využitelného potenciálu nebo schopnosti vytvářet ekonomický prospěch. Při tříbení svých názorů o povaze prostředků IPSASB zvažovala, zda proto, aby prostředek existoval, musí již prospěch z prostředku do účetní jednotky připlývat. IPSASB však došla k závěru, že prostředky samy o sobě ztělesňují prospěch – prospěch, který může být přijímán účetní jednotkou, která ovládá práva na tento prospěch. IPSASB také zvažovala povahu prospěchu (viz odstavce BC5.7 a BC5.8) a ovládání (viz odstavce BC5.9-BC5.14).

Nepodmíněná práva a nenaplněné smlouvy

- BC5.4 Nepodmíněná práva na prostředky obvykle vyplývají ze smluv nebo jiných závazných ujednání, která vyžadují poskytnutí prostředků účetní jednotce v budoucnosti. IPSASB poukazuje na to, že takových práv může existovat velký počet, a bere na vědomí, že nepodmíněná práva, která představují využitelný potenciál nebo schopnost vytvářet ekonomický prospěch, které jsou ovládána účetní jednotkou jako důsledek minulé události, vedou ke vzniku aktiv. Zda jsou taková aktiva uznána, závisí na tom, zda byla splněna kritéria pro uznání. IPSASB došla k závěru, že by se důsledkům použití definice aktiva na nepodmíněná práva měla věnovat na úrovni standardů.
- BC5.5 Nenaplněné smlouvy jsou závazná ujednání, u nichž existuje nepodmíněné právo obdržet prostředky a srovnatelná závazná povinnost převést prostředky protistraně v budoucnosti. Účetní jednotky veřejného sektoru budou

pravděpodobně stranami velkého množství takových ujednání. IPSASB přijala názor, že taková ujednání vedou ke vzniku jak aktiv, tak i závazků, protože existuje právo na obdržení prostředků a současná povinnost obětovat prostředky, jíž se účetní jednotka nemá reálnou alternativu vyhnout.

- BC5.6 IPSASB je také názoru, že uznávání aktiv a závazků z nenaplněných smluv může obnášet zahrnutí možného velkého množství aktiv a závazků do výkazu finanční situace a výkazu finanční výkonnosti, a že se to může dostat do rozporu s kvalitativní charakteristikou srozumitelnosti. To, zda aktiva a závazky vznikají z práv a povinností plynoucích z nenaplněných smluv, bude stanoveno na základě posouzení toho, zda tato práva a povinnosti splňují definice prvků a kritéria uznání uvedená v Koncepčním rámci. Taková posouzení a přístup k předkládání jakýchkoli prvků vzniklých z nenaplněných smluv v účetních výkazech budou zvažovány na úrovni standardů.

Využitelný potenciál a ekonomický prospěch

- BC5.7 Termín “využitelný potenciál” byl použit pro rozpoznání schopnosti aktiva poskytovat služby v souladu s cíli účetní jednotky. Termín “ekonomický prospěch” byl použit k tomu, aby vyjádřil schopnost aktiva vytvářet peněžní přítoky. Někteří argumentují, že ekonomický prospěch zahrnuje využitelný potenciál. Jiní argumentují, že využitelný potenciál zahrnuje ekonomický prospěch – dalším názorem je, že termíny jsou zaměnitelné. IPSASB zvažovala, zda vysvětlení prostředku má zahrnout odkaz jak na využitelný potenciál, tak na schopnost vytvářet ekonomický prospěch.
- BC5.8 IPSASB poukazuje na to, že mnozí respondenti Konzultační studie a Zveřejněného návrhu podpořili zahrnutí zvláštního odkazu na využitelný potenciál jakožto charakteristiku aktiva kvůli tomu, že poskytování služeb je cílem většiny účetních jednotek veřejného sektoru. IPSASB tudíž došla k závěru, že by vysvětlení prostředku mělo zahrnovat jak termín “využitelný potenciál”, tak “ekonomický prospěch”. Tento přístup bere v potaz, že prvotním cílem většiny účetních jednotek veřejného sektoru je poskytování služeb, ale tyto účetní jednotky mohou rovněž vykonávat činnosti s výhradním cílem vytvářet čisté peněžní přítoky.

Ovládání

- BC5.9 IPSASB zvažovala, zda je ovládání zcela nezbytnou charakteristikou aktiva nebo zda by měly být shledány jiné ukazatele jako nepostradatelné charakteristiky aktiva, jako:
- právní vlastnictví,
 - právo na přístup nebo omezení či zamezení přístupu externích stran k prostředku,

- nástroje k zajištění toho, aby prostředky byly používány k dosažení cílů účetní jednotky, a
- existence vynutitelných práv k využitelnému potenciálu nebo ekonomickému prospěchu vzniklých z prostředků.

IPSASB bere na vědomí názor těch, kteří argumentují, že ovládání může být v některých případech obtížně použitelné, protože se vyžaduje úsudek pro odhad toho, zda ovládání existuje. Navíc může být ovládání použito chybně na prostředek jako celek, a nikoli na jednotlivé složky prospěchu, které z daného prostředku postupně vznikají. I přes takové obtíže však IPSASB dospěla k názoru, že ovládání je nezbytnou charakteristikou aktiva, neboť přítomnost ovládání usnadňuje spojení aktiva s určitou účetní jednotkou.

BC5.10 Právní vlastnictví prostředku, jako je nemovitost nebo vybavení, je jednou metodou přístupu k využitelnému potenciálu nebo ekonomickému prospěchu aktiva. Práva na využitelný potenciál nebo schopnost vytvářet ekonomický prospěch však mohou existovat bez právního vlastnictví příslušného prostředku. Například práva na využitelný potenciál nebo schopnost vytvářet ekonomický prospěch prostřednictvím držení a užívání najatého majetku lze získat bez právního vlastnictví najatého aktiva. Proto není právní vlastnictví nezbytnou charakteristikou aktiva. Vlastnictví však může být určitým ukazatelem ovládání.

BC5.11 Právo na přístup k prostředku může účetní jednotce poskytnout schopnost určit, zda:

- přímo využije využitelný potenciál prostředku k poskytování služeb oprávněným osobám,
- smění prostředek za jiné aktivum, jako jsou peněžní prostředky, nebo
- použije aktivum nějakým jiným způsobem, kterým může poskytnout službu nebo vytvářet ekonomický prospěch.

BC5.12 Zatímco přístup k prostředku je klíčový, existují prostředky, k nimž má účetní jednotka přístup, který ale nevede ke vzniku aktiva, jako je vzduch. Schopnost přístupu k prostředku proto musí být doplněna schopností zamezit či omezit přístup k tomuto prostředku jiným – například (a) účetní jednotka by se mohla rozhodnout, zda stanoví vstupné do muzea a omezit přístup těch, kdo nezaplatili poplatek, a (b) vláda může ovládat přírodní zdroj pod jejím pozemkem, k němuž může omezit přístup jiným. Právně vynutitelné nároky na specifické prostředky, jako je právo přístupu k silnici nebo právo na průzkum nerostných ložisek mohou pro držitele znamenat aktivum. Účetní jednotka však může mít přístup k využitelnému potenciálu nebo schopnost vytvářet ekonomický prospěch spojený s prostředkem takovými způsoby, které nevyžadují práva na základě právních předpisů. IPSASB došla k tomu názoru, že faktory uvedené v odstavci BC5.9 jsou pravděpodobně spíše

indikátory existence ovládnání než nezbytnými charakteristikami definice aktiva.

- BC5.13 IPSASB také zvažovala, zda by přístup ekonomického vlastnictví nemohl být použitelnou alternativou k přístupu ovládnání. Přístup ekonomického vlastnictví je zaměřen na vystavení účetní jednotky v základu ležícím ekonomickým atributům, které přispívají hodnotě aktiva pro danou účetní jednotku. Někteří respondenti Zveřejněného návrhu *Prvky účetních výkazů a jejich uznávání* se při podpoře přístupu ovládnání vyjadřovali ke komplikovanosti přístupu ekonomického vlastnictví. IPSASB dospěla k závěru, že přístup ekonomického vlastnictví je subjektivní a obtížně by fungoval, a tudíž tento přístup zamítla.
- BC5.14 IPSASB zvažovala, zda by byla analýza vystavení rizikům a odměnám z vlastnictví užitečným ukazatelem ovládnání. Přístup ovládnání se zaměřuje na moc účetní jednotky řídit, jak je prostředek používán, aby měla prospěch z využitelného potenciálu a/nebo schopnosti vytvářet ekonomický prospěch ztělesněný v tomto prostředí. Přístup rizik a odměn je zaměřen na vystavení účetní jednotky v základu ležícím ekonomickým atributům, které přispívají hodnotě aktiva pro účetní jednotku, a s nimi spojeným rizikům. Zvážení rizik a odměn spojených s určitými transakcemi a událostmi a zvážení toho, která strana některé transakce nebo události nese většinu těchto rizik a odměn, může být relevantní a užitečné při zjišťování povahy aktiva ovládaného stranami takové transakce nebo události. Může být rovněž užitečné při určení toho, jak kvantifikovat ekonomická práva a povinnosti a spojovat je s konkrétními stranami. Sám o sobě to však není ukazatel strany, která ovládá aktivum. IPSASB se tedy rozhodla nezahrnout rizika a odměny z vlastnictví mezi ukazatele ovládnání.

Minulá událost

- BC5.15 Někteří respondenti Konzultační studie a Zveřejněného návrhu argumentovali, že identifikace minulých transakcí a jiných událostí, které vedou ke vzniku aktiva, by měla být nezbytnou vlastností definice aktiva. Jiní zastávají názor, že identifikace minulé události není nutná, a tudíž by neměla být nezbytnou charakteristikou. Myslí si, že takový požadavek klade přehnaný důraz na identifikaci minulé události, která dává vzniknout aktivu. Takový důraz může vést k odvedení pozornosti a k debatám o tom, která událost je spouštěcím mechanismem, namísto důležitější záležitosti, zda existují práva na prostředky k datu vykázání. Ti, kteří mají tento názor, si myslí, že nezbytnou charakteristikou aktiva by měla být existence prostředku. Někteří by akceptovali, že i minulé událost poskytne užitečný podpůrný důkaz existence aktiva, ale nikoli, že jde o nezbytnou charakteristiku.
- BC5.16 Mnozí respondenti jsou toho názoru, že by měla být minulé událost shledána jako nezbytná charakteristika definice aktiva. IPSASB souhlasí s těmito respondenty, konkrétně že složitá povaha mnohých programů a činností

veřejného sektoru znamená, že existuje mnoho okamžiků, na základě nichž může vzniknout ovládnutí prostředku. Proto IPSASB došla k závěru, že identifikace příslušné minulé události je klíčová při identifikaci toho, zda aktivum existuje.

- BC5.17 Moc a práva vlády jsou pro identifikaci aktiv zvláště významná. Příkladem svrchované moci jsou právo zdaňovat a vydávat licence, jakož i jiná oprávnění poskytnout přístup nebo zamezit či omezit přístup k prospěchu ztělesněnému v nehmotných prostředcích, jako je elektromagnetické spektrum. Často je obtížné určit, kdy taková oprávnění vedou ke vzniku práva, které je prostředkem a aktivem účetní jednotky.
- BC5.18 Například moc vlády ustavit právo na vybírání daní nebo poplatků často zahajuje sled událostí, které nakonec vyústí v tok ekonomického prospěchu vládě. IPSASB zvažovala dva názory na to, kdy vzniká aktivum z moci a práv vlády na výběr daní nebo poplatků. První názor je ten, že vláda má nedílnou moc zdaňovat ke každému datu vykazání, a tudíž že je aktivem všeobecná schopnost vybírat daně nebo poplatky. Zastánci tohoto názoru připouštějí, že není pravděpodobné, že by takové aktivum bylo možno věrohodně ocenit, ale argumentují, že toto by nemělo bránit uznání, že vláda má trvalé aktivum. Opačným názorem je, že moc vybírat daně a poplatky musí být převedena na práva v právním smyslu, a k tomu, aby takové aktivum začalo existovat, musí být takové právo uplatňované nebo uplatnitelné. Mnozí respondenti Konzultační studie a Zveřejněného návrhu podpořili tento druhý názor. IPSASB souhlasí s těmito respondenty. Konkrétně IPSASB dospěla k závěru, že vlastní moc vlády nevede ke vzniku aktiv, dokud tato moc není uplatněna a dokud neexistují práva na získání využitelného potenciálu nebo ekonomického prospěchu.

Závazky

Současná povinnost

- BC5.19 Při zvažování, zda je povinnost současnou povinností, IPSASB akceptuje, že právní povinnost vede ke vzniku současné povinnosti. V některých jurisdikcích není umožněno účetním jednotkám ve veřejném sektoru vstupovat do určitých smluvních ujednání, ale existují tam obdobné mechanismy, které ke vzniku současné povinnosti vedou. Takové mechanismy jsou považovány za právně závazné. IPSASB tedy zvažovala, jak klasifikovat povinnosti, které nejsou právními povinnostmi. IPSASB poukázala na to, že “jinak než právně závazná povinnost” je globálně zavedený termín v literatuře týkající se tvorby standardů a byl již použit ve standardech IPSAS. Ukázalo se však jako obtížné interpretovat ho a použít v kontextu veřejného sektoru. Proto IPSASB zvažovala alternativní terminologii, například termín “sociální nebo morální povinnosti nebo požadavky.” IPSASB se obává, že termín “sociální” by mohl být zaměňován s politickým významem a že termín “morální povinnost” by byl riskantní,

protože by mohl být vnímán tak, že tvůrci standardů jsou arbitry morálky. Proto se IPSASB rozhodla, že dělat rozdíl mezi “právně závazná” a “jinak než právně závazná povinnost” je nejjasnějším a srozumitelným přístupem. IPSASB zvažovala a zamítla názor, že by termín “jinak než právně závazná povinnost” mohl být interpretován jako odkaz na povinnosti, jejich legálnost je sporná. Odstavce BC5.30-BC5.34 pojednávají o jinak než právně závazných povinnostech a vysvětlují jejich význam pro účely Konceptčního rámce.

BC5.20 V kontextu současné povinnosti zvažovala IPSASB, zda by mohly být současnými povinnostmi “podmíněná” a “nepodmíněná” povinnost, “povinnost být připraven” a “povinnost plnit”.

Podmíněné a nepodmíněné povinnosti

BC5.21 Nepodmíněná povinnost je taková, která je sama o sobě nezávislá na budoucích událostech. Nepodmíněné povinnosti vedou ke vzniku závazků, pokud je splněna definice závazku. Podmíněná povinnost představuje možnost, že dojde k budoucí události, která může nebo nemusí být pod kontrolou vykazující účetní jednotky. IPSASB došla k závěru, že je možné, aby podmíněné povinnosti vedly ke vzniku závazku podle definice Konceptčního rámce. Určení, zda podmíněná povinnost splňuje definici závazku, bude mít za následek zvážení povahy této povinnosti a okolností, za nichž vznikla. Vzhledem k složitosti programů a činností veřejného sektoru často nemusí být jasná identifikace minulých událostí (nebo událostí), které měly za následek to, že účetní jednotka má malou nebo nereálnou alternativu vyhnout se odplynutí prostředků. Poučení o tom, zda podmíněné povinnosti, které existují na základě určitých dohod nebo okolností, vedou ke vzniku závazků v souladu s definicemi uvedenými Konceptčním rámcem, je záležitostí řešenou na úrovni standardů.

BC5.22 Pro popis současných povinností, které mohou vzniknout ze spojení nebo existují ve spojení s podmíněnými povinnostmi za konkrétních okolností, se používá řada termínů. Mezi nimi jsou povinnost být připraven a povinnost plnit. Charakteristiky těchto povinností a závěry, ke kterým dospěla IPSASB, jsou nastíněny níže.

Povinnost být připraven

BC5.23 Povinnosti být připraven jsou určitým typem podmíněných povinností. Povinnosti být připraven po účetní jednotce vyžadují, aby byla připravena ke splnění určité povinnosti, pokud dojde (nebo nedojde) k určité nejisté budoucí události, která není pod kontrolou účetní jednotky. Termín povinnost být připraven se používá pro popis závazku, který může vzniknout za určitých smluvních okolností, týkajících se např. pojištění, určitých finančních nástrojů, jako jsou derivátové smlouvy ve ztrátové pozici, a pro záruky, u nichž je účetní jednotka povinna převést prostředky, pokud dojde (nebo

nedojde) ke specifikované budoucí události. Za takových okolností může existovat identifikovatelná minulá událost a odtok prostředků z účetní jednotky, i když přesná totožnost strany, již bude poskytována úhrada, nebude obvykle známa.

- BC5.24 Konzultační studie obsahovala diskusi o povinnostech být připraven. Mnozí respondenti shledali odlišnosti mezi povinností být připraven a jinými podmíněnými povinnostmi jako nejednoznačné. Zveřejněný návrh vysvětlil, že termín povinnost být připraven není ve veřejném sektoru široce používán a za určitých okolností nefunguje ve veřejném sektoru dobře, a navrhl, že pokud by povinnost být připraven vedla ke vzniku závazku, byla by řešena na úrovni standardů. Někteří respondenti nesouhlasili s vysvětlením uvedeným ve Zveřejněném návrhu a vyjádřili názor, že by Konceptní rámec měl poskytnout poučení pro použití na úrovni standardu týkající se toho, zda povinnosti být připraven mohou vést za určitých okolností ke vzniku závazků.
- BC5.25 Povinnost účetní jednotky veřejného sektoru převést prostředky jiné jednotce za určitých okolností, které mohou nastat v budoucnosti, zahrnuje například povinnost potenciálního věřitele poslední instance a povinnost v rámci programů, které poskytují širokou škálu sociální podpory. Existence povinnosti převést za těchto okolností jiné straně prostředky může záviset na trvajícím uspokojování určitého množství podmínek různé důležitosti a povahy, které jsou předmětem změn prováděných vládou nebo účetní jednotkou veřejného sektoru. IPSASB je toho názoru, že okolnosti, za nichž vznikají závazky v důsledku povinností účetní jednotky veřejného sektoru převést prostředky jiným stranám v souladu s podmínkami těchto programů, a to, jak by takové závazky měly být popsány a účetně zachyceny, by mělo být zvažováno na úrovni standardů podle zásad stanovených Konceptním rámcem. IPSASB se rozhodla, že Konceptní rámec by neměl rozhodnout, zda všechny povinnosti, které by mohly být klasifikovány jako povinnosti být připraven, splňují definici závazku. IPSASB také rozhodla nepoužívat v Konceptním rámci termín “povinnost být připraven”.

Povinnost plnit

- BC5.26 Povinnost plnit je povinnost ve smlouvě nebo jiném závazném ujednání mezi účetní jednotkou a externí stranou převést prostředek této jiné straně. Povinnosti plnit jsou často výslovně uvedeny ve smlouvě nebo jiném ujednání. Ne všechny povinnosti plnit jsou výslovně uvedené. Například zákonem dané požadavky mohou vést ke vzniku implicitní povinnosti plnit účetní jednotky veřejného sektoru, která doplňuje podmínky uvedené v ujednání nebo ve smlouvě.
- BC5.27 Povinnost plnit také vzniká, když účetní jednotka vstoupí do ujednání, v němž obdrží poplatek a na oplátku poskytne externí straně přístup k aktivu vlády. IPSASB došla k závěru, že k tomu, aby vznikla povinnost plnit, není

nutné identifikovat specifickou externí stranu, ale je důležité takovéto povinnosti analyzovat, aby došlo k rozhodnutí, zda obsahují nutnost poskytnout odtok prostředků. Povinnosti, které po účetní jednotce požadují poskytnutí přístupu k prostředkům, ale nemají za následek jejich odtok, nevedou ke vzniku závazků. Avšak povinnosti, které po účetní jednotce požadují, aby se zřekla budoucích prostředků, mohou být závazky. Povinnosti plnit jsou často podmíněnými povinnostmi. Stanovení, zda takové povinnosti vedou ke vzniku závazků, závisí na podmínkách konkrétních závazných ujednání a mohou se lišit mezi jurisdikcemi. IPSASB došla k závěru, že okolnosti, za nichž povinnosti plnit vedou ke vzniku závazků, by měly být posouzeny na úrovni standardů.

Minulá událost

BC5.28 IPSASB zvažovala, zda by definice závazku měla požadovat existenci minulé transakce nebo jiné události. Někteří vyjádřili názor, že identifikace minulé události není nezbytnou charakteristikou závazku a že proto není třeba do definice závazku zahrnovat odkaz na minulou událost. Tito komentátoři argumentovali, že by mohlo existovat mnoho možných minulých událostí a že stanovení té klíčové minulé události by patrně bylo arbitrární. Doporučili, aby identifikace minulé události nebyla prvotním faktorem pro určení, zda existuje závazek k datu vykázání. Tento názor odráží nesouhlas zahrnout minulé události do definice aktiva, která je probírána v odstavcích BC5.15-BC5.18.

BC5.29 IPSASB bere na vědomí tento názor, ale také poukazuje na to, že mnoho respondentů Konzultační studie a Zveřejněného návrhu se domnívá, že minulá událost je charakteristikou závazku. IPSASB souhlasí s názorem, že složitost mnoha programů a činností veřejného sektoru a množství možných případů, k nimž by mohla povinnost vzniknout, znamená, že i když to klade značné nároky, je identifikace minulé události vedoucí k závazku rozhodující při stanovení, zda by měly být závazky veřejného sektoru uznány.

Malá nebo nereálná alternativa vyhnout se

BC5.30 Někteří respondenti Zveřejněného návrhu vyjádřili obavu z toho, že formulace “malá nebo nereálná alternativa se vyhnout” při popisu současné povinnosti je náchylná k rozdílné interpretaci. Navrhovali odstranění slov “malá nebo” z této fráze, aby se omezila možnost mylného výkladu. IPSASB posoudila tento návrh. IPSASB se obávala, že taková změna by mohla být vykládána jako stanovení hraničního testu téměř naprosté jistoty při určení, zda existuje současná povinnost. IPSASB shledala takovou hranici jako příliš vysokou. V důsledku toho IPSASB potvrdila, že současná povinnost je právně závazný nebo jinak než právně závazný požadavek, jemuž má účetní jednotka malou nebo nereálnou alternativu se vyhnout.

- BC5.31 Stanovení okamžiku, kdy současná povinnost v kontextu veřejného sektoru vzniká, je komplikované a v některých případech může být považováno za arbitrární. Je tomu tak zejména tehdy, když se zvažuje, zda mohou závazky vznikat z povinností, které nejsou vynutitelné právní nebo obdobnou cestou. V souvislosti s programy na poskytování sociální podpory existuje určité množství etap, v nichž může současná povinnost vznikat. Významné rozdíly mezi jurisdikcemi mohou vznikat dokonce i tehdy, jde-li o podobné programy, a také v rámci stejné jurisdikce během určité doby. Odlišné věkové skupiny mohou mít například odlišná očekávání o tom, jaká je pravděpodobnost čerpání sociální podpory z programu sociální péče. Vyhodnocení, zda vláda může ignorovat taková očekávání, a tudíž má malou nebo nereálnou alternativu převést prostředky, může být subjektivní. To může vést k obavám, že taková subjektivita oslabuje konsistenci při vykazování závazků, a může tak mít rovněž nepříznivý dopad na srozumitelnost. Někteří proto zastávají názor, že nezbytnou charakteristikou závazku by mělo být určení, zda je k datu vykazání vynutitelný právní nebo obdobnou cestou.
- BC5.32 Opačným názorem je, že pokud vláda obvykle své povinnosti plní, pak to v případě absence jejich uznání jako závazku vede k nadhodnocování čisté finanční pozice této vlády. Podle tohoto názoru, pokud má vláda za sebou historii, kdy konzistentně plnila veřejně oznámené povinnosti, například obětem přírodních katastrof, což vedlo k očekáváním občanů na získání takové finanční podpory, není absence nakládání s takovými povinnostmi jako se závazky v souladu s cíli finančního výkaznictví a vede k tomu, že jsou poskytovány informace, které nespĺňují kvalitativní charakteristiky věrného zobrazení a relevance.
- BC5.33 IPSASB souhlasí s těmi, kteří argumentují, že závazky ve veřejném sektoru mohou vznikat ze závazných povinností, u nichž má účetní jednotka malou nebo nereálnou alternativu vyhnout se jim, dokonce i když nejsou právně vynutitelné. IPSASB se rozhodla používat pro tyto povinnosti v Koncepčním rámci termín “jinak než právně závazné povinnosti”. IPSASB však uznává názor těch, kteří jsou skeptičtí k tomu, že závazky mohou vznikat z povinností, které nejsou právně vynutitelné. V důsledku toho odstavec 5.23 této kapitoly uvádí vlastnosti, které jinak než právně závazná povinnost musí mít, aby mohla vést ke vzniku závazku.
- BC5.34 Velká různorodost povahy programů a činností ve veřejném sektoru a různé globální politické a ekonomické okolnosti ovlivňující jurisdikce znamenají, že kategorická prosazování okolností, za nichž se právně nevynutitelné povinnosti stávají závaznými a vedou ke vzniku současných povinností, jsou nevhodná. IPSASB je však toho názoru, že je extrémně nepravděpodobné, že by současné povinnosti vznikly z volebních slibů. Je tomu tak proto, že volební sliby budou velice vzácně (a) vytvářet oprávněná očekávání části externích stran, že účetní jednotka splní takový slib, a (b) vytvářet povinnost,

u níž účetní jednotka nemá žádnou reálnou alternativu než je vypořádat. Proto Rámec obsahuje předpoklad, že z volebních slibů závazek nevzniká. Je však třeba přijmout skutečnost, že v praxi bude mít většinová vláda lepší pozici při přijímání právních předpisů než vláda menšinová a že mohou nastat vzácné okolnosti, za nichž by prohlášení vlády mohlo vést ke vzniku závazku. Při posouzení, zda za těchto okolností povede jinak než právně závazná povinnost ke vzniku závazku, může být indikátorem disponibilní financování pro vypořádání takové povinnosti. O tomto pojednává odstavec 5.25.

Svrchovaná moc vyhnout se povinností

BC5.35 Svrchovaná moc vytvářet, upravovat a rušit právní ustanovení je klíčovou charakteristikou vlád. Svrchovaná moc potenciálně umožňuje vládám neuznat povinnosti vznikající jak ze směnných, tak z nesměnných transakcí. I když v globálním prostředí může být taková moc vynucena praktickými opatřeními, existuje mnoho příkladů vlád, které během minulého století neplnily finanční povinnosti. IPSASB zvážila dopad svrchované moci na definici závazku. IPSASB došla k závěru, že absence uznání povinností, které jinak splňují definici závazku, na základě toho, že svrchovaná moc umožňuje vládě vyvázat se z takových povinností, by byla zcela v rozporu s cíli finančního výkaznictví, konkrétně by vedla ke střetu kvalitativních charakteristik relevance a věrného zobrazení. Mnozí respondenti Konzultační studie a Zveřejněného návrhu tento postoj podporují. IPSASB tedy dospěla k závěru, že určení existence závazku bude provedeno na základě odkazu na právní pozici k datu vykazání.

Přísliby

BC5.36 Účetní postupy týkající se příslibů jsou v řadě jurisdikcí ústřední složkou rozpočtového řízení účetních jednotek veřejného sektoru. Jsou určeny k tomu, aby zajistily, že rozpočtované prostředky jsou k dispozici, aby naplnily odpovědnost vlády nebo jiné účetní jednotky veřejného sektoru za možný budoucí závazek, a to včetně zamýšlených nebo nevyřízených nákupních objednávek a smluv nebo situací, kdy ještě nebyly splněny podmínky pro budoucí transfery prostředků. Přísliby, které splňují definici závazku a kritéria pro uznání jsou vykázány v účetních výkazech. V ostatních případech jsou informace o nich poskytovány v komentáři k účetním výkazům nebo v jiných výkazech zahrnutých do GPFR. IPSASB dospěla k závěru, že účetnictví o příslibech by se mohla věnovat v budoucnosti, až se bude zabývat prvky komplexnějších oblastí finančního výkaznictví pro všeobecné použití mimo účetní závěrku.

Čistá finanční pozice, další prostředky a další povinnosti

BC5.37 Tato sekce Zdůvodnění závěrů nastiňuje přístup IPSASB k modelům finanční výkonnosti pro vykazování v účetní závěrce a zejména nakládání s odloženými přítoky a odloženými odtoky.

Konzultační studie, Prvky účetních výkazů a jejich uznání

BC5.38 V Konzultační studii byly probrány dva protichůdné přístupy k finanční výkonnosti:

- přístup, při němž je finanční výkonnost vyčíslena jako čistý výsledek veškerých změn prostředků a povinností během období. Tento přístup byl popsán jako přístup vedený aktivity a závazky, a
- přístup, při němž je finanční výkonnost vyčíslena jako výsledek přítoků výnosů a odtoků nákladů úžeji spjatý s provozem běžného období. Tento přístup byl popsán jako přístup vedený výnosy a náklady.

BC5.39 Konzultační studie poukazovala na to, že tyto dva odlišné přístupy by mohly vést k rozdílným definicím prvků týkajících se finanční výkonnosti a finanční situace. Přístup vedený výnosy a náklady je silně spjatý s pohledem na spravedlivou zátěž v jednotlivých obdobích. Spravedlivá zátěž v jednotlivých obdobích odkazuje na rozsah, v němž náklady programů a poskytovaných služeb za účetní období nesou současní daňoví poplatníci a současní poskytovatelé prostředků. Přístup vedený aktivity a závazky je spjatý s pohledem na změny disponibilních prostředků k poskytování služeb v budoucnosti a nároků na tyto prostředky, jakožto výsledek činností za dané období.

BC5.40 Následující sekce Konzultační studie pojednává o dalších potenciálních prvcích a poukazuje na to, že pokud by IPSASB přijala přístup vedený výnosy a náklady, potřebovala by vymezit odložené toky. Podle tohoto přístupu jsou odložené toky položkami, které nesplňují navržené definice výnosu a nákladu, ale u nichž se přesto má za to, že ovlivňují finanční výkonnost za dané období. Konzultační studie shledává pro nakládání s takovými toky tři možnosti:

- definování odložených přítoků a odložených odtoků jako prvků výkazu finanční situace,
- rozšíření definic aktiva a závazku o zahrnutí odložených položek, nebo
- označení odložených toků jako podmnožiny čistých aktiv/čistých závazků (dále uvedených jako zbytková částka).

BC5.41 Konzultační studie měla pro komentáře k této oblasti dvě specifické otázky. První z nich žádala respondenty, aby uvedli, zda dávají přednost přístupu vedenému aktivity a závazky nebo přístupu vedenému výnosy a náklady, a aby uvedli své důvody. Druhou otázkou bylo, zda je třeba uznat odložené přítoky a odložené odtoky ve výkazu finanční situace. Pokud by respondenti podpořili rozpoznání ve výkazu finanční situace, měli být požádáni o to, aby uvedli, který ze tří přístupů z odstavce BC5.40 podpoří.

BC5.42 Odpovědi respondentů na tyto specifické otázky k zodpovězení nevedly k výsledku. Mírná většina respondentů zaujímajících stanovisko dala přednost přístupu vedenému aktivy a závazky. Avšak mnozí respondenti, kteří podpořili přístup vedený aktivy a závazky rovněž uvedli, že dávají přednost uznání odložených položek ve výkazu finanční situace. IPSASB vzala tyto názory v úvahu v etapě vypracování Zveřejněného návrhu.

Zveřejněný návrh, Prvky účetních výkazů a jejich uznání

BC5.43 Zveřejněný návrh vyjádřil názor, že je důležitá schopnost odlišit toky, které se týkají běžného účetního období od těch, které se týkají specifických budoucích účetních období. Zveřejněný návrh tudíž poskytl následující definice odložených přítoků a odložených odtoků:

- *Odložený přítok je přítok využitelného potenciálu nebo ekonomického prospěchu poskytnutý dané účetní jednotce za účelem použití ve specifikovaném budoucím účetním období, jenž pochází z nesměnné transakce a navyšuje čistá aktiva.*
- *Odložený odtok je odtok využitelného potenciálu nebo ekonomického prospěchu poskytnutý jiné účetní jednotce nebo straně za účelem použití ve specifikovaném budoucím účetním období, jenž pochází z nesměnné transakce a snižuje čistá aktiva.*

BC5.44 Dvěma klíčovými rysy těchto definic byly následující:

- navržené prvky byly omezeny na nesměnné transakce a
- toky se musely týkat specifikovaného budoucího období.

BC5.45 Důvodem IPSASB pro zahrnutí těchto charakteristik byla snaha zamezit vzniku rizika širokého využití odložených přítoků a odložených odtoků jako nástroje k vyhlazení výkyvů, a zajistit, aby odložené přítoky a odložené odtoky nebyly vykazovány ve výkazu finanční situace na neurčitou dobu. Zveřejněný návrh obsahoval dvě alternativní stanoviska. První alternativní stanovisko bralo v úvahu, že by ve světle společného vlivu odložených přítoků a odložených odtoků byl nejasný smysl čisté finanční pozice. Druhé alternativní stanovisko nesouhlasilo s názorem, že by odložené přítoky a odložené odtoky měly být shledány a uznány jako samostatné prvky, a vyjádřilo názor, že tyto toky vyhovují definicím výnosů a nákladů.

BC5.46 Mnozí respondenti nesouhlasili s definováním odložených přítoků a odložených odtoků jakožto prvků. Někteří měli výhrady k důsledkům příklonu ke Koncepčnímu rámci Rady pro Mezinárodní účetní standardy a k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví obecně. Dost respondentů si myslelo, že navržený přístup neodráží ekonomickou realitu a že by bylo obtížnější určit objektivní východisko pro odložení výnosů a nákladů podle přístupu vedeného výnosy a náklady. Nicméně mnoho

respondentů také vyjádřilo názor, že informace o tocích týkajících se konkrétních účetních období má informační hodnotu.

BC5.47 Důvody pro omezení definic na nesměnné transakce byly napadeny jako koncepčně nedostatečné jak respondenty, kteří dávali přednost definování odložených přítoků a odložených odtoků jako prvky, tak těmi, kteří byli proti těmto navrhovaným prvkům. Respondenti rovněž nesouhlasili s omezením na specifikovaná časová období, protože by to mohlo vést k rozdílným účetním nakládáním s velice podobnými transakcemi, které by záviselo na tom, zda bylo identifikováno specifické období – dotace bez podmínek pohledávaná účetní jednotkou na financování jejích všeobecných činností po dobu pěti let by vyhověla definici odloženého pří toku, zatímco obdobná dotace na budoucí nespécifikované období by vyhověla definici výnosu.

Dokončení kapitoly o prvcích

BC5.48 IPSASB usoudila, že je třeba zvážit omezenou podporu návrhům odložených toků ve Zveřejněném návrhu a potřeby uživatelů informací o tocích týkajících se konkrétních účetních období.

BC5.49 IPSASB proto zvažovala v odezvě na vstupy z řádného schvalovacího procesu a své chápání informačních potřeb uživatelů pět možností (níže A-E):

- A. definování odložených přítoků a odložených odtoků jako prvků způsobem více založeným na zásadách a nespécifikování účetních výkazů, v nichž by tyto prvky měly být vykazovány. Koncepční rámec jako takový by nepředurčoval prezentaci těchto prvků,
- B. odvození definic výnosu a nákladu z definic aktiva a závazku,
- C. rozšíření definic aktiva a závazku,
- D. přijetí skutečnosti, že určité ekonomické jevy, které nevyhovují definici žádného prvku, může být třeba uznat v účetních výkazech proto, aby byly naplněny cíle finančního výkaznictví, a
- E. vykazování přítoků a odtoků, které zajišťují využitelný potenciál nebo ekonomický prospěch, přičemž neovlivňují aktiva a závazky, jak jsou definovány Rámcem, a vykazování přítoků a odtoků, které neovlivňují výnosy a náklady.

BC5.50 IPSASB nepovažuje definování odložených přítoků a odložených odtoků za prvky v možnosti A ve světle námitek, které vznesli respondenti k návrhům ve Zveřejněném návrhu, za odůvodněné. IPSASB proto zamítla možnost A.

BC5.51 IPSASB posoudila dvě varianty u možnosti B. Při první variantě by odložené toky byly zahrnuty do přebytku/schodku, zatímco při druhé variantě by byly nejprve přímo zahrnuty do zbytkové částky a následně recyklovány do přebytku/schodku v období, kdy byla splněna časová podmínka.

BC5.52 IPSASB usoudila, že zahrnout odložené toky přímo do přebytku/schodku podle první varianty možnosti B nemusí poskytovat informace, které věrně vypovídají o udržitelné výkonnosti, a tudíž nesplňují cíle finančního výkaznictví. Druhá varianta možnosti B počítá s recyklováním a podle názoru některých členů IPSASB implicitně zavádí do Rámce pojem “ostatní úplný výsledek”. IPSASB měla silné výhrady k takovému vývoji. Z těchto důvodů IPSASB zamítla možnost B.

BC5.53 IPSASB poukázala na to, že možnost C by vyžadovala změny v definicích aktiva a závazku tak, že:

- definice aktiva by zahrnovala prostředky, které by účetní jednotka neovládala, a
- definice závazku by zahrnovala povinnosti, které nejsou současnými povinnostmi.

IPSASB uvážila, že takové změny by překroutily základní charakteristiku aktiva, že účetní jednotka ovládá práva na prostředky, a základní charakteristiku závazku, že účetní jednotka má současnou povinnost k odtoku prostředků. Z pohledu IPSASB by toto učinilo aktiva a závazky méně srozumitelnými. Přijetí této možnosti by rovněž znamenalo odklon od globálně chápaných definic aktiva a závazku. Z těchto důvodů IPSASB zamítla možnost C.

BC5.54 Možnost E byla hybridním přístupem, který zahrnuje složky ostatních čtyř možností. Umožnila by vykazování přítoků a odtoků, které zajišťují potenciál využitelnosti nebo ekonomický prospěch, ale neovlivnila by definice aktiva a závazku, a vykazování přítoků a odtoků, které neovlivňují výnosy a náklady, jak je definuje Rámec. Myšlenkou tohoto přístupu bylo uznat, že jsou nezbytné další koncepční úvahy o finanční výkonnosti.

BC5.55 Možnost D je širší než možnost E, protože není nutně omezena na odložené toky, ale mohla by pokrývat širší ekonomické jevy, například povinnosti, které nejsou současnými povinnostmi, protože přestože obsahují povinnosti plnit, není jisté, zda vyžadují odtok prostředků. Možnost D uznává, že mohou nastat okolnosti, za nichž šest prvků definovaných Koncepčním rámcem nemusí poskytovat v účetních výkazech veškeré informace, které jsou nutné, aby vyhověly uživatelským potřebám. Z pohledu IPSASB je transparentní přiznat, že mohou být uznávány další položky. Na rozdíl od možnosti A nezahrnuje možnost D definování dalších prvků a na rozdíl od možnosti C možnost D nezahrnuje úpravu všeobecně chápaných definic aktiva a závazku.

BC5.56 IPSASB došla k závěru, že možnost D představuje nejtransparentnější přístup. Pro označení těchto ekonomických jevů jsou Koncepčním rámcem použity termíny “další povinnosti” and “další prostředky”. Možnost D také zesiluje odpovědnost IPSASB, protože okolnosti, za nichž další povinnosti

a další prostředky budou uznávány, budou určovány na úrovni standardů a vysvětleny ve Zdůvodněních závěrů ke konkrétním standardům.

Účetní výkazy

BC5.57 Čistá finanční pozice je úhrn čistých aktiv účetní jednotky (aktiva minus závazky) a dalších prostředků a dalších povinností uznaných ve výkazu finanční situace k datu vykazání. Pokud jsou ve výkazu finanční situace uznány jiné prostředky a povinnosti než ty, které vyhovují definici prvků, částky vykazované jako čistá aktiva a čistá finanční pozice se budou lišit. Za těchto okolností bude interpretace čisté finanční pozice stanovena odkazem na povahu těchto dalších prostředků a dalších povinností uznaných v účetních výkazech podle příslušného standardu IPSAS.

BC5.58 IPSASB zvažovala, zda by měla v Koncepčním rámci používat oba termíny “čistá aktiva” a “čistá finanční pozice”. IPSASB uznává názor, že čistá aktiva jsou všeobecně chápáným termínem. IPSASB však zvážila, že používání obou termínů by mohlo být matoucí, a tak se rozhodla pro označení zbytkové částky účetní jednotky používat termín “čistá finanční pozice”.

Výnosy a náklady

Brutto nebo netto nárůst “čisté finanční pozice” v definici výnosu

BC5.59 IPSASB zvažovala, zda by definice výnosu měla specifikovat, že nárůst čisté finanční pozice je “brutto” nebo “netto”. IPSASB uznala, že v oblastech, jako je pozbytí pozemků, budov a zařízení, kde by takový přístup vyžadoval uznat za výnos celý výtěžek, nikoliv rozdíl mezi výtěžkem z pozbytí a účetní hodnotou, by brutto přístup nemusel být vhodný. Netto přístup by naopak mohl být za určitých okolností, například u prodeje zásob, podobně nevhodný. IPSASB došla k závěru, že otázka zda bude nárůst čisté finanční pozice představovaný výnosem prezentován brutto nebo netto, by měla být zodpovězena na úrovni standardů v závislosti na tom, které řešení lépe odpovídá cílům finančního výkaznictví.

Odlišení běžných činností od činností mimo běžný provoz

BC5.60 Někteří tvůrci standardů vytvářejí strukturu svých definic prvků tak, že například přítoky a odtoky vznikající z transakcí a událostí týkajících se činností v rámci běžné činnosti jsou odlišeny od přítoků a odtoků, které se vztahují k činnostem mimo běžný provoz. Příkladem takového přístupu je definování výnosů a nákladů, které se vztahují k “trvajícím hlavním nebo ústředním činnostem” a definování přínosů a újem jako prvků, které se týkají všech ostatních transakcí, událostí a okolností, které vedou k nárůstu nebo poklesu čistých aktiv.⁷

⁷ Viz například Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No. 6 *Elements of Financial Statements*.

BC5.61 IPSASB uznává, že odlišení transakcí a událostí týkajících se běžné činnosti od transakcí a událostí mimo běžný provoz může uživatelům účetních závěrek poskytovat užitečné informace. Proto by mohlo být užitečné přijmout termíny “přínosy a újmy”, aby vyjádřily přítoky a odtoky z transakcí a událostí mimo běžný provoz. IPSASB je však toho názoru, že koncepčně se přínosy a újmy neodlišují od jiných forem výnosů a nákladů, protože obojí obnáší čisté nárůsty nebo poklesy aktiv a/nebo závazků. IPSASB poukázala na to, že mnozí respondenti Konzultační studie a Zveřejněného návrhu sdílí tento názor. Proto se IPSASB rozhodla nedefinovat přínosy a újmy jako samostatné prvky.

Vlastnické účasti ve veřejném sektoru

BC5.62 Jak je podrobněji uvedeno v BC5.66-BC5.70, IPSASB zvažovala zda, a pokud ano, tak za jakých okolností existuje ve veřejném sektoru vlastnická účast, a zda by se transakce týkající se vlastnických účastí měly vyjmout z definic výnosů a nákladů. Protože jsou transakce s vlastníky v jejich roli vlastníků z podstaty odlišné od jiných přítoků a odtoků prostředků, IPSASB dospěla k závěru, že je nutné odlišit toky týkající se vlastníků od výnosů a nákladů. Proto jsou vklady vlastníků a rozdělení vlastníků definovány jako prvky a jsou vyňaty z definic výnosů a nákladů.

Přebytek nebo schodek za účetní období

BC5.63 Tato kapitola uvádí, že rozdílem mezi výnosy a náklady je přebytek nebo schodek účetní jednotky za dané období. IPSASB zvažovala, zda by měla poskytnout vysvětlující poučení týkající se interpretace přebytku nebo schodku. IPSASB diskutovala názor, že účetní jednotky veřejného sektoru mají provozní model a model financování. Podle tohoto názoru přebytek představuje ukazatel schopnosti účetní jednotky:

- snížit poptávku po prostředcích od jejich poskytovatelů,
- zvýšit buď objem a/nebo kvalitu služeb příjemcům,
- omezit dluh (tam, kde má účetní jednotka pravomoc navyšovat dluh), nebo
- kombinaci těchto činitelů.

BC5.64 Schodek je naopak ukazatelem:

- potřeby zvýšit poptávku po prostředcích od jejich poskytovatelů,
- snížení buď objemu a/nebo kvality služeb příjemcům,
- zvýšení dluhu (tam, kde má účetní jednotka pravomoci zvyšovat dluh), nebo
- kombinace těchto činitelů.

BC5.65 IPSASB uznává, že existuje potřeba větší srozumitelnosti významu přebytku nebo schodku ve veřejném sektoru, a proto by aspekty výše uvedeného přístupu mohly být dále rozvíjeny v budoucnosti. IPSASB však zvažila, že koncepce provozního modelu a modelu financování nebo podnikatelského modelu není ve veřejném sektoru dobře rozvinutá, a že vývoj provozního modelu a modelu financování, který by byl vhodný pro všechny účetní jednotky veřejného sektoru, je problematický. Proto se IPSASB rozhodla nezačlenit návod týkající se interpretace přebytku nebo schodku do Koncepčního rámce.

Vklady vlastníků a rozdělení vlastníků

BC5.66 IPSASB zvažovala, zda čistá finanční pozice je zbytkovou částkou, zbytkovou účastí nebo vlastnickou účastí. IPSASB uznává názor, že účast poskytovatelů prostředků a příjemců služeb na dlouhodobé hospodárnosti účetní jednotky, její schopnosti poskytovat služby v budoucnosti a na prostředcích, které mohou být k dispozici pro přeměrování, restrukturalizaci nebo alternativní uspořádání je podobná vlastnické účasti. IPSASB rovněž přijímá, že v některých jurisdikcích bývá k vystižení účasti třetích stran na čistých aktivech používán termín “zbytková účast” nebo “vlastnická účast”. Termín “zbytková účast” naznačuje, že příjemci služeb a poskytovatelé prostředků mají účast na způsobilosti účetní jednotky financovat se a zajistit zdroje pro budoucí fungování. Termín “vlastnická účast” je analogický vlastnické účasti v účetních jednotkách soukromého sektoru a někomu naznačuje, že občané vlastní prostředky účetní jednotky veřejného sektoru a vláda je odpovědná občanům za používání těchto prostředků. Někteří zastánci tohoto přístupu argumentují, že tento přístup zdůrazňuje demokratickou odpovědnost vlád.

BC5.67 IPSASB je toho názoru, že termín “zbytková účast” může také naznačovat, že příjemci služeb a poskytovatelé prostředků mají finanční účast na účetní jednotce veřejného sektoru. Podobně termín “vlastnická účast” může naznačovat, že občané mají právo na rozdělení z účetní jednotky veřejného sektoru a na rozdělení prostředků v případě likvidace účetní jednotky. IPSASB se tedy rozhodla, že termíny “zbytková účast” a “vlastnická účast” mohou být špatně pochopeny nebo nesprávně vykládány, a že čistá finanční pozice je zbytkovou částkou, která by neměla být definována.

BC5.68 IPSASB uznává, že část čistě finanční pozice může být za určitých okolností vlastnickou účastí. Takové případy mohou být doloženy tím, že účetní jednotka má formální strukturu vlastního jmění. Existují však případy, kdy je účetní jednotka zřízena bez formální struktury vlastního jmění, za účelem prodeje z provozních činností jako komerční podnik nebo jako soukromá nezisková účetní jednotka. Vlastnická účast může rovněž vzniknout z restrukturalizace vládních institucí nebo účetních jednotek veřejného sektoru, jako je vytvoření nového ministerstva. IPSASB tedy zvažovala, zda

by měly být definovány jako prvek vlastnické účasti. IPSASB uznává názor, že identifikace prostředků (nebo nároků na budoucí prostředky) připadající na vlastníky poskytuje informace, které jsou užitečné pro účely skládání účtů a rozhodování. IPSASB dospěla k závěru, že takové účasti mohou být uznány jako podmnožina čisté finanční pozice. IPSASB však také dospěla k názoru, že je důležité oddělit přítoky prostředků od vlastníků a odtoky prostředků vlastníků v jejich roli vlastníků, od výnosů, nákladů, dalších prostředků a dalších povinností. Proto jsou vklady vlastníků a rozdělení vlastníků definovány jako prvky. Podrobné návody, které napomohou vyhodnocení, zda určité přítoky a odtoky prostředků vyhovují definicím vkladů vlastníků a rozdělení vlastníků, budou vypracovávána na úrovni příslušných standardů.

KAPITOLA 6: UZNÁVÁNÍ V ÚČETNÍCH VÝKAZECH

OBSAH

	Odstavec
Kritéria uznávání a jejich vztah ke zveřejňování	6.1–6.4
Definice prvku	6.5–6.6
Nejistota při oceňování	6.7–6.8
Zveřejnění a uznávání	6.9
Oduznávání	6.10
Zdůvodnění závěrů	

Kritéria uznávání a jejich vztah ke zveřejňování

- 6.1 Tato kapitola popisuje kritéria, která musí být splněna, aby byl prvek uznán v účetních výkazech. Uznávání je procesem začlenění a zahrnutí položky, která splňuje definici prvku a může být oceněna způsobem, který dosahuje kvalitativních charakteristik a bere v úvahu omezení informací zahrnutých do GPFR, do částek zobrazovaných v příslušném účetním výkazu.
- 6.2 Kritéria uznání jsou:
- položka naplňuje definici prvku, a
 - může být oceněna způsobem, který dosahuje kvalitativních charakteristik a bere v úvahu omezení informací obsažených v GPFR.
- 6.3 V účetních výkazech jsou uznány všechny položky, které splňují kritéria pro uznání. Za určitých okolností může standard IPSAS rovněž stanovit, že k dosažení cílů finančního výkaznictví mají být v účetních výkazech zachyceny prostředky nebo povinnosti, které nespĺňují definici prvku, a to za předpokladu, že mohou být oceněny způsobem, který splňuje kvalitativní charakteristiky a omezení. Další prostředky a další povinnosti jsou diskutovány v Kapitole 5 *Prvky účetních výkazů*.
- 6.4 Uznávání zahrnuje posouzení nejistoty spojené s existencí a oceněním prvku. Podmínky, které vedou k nejistotě, zda vůbec existují, se mohou měnit. Z tohoto důvodu je důležité, aby byla nejistota posuzována ke každému datu vykazání.

Definice prvku

- 6.5 Aby mohla být položka uznána jako prvek, musí naplnit definici jednoho z prvků uvedených v kapitole 5. Nejistota ohledně existence prvku je řešena s ohledem na dostupné důkazy, aby bylo možné učinit neutrální úsudek o tom, zda položka splňuje všechny nezbytné charakteristiky definice tohoto prvku, a to vzhledem ke všem dostupným skutečnostem a okolnostem k datu vykazání.
- 6.6 Pokud je dovozeno, že prvek existuje, bere se při ocenění tohoto prvku v úvahu nejistota ohledně výše jeho využitelného potenciálu a jeho schopnosti vytvářet ekonomický prospěch (viz odstavce 6.7 a 6.8). Sestavovatelé při rozhodování o tom, zda prvek existuje a je uznán, a zda tento prvek i nadále splňuje podmínky jeho uznání (viz odstavec 6.9) nebo zda došlo ke změně stávajícího prvku, posoudí a zhodnotí veškeré dostupné důkazy.

Nejistota při oceňování

- 6.7 Aby bylo možné uznat v účetních výkazech položku, je nutné k ní přiřadit její peněžní hodnotu. To s sebou nese otázku výběru vhodné oceňovací základny a určení, zda ocenění této položky naplňuje kvalitativní charakteristiky, s přihlédnutím k omezením informací v GPFR, včetně toho, zda je ocenění dostatečně relevantní a věrně zobrazuje položku, která má být v účetních výkazech zachycena. Volba vhodné oceňovací základny je rozvedena v *Kapitole 7 Oceňování aktiv a závazků v účetních výkazech*.
- 6.8 V účetních výkazech může existovat nejistota ohledně ocenění mnoha částek v nich uvedených. Neodmyslitelnou součástí aktuální báze účetnictví je využívání odhadů. Rozhodnutí o relevanci a věrnosti zobrazení ocenění zahrnuje úvahu nad technikami, jako je použití škálování výstupů a bodových odhadů, a to, zda jsou dostupné další důkazy o ekonomických okolnostech, které existovaly k datu vykázaní. Zveřejnění může poskytnout užitečné informace o použitých technikách odhadu. Mohou však nastat ojedinělé případy, kdy je úroveň nejistoty bodového odhadu tak velká, že relevance a věrnost zobrazení takového ocenění jsou sporné, i když jsou zveřejněny informace, které techniky odhadu vysvětlují. Za těchto okolností není položka uznána.

Zveřejnění a uznání

- 6.9 Opomenutí uznat položku, která splňuje definici prvku a kritéria pro uznání, není možné napravit zveřejněním účetních pravidel, komentáře nebo dalších vysvětlujících informací. Zveřejnění může nicméně poskytnout informace o položkách, které splňují mnohé, ale ne všechny charakteristiky definice prvku. Zveřejnění může také poskytnout informace o položkách, které splňují definici prvku, ale nelze je ocenit způsobem, který dostatečně naplňuje kvalitativní charakteristiky naplňující cíle účetního výkaznictví. Zveřejnění je vhodné, když je znalost položky považována za relevantní pro posouzení čisté finanční pozice účetní jednotky, a tudíž naplňuje cíle finančního výkaznictví.

Oduznávání

- 6.10 Odduznávání je proces posouzení, zda došlo od předchozího data vykázaní ke změnám, které vyžadují vyjmutí prvku, který byl dříve v účetních výkazech uznán, a odstranění této položky, pokud k takovým změnám došlo. Při posuzování nejistoty týkající se existence prvku se pro odduznávání používají stejná kritéria jako při jejím prvotním uznání.

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí Konceptní rámec, ale nejsou jeho součástí.

Kritéria uznání a jejich vztah ke zveřejňování

- BC6.1 Rada IPSASB zvažila, zda by kritéria pro uznání měla být začleněna do definic prvků. IPSASB bere na vědomí názor, že zahrnutí kritérií uznání jako součást definic prvků umožňuje sestavovatelům zvážit všechny faktory, které je třeba vzít v úvahu při posuzování, zda je určitá informace uznána jako prvek v účetních výkazech. IPSASB je nicméně toho názoru, že i když existuje překrytí faktorů, které je třeba zohlednit při určení, zda položka splňuje definici prvku a zda tento prvek splňuje podmínky pro uznání, mělo by být uznání považováno za důležitou fázi procesu účetního výkaznictví. To proto, že uznání se neomezuje pouze na určení toho, zda je splněna definice prvku. IPSASB také poznamenala, že málo respondentů Konzultační studie a Zveřejněného návrhu podporuje začlenění kritérií pro uznávání do definic prvků. Po zvážení všech vstupů z řádného schvalovacího procesu dospěla IPSASB k závěru, že definice prvků by neměly zahrnovat kritéria pro uznání.
- BC6.2 Při určování, zda by měl být prvek uznán, existují dva typy nejistoty, které je třeba zvážit. První z nich je nejistota, zda byla splněna definice prvku. Druhým je nejistota ocenění, tedy to, zda může být prvek oceněn způsobem, který naplňuje kvalitativní charakteristiky. Nejistota ocenění je zvažována, pokud se zjistí, že definice prvku byla splněna. Zatímco na uznávání je nahlíženo jako na samostatnou fázi procesu účetnictví, záležitosti vztahující se k posouzení nejistoty ohledně existence prvku jsou zvažovány ve chvíli, kdy se rozhoduje, zda položka splňuje definici prvku.

Splnění definice prvku

- BC6.3 IPSASB zvažovala, zda při řešení nejistoty ohledně existence prvků měla být přijata standardizovaná prahová kritéria pravděpodobnosti nebo zda by měly být ke zformování neutrálního úsudku o tom, zda prvek existuje, použity všechny dostupné důkazy.
- BC6.4 Standardizované důkazní prahy odfiltrují položky, u nichž je nízká pravděpodobnost, že povedou k přítoku či odtoku využitelného potenciálu nebo schopnosti vytvářet ekonomický prospěch. Tyto položky mohou mít vysokou peněžní hodnotu, a to i přesto, že pravděpodobnost existence může být nízká. Někteří se domnívají, že takové položky je vhodnější zveřejňovat, nikoliv uznávat. Kritéria prahových hodnot jsou také opodstatněná kvůli nákladům, protože teprve poté, co si sestavovatel vytvořil prvotní úsudek o tom, zda byla splněna tato prahová kritéria, zváží, jakým způsobem by měl být prvek oceněn.

- BC6.5 IPSASB dospěla k názoru, že přijetí prahových hodnot pro účely uznávání vede k riziku opomenutí informací, které jsou relevantní a věrně zobrazují skutečnosti, protože podobné informační položky mohou být zpracovány různým způsobem, závislým na relativně malém rozdílu pravděpodobnosti plynutí prospěchu. IPSASB uznává, že tato rizika mohou existovat i pro přístupy, které neurčují prahové hodnoty pro uznávání. Důvodem je, že sestavovatelé budou sami posuzovat okolnosti nebo „práh“, jehož překročení vyžaduje uznání, a toto posouzení mohou měnit pro různé položky a v čase. IPSASB nicméně po zvážení pro a proti dospěla k závěru, že přístup, který je založen na posouzení všech dostupných důkazů při rozhodování, zda nějaký prvek existuje, a při oceňování bere v úvahu nejistoty ohledně plynutí využitelného potenciálu nebo schopnosti vytvářet ekonomický prospěch, je vhodnější reakcí na nejistoty, kterým sestavovatelé účetních závěrek čelí. Je pravděpodobnější, že tento přístup povede k uznávání informací, které splňují kvalitativní charakteristiky lépe než vytvoření arbitrární prahové hodnoty, která musí být dodržena. Pokyny pro nakládání s okolnostmi, za nichž existuje značná nejistota ohledně toho, zda nějaký prvek za určitých okolností existuje a zda tedy splňuje kritéria pro uznání, mohou být poskytnuty na úrovni standardů.
- BC6.6 IPSASB zkoumala, zda je nejistota ohledně existence prvku specifická pro určité vlastnosti aktiv a závazků; u aktiv zejména, zda účetní jednotka ovládá právo na nějaký prostředek, a u závazků, zda má jednotka malou nebo nemá reálnou alternativu zabránit odtoku využitelného potenciálu nebo ekonomického prospěchu. Základem pro tento názor je, že jde o základní charakteristiky aktiv a závazků, u nichž může pravděpodobně nastat nejistota.
- BC6.7 IPSASB je toho názoru, že nejistota se týká více než jen těchto charakteristik. Nejistota může nastat ohledně existence současné povinnosti nebo minulé události na straně závazků, a ohledně toho, zda prostředek, který vytváří budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, v současné době existuje, a nejedná se tedy jen o budoucí prostředek nebo budoucí právo na prostředek. Jak je uvedeno v odstavci BC6.2, tyto záležitosti budou rovněž zvažovány při určování, zda položka splňuje definici prvku.

Oduznávání

- BC6.8 IPSASB zvažovala, zda by stejná kritéria měla být použita pro prvotní uznání i pro oduznávání. Řada respondentů Konzultační studie a Zveřejněného návrhu podpořila použití stejných kritérií pro oduznávání, jako pro prvotní uznání. IPSASB dospěla k závěru, že přijetí různých kritérií pro uznávání by bylo v rozporu s kvalitativní charakteristikou konsistence, neboť by vedlo k uznávání položek, jejichž existence by byla podložena různými důkazními standardy. Proto by měla být použita stejná kritéria pro prvotní uznání i oduznávání.

KAPITOLA 7: OCEŇOVÁNÍ AKTIV A ZÁVAZKŮ V ÚČETNÍCH VÝKAZECH

OBSAH

	Odstavec
Úvod	7.1
Cíl oceňování	7.2–7.12
Oceňovací základny a jejich výběr	7.5–7.7
Vstupní a výstupní hodnoty	7.8–7.9
Zjistitelné a nezjistitelné ocenění.....	7.10
Ocenění pro účetní jednotku specifická a nespecifická	7.11
Úroveň agregace nebo dezagregace pro ocenění	7.12
Oceňovací základny pro aktiva	7.13–7.68
Historické náklady	7.13–7.21
Ocenění současnou hodnotou	7.22–7.23
Tržní hodnota.....	7.24–7.36
Reprodukční náklady potenciálu	7.37–7.48
Čistá prodejní cena	7.49–7.57
Hodnota z užívání	7.58–7.68
Oceňovací základny pro závazky.....	7.69–7.91
Historické náklady	7.70–7.73
Náklady na splnění závazku	7.74–7.79
Tržní hodnota.....	7.80–7.81
Náklady na zproštění od závazku	7.82–7.86
Cena převzetí	7.87–7.91
Zdůvodnění závěrů	

Úvod

- 7.1 Tato kapitola uvádí oceňovací koncepcce, které usměrňují IPSASB při výběru oceňovacích základů pro standardy IPSAS a sestavovatele účetních závěrek při výběru oceňovacích základů pro aktiva a závazky, pro něž neexistují požadavky ve standardech IPSAS.

Cíl oceňování

- 7.2 Cílem oceňování je:

Vybrat takové oceňovací základny, které co možná nejméně vyjadřují náklady na služby, provozní a finanční kapacitu účetní jednotky způsobem, který je užitečný pro účely skládání účtů účetní jednotkou a pro účely rozhodování.

- 7.3 Výběr oceňovacích základů pro aktiva a závazky přispívá k dosahování cílů finančního výkaznictví ve veřejném sektoru tím, že poskytuje informace, které umožňují uživatelům stanovit:
- náklady na služby poskytnuté za účetní období za historických nebo současných podmínek,
 - provozní kapacitu – kapacitu účetní jednotky při zajišťování poskytování služeb v budoucích obdobích pomocí hmotných a jiných prostředků, a
 - finanční kapacitu – kapacitu účetní jednotky financovat své činnosti.
- 7.4 Výběr oceňovacích základů rovněž zahrnuje zhodnocení míry, jíž poskytované informace dosahují kvalitativních charakteristik s přihlédnutím k omezením informací ve finančních výkazech.

Oceňovací základny a jejich výběr

- 7.5 Není možné stanovit jedinou oceňovací základnu, která by co nejlépe splnila cíle oceňování na úrovni Konceptčního rámce. Proto Konceptční rámec nenavrhuje jedinou oceňovací základnu (nebo kombinaci základů) pro všechny transakce, události a podmínky. Poskytuje vodítko k výběru oceňovacích základů pro aktiva a závazky, aby byl splněn cíl oceňování.
- 7.6 Následující oceňovací základny pro aktiva jsou uvedeny a diskutovány z hlediska poskytovaných informací o nákladech na služby dodané účetní jednotkou, o provozní kapacitě účetní jednotky a o její finanční kapacitě, a s ohledem na míru, jíž tyto základny poskytují informace splňující kvalitativní charakteristiky:
- historické náklady,
 - tržní hodnota,
 - reprodukční náklady potenciálu,
 - čistá prodejní cena a
 - hodnota z užívání.

Tabulka 1 shrnuje tyto oceňovací základny z hledisek, zda (a) stanovují vstupní nebo výstupní hodnoty, (b) jsou zjistitelné na trhu, a (c) jsou nebo nejsou specifické pro účetní jednotku.⁸

Tabulka 1: Shrnutí oceňovacích základen pro aktiva

Oceňovací základna	Vstup nebo výstup	Pozorovatelná nebo nepozorovatelná na trhu	Specifická nebo nespecifická pro účetní jednotku
Historické náklady	Vstup	Obyčejně pozorovatelná	Specifická
Tržní hodnota na otevřeném, aktivním a řádném trhu	Vstup a výstup	Pozorovatelná	Nespecifická
Tržní hodnota na neaktivním trhu	Výstup	Závisí na oceňovací technice	Závisí na oceňovací technice
Reprodukční náklady potenciálu	Vstup	Pozorovatelná	Specifická
Čistá prodejní cena	Výstup	Pozorovatelná	Specifická
Hodnota z užívání	Výstup ⁹	Nepozorovatelná	Specifická

7.7 Následující oceňovací základny pro závazky jsou stanoveny a diskutovány z hlediska (a) poskytovaných informací o nákladech na služby dodané účetní jednotkou, o provozní kapacitě a o finanční kapacitě účetní jednotky a (b) s ohledem na míru, jíž tyto základny poskytují informace splňující kvalitativní charakteristiky:

- historické náklady,
- náklady na splnění závazku,
- tržní hodnota,
- náklady na zproštění od závazku a
- cena převzetí.

⁸ V některých případech musel být proveden úsudek při klasifikaci konkrétních oceňovacích základen jako zjistitelných nebo nezjistitelných na trhu a/nebo na specifické a nespecifické pro účetní jednotku.

⁹ Jak je zdůrazněno v odstavci 7.66, pro nepeněžitovná aktiva může výpočet hodnoty z užívání vyžadovat použití reprodukčních nákladů potenciálu jako náhradní způsob.

Tabulka 2 shrnuje tyto oceňovací základny z hledisek, zda (a) stanovují vstupní nebo výstupní hodnoty, (b) jsou zjištěitelné na trhu, a (c) jsou nebo nejsou specifické pro účetní jednotku.

Tabulka 2: Shrnutí oceňovacích základen pro závazky

Oceňovací základna	Vstup nebo výstup	Pozorovatelná nebo nepozorovatelná na trhu	Specifická nebo nespecifická pro účetní jednotku
Historické náklady	Vstup	Obyčejně pozorovatelná	Specifická
Náklady na splnění závazku	Výstup	Nepozorovatelná	Specifická
Tržní hodnota na otevřeném, aktivním a řádném trhu	Vstup a výstup	Pozorovatelná	Nespecifická
Tržní hodnota na neaktivním trhu	Výstup	Závisí na oceňovací technice	Závisí na oceňovací technice
Náklady na zproštění od závazku	Výstup	Pozorovatelná	Specifická
Cena převzetí	Vstup	Pozorovatelná	Specifická

Vstupní a výstupní hodnoty

7.8 Oceňovací základny mohou stanovovat buď vstupní, nebo výstupní hodnoty. U aktiv vyjadřují vstupní hodnoty pořizovací náklady koupě. Historické náklady a reprodukční náklady potenciálu jsou vstupní hodnoty. Výstupní hodnoty vyjadřují ekonomický prospěch z prodeje. Výstupní hodnota také vyjadřuje částku, která bude získána z používání aktiva. V diversifikované ekonomice se vstupní a výstupní ceny liší, protože účetní jednotky obvykle:

- nabývají aktiva šitá na míru konkrétním provozním požadavkům účetní jednotky, za něž by se jiní účastníci trhu zdráhali platit obdobnou cenu, a
- nesou při nabytí transakční náklady.

7.9 Oceňovací základny pro závazky mohou být rovněž klasifikovány podle toho, zda jsou vstupními nebo výstupními hodnotami. Vstupní hodnoty se váží k transakcím, při nichž je přijata povinnost nebo částka, kterou by účetní

jednotka akceptovala při převzetí závazku. Výstupní hodnoty vyjadřují částku požadovanou ke splnění povinnosti nebo částku, za níž se účetní jednotka povinnosti zbaví.

Pozorovatelná a nepozorovatelná ocenění

7.10 Určitá ocenění mohou být klasifikována podle toho, zda jsou pozorovatelná na otevřeném, aktivním a řádném trhu.¹⁰ Ocenění, která jsou pozorovatelná na trhu, budou pravděpodobně snáze pochopitelná a lépe ověřitelná než ocenění, která nejsou pozorovatelná. Mohou rovněž věrněji zobrazovat jevy, které oceňují.

Ocenění pro účetní jednotku specifická a nespecifická

7.11 Ocenění mohou být také klasifikována podle toho, zda jsou “specifická pro účetní jednotku” nebo “nespecifická pro účetní jednotku”. Oceňovací základny, které jsou pro účetní jednotku specifické, odrážejí ekonomická a aktuální politická omezení, která ovlivňují možné použití aktiva a vyrovnání závazku účetní jednotkou. Ocenění specifická pro účetní jednotku mohou vyjadřovat ekonomické příležitosti, které nejsou k dispozici ostatním jednotkám, a rizika, která nenesou jiné jednotky. Nespecifická ocenění odrážejí všeobecné tržní příležitosti a rizika. Rozhodnutí o tom, zda použít pro účetní jednotku specifické nebo nespecifické ocenění, je přijato s odkazem na cíle ocenění a kvalitativní charakteristiky.

Úroveň agregace nebo dezagregace pro účely oceňování

7.12 Aby byla aktiva a závazky předkládána ve výkazu finanční situace způsobem, který poskytuje informace, které co možná nejlépe naplňují cíl oceňování a dosahují kvalitativních charakteristik, může být nutné je pro účely ocenění agregovat nebo dezagregovat. Při posouzení toho, zda je taková agregace nebo dezagregace vhodná, je třeba porovnat náklady s přínosy.

Oceňovací základny pro aktiva

Historické náklady

7.13 Historickými náklady aktiv jsou:

protihodnota poskytnutá za nabytí nebo vytvoření aktiva, kterou jsou peníze nebo peněžní ekvivalenty, nebo hodnota jiné poskytnuté protihodnoty k datu nákupu nebo vytvoření.

¹⁰ Termín “otevřený, aktivní a řádný trh” formuloval Dr. J. Alex Milburn. Viz například publikaci *Toward a Measurement Framework for Profit-oriented Entities*, vydanou Canadian Institute of Chartered Accountants v roce 2012.

- 7.14 Historické náklady představují vstupní, pro účetní jednotku specifickou hodnotou.¹¹ Modelem historických nákladů jsou aktiva původně vykazována ve výši pořizovacích nákladů vynaložených na jejich nabytí. Po prvotním uznání mohou být pořizovací náklady některých aktiv následně přiřazeny jednotlivým účetním obdobím jako náklady v podobě odpisu nebo amortizace, protože využitelný potenciál nebo schopnost vytvářet ekonomický prospěch vztahující se k těmto aktivům jsou spotřebovávány po dobu jejich použitelnosti. Po prvotním uznání není ocenění aktiva následně měněno kvůli změnám cen nebo růstu hodnoty aktiva.
- 7.15 Podle modelu historických nákladů může být hodnota aktiva snížena uznáním jejího znehodnocení. Znehodnocení je rozsah, jímž je využitelný potenciál nebo schopnost vytvářet ekonomický prospěch poskytovaný aktivem snížen kvůli změnám ekonomických nebo jiných podmínek, na rozdíl od jeho spotřeby. To vyžaduje posouzení zpětné ziskatelosti. Hodnota aktiva může být naopak zvýšena, aby odrážela pořizovací náklady jeho rozšíření nebo technického zhodnocení (s výjimkou cenových nárůstů zhodnocených aktiv) nebo jiné události, jako je nabíhání úroku u finančního aktiva.

Náklady na služby

- 7.16 Při použití historických nákladů odrážejí náklady na služby výši prostředků vynaložených na nabytí nebo vytvoření aktiv spotřebovávaných při poskytování služeb. Historické náklady obvykle zajišťují přímou spojitost s transakcemi účetní jednotkou skutečně realizovanými. Protože použité pořizovací náklady jsou ty, které byly převedeny z dřívějších účetních období, aniž by došlo k úpravám o změny cen, neodrážejí tyto historické náklady pořizovací náklady aktiv k okamžiku, kdy jsou tato aktiva spotřebována. Protože pořizovací náklady na služby jsou vykazovány za použití minulých cen, informace na základě historických nákladů neusnadní odhad budoucích nákladů na poskytované služby, pokud jsou kumulativní změny cen od data nabytí významné. Jsou-li na základě historických nákladů sestavovány rozpočty, informace o historických nákladech ukazují rozsah, v němž byl rozpočet čerpán.

Provozní kapacita

- 7.17 Bylo-li aktivum nabyto při směnné transakci, poskytují historické náklady informace o prostředcích použitelných k poskytování služeb v budoucích obdobích na základě pořizovacích nákladů jeho nabytí. V okamžiku, kdy je aktivum zakoupeno nebo vytvořeno, lze předpokládat, že hodnota jeho využitelného potenciálu je pro účetní jednotku přinejmenším tak velká, jako

¹¹ Termín “historické náklady” může být rovněž zmiňován jako “model pořizovacích nákladů” nebo obecně jako “nákladové ocenění”.

pořizovací náklady jeho koupě.¹² Pokud je uznáno odpisování nebo amortizace, pak vyjadřuje rozsah spotřeby využitelného potenciálu aktiva. Informace o historických nákladech ukazují, že prostředky použitelné pro budoucí služby jsou nejméně tak velké, jako je částka, ve které jsou vykázány. Nárůsty hodnoty aktiva nejsou podle modelu historických nákladů zohledněny. Pokud bylo aktivum nabyto při nesměnné transakci, cena transakce neposkytuje informace o provozní kapacitě.

Finanční kapacita

7.18 Částka, v níž je aktivum vykázáno v účetních výkazech, napomáhá při posuzování finanční kapacity. Historické náklady mohou poskytovat informace o hodnotě aktiv, která může být použita jako účinné zajištění výpůjček. Posouzení finanční kapacity rovněž vyžaduje informace o hodnotě, kterou by bylo možné obdržet při prodeji aktiva a opětovně investovat do aktiv sloužících k poskytování jiných služeb. Historické náklady tuto informaci neposkytují, pokud se významně liší od současných výstupních hodnot.

Uplatnění kvalitativních charakteristik

7.19 Odstavce 7.16–7.18 vysvětlují oblasti, kde historické náklady poskytují relevantní informace z hlediska jejich potvrzovací nebo prediktivní hodnoty. Použití historických nákladů je často přímočaré, protože informace o transakci jsou obvykle pohotově k dispozici. V důsledku toho jsou částky odvozené z modelu historických nákladů obvykle věrohodné v tom smyslu, že představují to, co hlásají, že představují, tj. že náklady pořízení nebo vytvoření aktiva se zakládají na skutečných transakcích. Odhady odpisů a znehodnocení použité v modelu historických nákladů, zejména u nepenězotvorných aktiv, mohou ovlivňovat takto pojatou věrohodnost. Protože použití historických nákladů obvykle vyjadřuje spotřebované prostředky odkazem na skutečné transakce, ocenění historickými náklady jsou ověřitelná, srozumitelná a mohou být včas nachystána.

7.20 Informace o historických nákladech jsou srovnatelné do té míry, v níž mají aktiva stejná nebo podobná data nabytí. Protože historické náklady neodrážejí dopad změn cen, není možné srovnávat částky aktiv, která byla nabyta v odlišných okamžicích, pokud se ceny významně lišily.

7.21 Za určitých okolností si použití historických nákladů vynucuje použití přiřazování, například když:

- je několik aktiv nabyto při jediné transakci,
- jsou aktiva vyrobena samotnou účetní jednotkou a režijní a jiné náklady musí být aktivu přiřazeny a

¹² Pokud nejde o takový případ, pak se původní ocenění historickými náklady sníží částkou znehodnocení.

- je nezbytné použít předpoklad toku aktiv, jako je např. first-in-first-out, v případě držení mnoha podobných aktiv. V míře, v níž jsou taková přiřazení arbitrární, snižují rozsah, jímž výsledné ocenění naplňuje kvalitativní charakteristiky.

Ocenění současnou hodnotou

- 7.22 Ocenění současnou hodnotou odráží ekonomické prostředí panující k datu vykazování.
- 7.23 Pro aktiva existují čtyři oceňovací základny současných hodnot:
- tržní hodnota,
 - reprodukční náklady potenciálu,
 - čistá prodejní cena a
 - hodnota z užívání.

Tržní hodnota

- 7.24 Tržní hodnotou pro aktiva je:

částka, za niž může být aktivum směřeno mezi dobře informovanými, ochotnými stranami za běžných tržních podmínek.

- 7.25 K datu nabytí se budou tržní hodnota a historické náklady shodovat, pokud je odhlédnuto od transakčních nákladů a pokud je transakce směnnou transakcí. Míra, jíž tržní hodnota naplňuje cíle finančního výkaznictví a informační potřeby uživatelů částečně závisí na kvalitě tržních důkazů. Tržní důkazy naopak závisí na vlastnostech trhu, na němž je aktivum obchodováno. Tržní hodnota je zvláště vhodná tam, kde je usuzováno, že rozdíl mezi vstupními a výstupními hodnotami nebude pravděpodobně významný, nebo tam, kde je aktivum drženo za účelem jeho prodeje.
- 7.26 Tržní hodnoty v podstatě poskytují užitečné informace, protože řádně odrážejí hodnotu aktiva pro účetní jednotku. Na otevřeném, aktivním a řádném trhu (viz odstavec 7.28) aktivum nemůže stát méně, než je tržní hodnota, protože účetní jednotka může obdržet tuto částku prodejem tohoto aktiva, a nemůže stát ani více než je tržní hodnota, protože účetní jednotka může koupit téhož aktiva získat stejný využitelný potenciál nebo schopnost vytvářet ekonomický prospěch.
- 7.27 Užitečnost tržních hodnot je spornější, pokud neplatí předpoklad, že trh je otevřený, aktivní a řádný. Za těchto okolností nelze předpokládat, že aktivum může být prodáno za stejnou cenu, jako je cena, za niž by mohlo být nabyto, a je nutné určit, zda je pro ocenění užitečnější výstupní nebo vstupní cena. Výstupní tržní hodnoty jsou užitečné pro aktiva, která jsou držena k obchodování, jako jsou určité finanční nástroje, ale nemusí být užitečné pro specializovaná provozní aktiva. Krom toho, zatímco nákup aktiva poskytuje

důkaz, že hodnota daného aktiva je pro účetní jednotku minimálně tak vysoká, jako jeho kupní cena, provozní faktory mohou znamenat, že hodnota pro účetní jednotku může být i vyšší. Tržní hodnoty tudíž nemusí vyjadřovat hodnotu aktiva pro účetní jednotku představovanou jeho provozní kapacitou.

Tržní hodnoty na otevřených, aktivních a řádných trzích

7.28 Otevřené, aktivní a řádné trhy mají následující vlastnosti:

- neexistují překážky, které by bránily účetní jednotce obchodovat na trhu,
- jsou aktivní, a tudíž existuje dostatečná četnost a objem transakcí poskytující informace o ceně, a
- jsou řádné, s mnoha velice dobře informovanými kupujícími a prodávajícími jednajícími bez nátlaku, takže při stanovení aktuálních cen existuje ujištění o “férovosti” včetně toho, že ceny nereprezentují prodeje pod tlakem.

Řádný trh je trh, který funguje spolehlivě, bezpečně, přesně a efektivně. Takové trhy obchodují s aktivy, která jsou identická, a tudíž vzájemně zaměnitelná, jako jsou komodity, měny a cenné papíry, přičemž ceny jsou veřejně k dispozici. V praxi málo trhů, pokud nějaké, plně projevují všechny tyto vlastnosti, ale některé se mohou přiblížit řádnému trhu, jak byl popsán.

Tržní hodnoty, u nichž nelze předpokládat, že trhy jsou otevřené, aktivní a řádné

7.29 Trhy pro aktiva, která jsou jedinečná a zřídka obchodovaná nejsou otevřené, aktivní a řádné: každý nákup a prodej je sjednáván individuálně a může existovat velké rozpětí cen, za něž by mohla být transakce dohodnuta. Proto budou mít účastníci s nákupem nebo prodejem aktiva spojené významné náklady. Za těchto okolností je nutné použít technik odhadu pro odhad ceny, za níž by došlo k řádné transakci prodeje aktiva mezi tržními účastníky k datu ocenění za aktuálních tržních podmínek.

Náklady na služby

7.30 Výnosy ze služeb vykazované v účetních výkazech se oceňují na základě cen aktuálních v daném účetním období. Pokud jsou aktiva používaná k poskytování služeb oceňována tržní hodnotou, přiřazení nákladů na aktiva vyjadřující jejich spotřebu během aktuálního účetního období, se zakládá na aktuálních tržních hodnotách aktiva.

7.31 Použití tržních hodnot umožňuje stanovit rentabilitu aktiv. Účetní jednotky veřejného sektoru však obvykle neprovádějí činnosti s prvotním cílem vytvářet zisky a služby jsou často poskytovány při nesměnných transakcích nebo za dotačních podmínek. V důsledku toho může být omezen význam vykázané rentability odvozené z výstupních tržních cen.

- 7.32 Jak je naznačeno výše, výnosy z poskytování služeb vykázané v účetních výkazech jsou oceňovány na základě cen aktuálních v daném účetním období. Přebytek nebo schodek za období tedy obsahuje cenové pohyby, které nastaly v období, během kterého byly aktiva a závazky drženy, a není vykazován žádný zisk nebo ztráta z prodeje. Když je aktivum obchodováno na otevřeném, aktivním a řádném trhu, existence tohoto trhu poskytuje ujištění, že by účetní jednotka měla být schopna k datu vykázání realizovat tržní hodnotu (a nic více). Není tedy nezbytné odkládat uznávání změn hodnoty, dokud není realizován přebytek prodejem. Pokud však aktiva používaná k poskytování služeb nejsou obchodována na otevřených, aktivních a řádných trzích nebo na trzích, které se takovým trhům přibližují, je význam výnosů a nákladů vztahujících se ke změnám tržní hodnoty spornější.

Provozní kapacita

- 7.33 Informace o tržní hodnotě aktiv držených za účelem poskytování služeb v budoucích obdobích jsou užitečné, pokud vyjadřují hodnotu, kterou je účetní jednotka schopna z aktiv získat poskytováním a dodáváním služeb. Pokud je však výstupní tržní hodnota podstatně nižší než historické náklady, tržní hodnota bude pravděpodobně méně relevantní než historické náklady při poskytování informací o provozní kapacitě. Taková tržní hodnota je také pravděpodobně méně relevantní než aktuální ocenění založené na vstupní hodnotě.

Finanční kapacita

- 7.34 Posouzení finanční kapacity vyžaduje informace o částce, která by byla obdržena prodejem aktiva. Tuto informaci tržní hodnota poskytuje.

Uplatnění kvalitativních charakteristik

- 7.35 Hodnoty stanovené na otevřených, aktivních a řádných trzích mohou být pohodově použité pro účely účetního výkaznictví. Informace budou vyhovovat kvalitativním charakteristikám, tzn. budou relevantní, věrně zobrazené, srozumitelné, srovnatelné a ověřitelné. Za takových tržních podmínek lze předpokládat, že vstupní a výstupní hodnoty budou stejné nebo velice podobné. Protože mohou být rychle k dispozici, je pravděpodobné, že takové informace budou včasné.
- 7.36 Míra, jíž tržní hodnoty vyhovují kvalitativním charakteristikám, se bude snižovat se snižováním kvality tržních důkazů a se stanovením těchto hodnot závisejících na technikách odhadů. Jak bylo uvedeno výše, výstupní tržní hodnoty jsou pravděpodobně relevantní jedině pro posouzení finanční kapacity a nikoli pro posouzení nákladů na služby a provozní kapacitu.

Reprodukční náklady potenciálu

7.37 Reprodukčními (replacement) náklady potenciálu¹³ jsou:

nejnižší náklady požadované po účetní jednotce na náhradu využitelného potenciálu aktiva (včetně částky, kterou účetní jednotka obdrží z jeho pozbytí ke konci jeho použitelnosti) k datu vykazání.

7.38 Reprodukční náklady potenciálu se od tržní hodnoty odlišují, protože:

- v kontextu veřejného sektoru jen vstupní hodnota výslovně odráží náklady na náhradu využitelného potenciálu aktiva,
- zahrnují všechny náklady, které by nutně vznikly při náhradě využitelného potenciálu aktiva, a
- jsou specifické pro účetní jednotku, a tudíž vyjadřují ekonomickou situaci účetní jednotky a nikoliv situaci převládající na hypotetickém trhu. Reprodukční náklady potenciálu vozidla je nižší pro účetní jednotku, která obvykle nakupuje velký počet vozů v rámci jediné transakce a je pravidelně schopna dojednat slevy, než pro účetní jednotku, která kupuje vozy individuálně.

7.39 Protože účetní jednotky obvykle nabývají aktiva co možná nejhospodárnějším způsobem, který je k dispozici, reprodukční náklady potenciálu zobrazují postup nákupu nebo zhotovení, který účetní jednotka obvykle volí. Reprodukční náklady potenciálu vyjadřují náhradu využitelného potenciálu za obvyklých provozních podmínek a nikoli náklady, které by mohly vzniknout při urgentní potřebě vzniklé v důsledku určitých nepředvídatelných událostí, jako je např. požár.

7.40 Reprodukční náklady potenciálu jsou náklady na náhradu využitelného potenciálu aktiva. Reprodukční náklady potenciálu přijaly optimalizovaný přístup a liší se od reprodukčních nákladů aktiva, které představují náklady na nabytí stejného aktiva.¹⁴ I když v mnoha případech bude nejhospodárnější náhradou využitelného potenciálu nákup aktiva, které je podobné ovládanému aktivu, reprodukční náklady potenciálu jsou založeny na alternativním aktivu, pokud by taková alternativa poskytla stejný využitelný potenciál levněji. Pro účely účetního výkaznictví je tedy nezbytné vyjádřit rozdíl využitelného potenciálu mezi existujícím aktivem a aktivem, které nahrazuje.

¹³ Celý termín je “optimalizované odpisované reprodukční náklady potenciálu”, což označuje, že se odkazují na náhradu využitelného potenciálu ztělesněného v aktivu a nikoli samotného aktiva (viz odstavec 7.41). Termín “reprodukční náklady potenciálu” je v Koncepčním rámci používán kvůli úspoře slovního spojení.

¹⁴ Mohou existovat případy, kdy se reprodukční náklady potenciálu rovnají reprodukčním nákladům aktiva. Je tomu tak tehdy, pokud nejúspornějším způsobem náhrady využitelného potenciálu je reprodukovat totéž aktivum.

- 7.41 Přiměřený využitelný potenciál je takový, který je účetní jednotka schopna využít nebo očekává, že využije, přičemž má na zřeteli potřebu držet dostatečnou obslužnou kapacitu pro nepředvídatelné okolnosti. Proto reprodukční náklady potenciálu aktiva odrážejí snížení obslužné kapacity. Pokud například účetní jednotka vlastní školu, která pojme 500 žáků, ale kvůli demografickým změnám od doby jejího postavení, by aktuálně a po dobu blízké budoucnosti byla odpovídající škola jen pro 100 žáků, reprodukčními náklady potenciálu aktiva jsou reprodukční náklady školy pro 100 žáků.
- 7.42 V některých případech bude hodnota, která bude získána z aktiva, vyšší než jeho reprodukční náklady potenciálu. Nebude však vhodné takové aktivum oceňovat touto hodnotou, protože ta spíše zahrnuje prospěch z budoucích činností, než využitelný potenciál k datu vykazání. Reprodukční náklady potenciálu představují nejvyšší možnou hodnotu aktiva, protože podle definice je účetní jednotka schopna zajistit ekvivalent využitelného potenciálu vynaložením reprodukčních nákladů potenciálu.

Náklady na služby

- 7.43 Reprodukční náklady potenciálu poskytují relevantní ocenění nákladů na poskytované služby. Náklady vynaložené na spotřebu aktiva odpovídají hodnotě obětovaného využitelného potenciálu způsobeného jeho používáním. Touto částkou jsou jeho reprodukční náklady potenciálu – účetní jednotka je schopna obnovit svou situaci na situaci, která panovala bezprostředně před spotřebou daného aktiva, pomocí výdaje rovnajícího se reprodukčním nákladům potenciálu.
- 7.44 Náklady na služby jsou vykazovány za aktuálních podmínek, vycházejí-li z reprodukčních nákladů potenciálu. Částka spotřebovaných aktiv je tudíž vykazována ve výši hodnoty těchto aktiv k okamžiku jejich spotřeby a nikoli, jak je tomu u historických nákladů, k okamžiku, kdy byla aktiva pořízena. To poskytuje rozumný základ pro srovnání nákladů na služby s částkou daní a jiných výnosů obdržených v daném období, které jsou obvykle transakcemi běžného účetního období a jsou oceněny aktuálními cenami, a pro posouzení toho, zda byly prostředky použity hospodárně a efektivně. Poskytuje to rovněž užitečný základ pro srovnání s jinými účetními jednotkami, které vykazují na stejném základě, protože hodnoty aktiv nebudou ovlivněny různými daty jejich pořízení. Rovněž jde o východisko odhadu nákladů na poskytování služeb v budoucnu a pro odhad potřeb budoucích prostředků, protože budoucí pořizovací náklady se budou pravděpodobně spíše podobat aktuálním pořizovacím nákladům než těm pořizovacím nákladům, které vznikly v minulosti, kdy ceny byly rozdílné (viz také odstavec 7.48).

Provozní kapacita

- 7.45 Reprodukční náklady potenciálu v podstatě poskytují užitečné ocenění prostředků, které jsou k dispozici pro poskytování služeb v budoucnu

obdobích, protože jsou zaměřeny na aktuální hodnoty aktiv a jejich využitelný potenciál pro účetní jednotku.

Finanční kapacita

7.46 Reprodukční náklady potenciálu neposkytují informace o částkách, které by měly být získány z prodeje aktiv. Proto nejsou nápomocny při posuzování finanční kapacity.

Uplatnění kvalitativních charakteristik

7.47 Jak bylo naznačeno výše, reprodukční náklady potenciálu jsou relevantní pro posouzení nákladů na služby a provozní kapacity. Nejsou relevantní pro posouzení finanční kapacity. Za určitých okolností je výpočet reprodukčních nákladů potenciálu složitý a je vyžadován subjektivní úsudek. Tyto faktory mohou snížit věrnost zobrazení reprodukčních nákladů potenciálu. Za těchto okolností může být ovlivněna včasnost, srovnatelnost a ověřitelnost informací připravených na základě reprodukčních nákladů potenciálu a reprodukční náklady potenciálu mohou být nákladnější než některé jiné alternativy. Informace o reprodukčních nákladech potenciálu také nemusejí být pro pochopení přímočaré, zejména pokud takové informace vyjadřují snížení požadované obslužné kapacity (viz odstavec 7.41).

7.48 Informace o reprodukčních nákladech potenciálu jsou srovnatelné uvnitř účetní jednotky, protože aktiva, která poskytují stejný využitelný potenciál, jsou vykazována podobnými částkami, bez ohledu na to, kdy byla tato aktiva nabyta. Různé účetní jednotky mohou vykazovat podobná aktiva různými částkami, protože reprodukční náklady potenciálu jsou pro danou účetní jednotku specifickým oceněním, které odráží možnosti náhrady, které má daná účetní jednotka k dispozici. Možnosti náhrady mohou být stejné nebo podobné pro různé účetní jednotky veřejného sektoru. Pokud jsou rozdílné, ekonomická výhoda určité účetní jednotky, tj. skutečnost, že je schopna nabýt aktiva levněji, je kvůli věrnému zobrazení vykázána v účetních výkazech nižšími hodnotami aktiv a nižšími náklady na služby.

Čistá prodejní cena

7.49 Čistou prodejní cenou je:

částka, kterou účetní jednotka může obdržet z prodeje aktiva po odečtení nákladů na prodej.

7.50 Čistá prodejní cena se od tržní hodnoty liší tím, že nevyžaduje otevřený, aktivní a řádný trh nebo odhad ceny na takovém trhu a že zahrnuje náklady účetní jednotky na prodej. Čistá prodejní cena tedy odráží omezení prodeje. Je specifická pro účetní jednotku.

7.51 Potenciální užitečností oceňování aktiva čistou prodejní cenou je, že aktivum nemůže mít hodnotu pro účetní jednotku nižší, než částka, kterou by obdržela

z prodeje tohoto aktiva. Není však vhodnou oceňovací základnou, pokud je účetní jednotka schopna používat své prostředky efektivněji jiným způsobem využití aktiva, například jeho použitím při poskytování služeb.

- 7.52 Čistá prodejní cena je tedy užitečná, pokud je prodej aktiva s ohledem na prostředky nejefektivnějším možným postupem účetní jednotky. Jde o případ, kdy aktivum nemůže poskytnout využitelný potenciál nebo schopnost vytvářet ekonomický prospěch minimálně tak hodnotný, jako je čistá prodejní cena. Čistá prodejní cena může poskytovat užitečné informace, je-li účetní jednotka smluvně zavázána prodat aktivum pod tržní hodnotou. Mohou existovat případy, kdy může čistá prodejní cena naznačovat nějakou příležitost pro rozvoj.

Náklady na služby

- 7.53 Není vhodné kvantifikovat náklady na poskytování služeb čistou prodejní cenou. Takový přístup by obnášel použití výstupní hodnoty jako základu pro vykazování nákladů.

Provozní kapacita

- 7.54 Aktiva držená za účelem poskytování služeb oceněná čistou prodejní cenou neposkytují užitečné informace pro posouzení provozní kapacity. Čistá prodejní cena ukazuje spíše částku, kterou by bylo možné získat z prodeje aktiva, než hodnotu využitelného potenciálu, který lze z aktiva čerpat.

Finanční kapacita

- 7.55 Jak bylo uvedeno výše, posouzení finanční kapacity vyžaduje informace o částce, která by byla obdržena z prodeje aktiva. Takové informace jsou při použití čisté prodejní ceny poskytnuty. Takové ocenění však není relevantní pro aktiva, která mohou přinést výnos z hodnotnějšího využitelného potenciálu tím, že budou i nadále používána při poskytování služeb.

Uplatnění kvalitativních charakteristik

- 7.56 Jak bylo uvedeno v odstavci 7.52, čistá prodejní cena poskytuje relevantní informace pouze tehdy, pokud je prodej aktiva s ohledem na prostředky pro účetní jednotku nejefektivnějším možným postupem. Odhad čisté prodejní ceny může být proveden s odkazem na aktivní trhy, pokud existují. Pro většinu aktiv může být možné a nákladově efektivní získat ocenění odborným odhadcem. Čistá prodejní cena bude obvykle poskytovat srozumitelné informace.
- 7.57 Ve většině případů, kdy je čistá prodejní cena relevantní, bude dosahováno kvalitativních charakteristik věrného zobrazení, průkaznosti a včasnosti.

Hodnota z užívání

7.58 Hodnotou z užívání je:

současná hodnota zbývajících využitelného potenciálu aktiva nebo schopnosti aktiva vytvářet ekonomický prospěch pro účetní jednotku, je-li toto aktivum nadále používáno, a čistá hodnota, kterou účetní jednotka obdrží z jeho pozbytí ke konci doby jeho použitelnosti.

Vhodnost hodnoty z užívání

7.59 Hodnota z užívání je pro účetní jednotku specifickou hodnotou, která vyjadřuje částku, která může být získána z aktiva jeho provozováním a jeho pozbytím ke konci doby jeho použitelnosti. Jak je uvedeno v odstavci 7.42 výše, hodnota, která bude získána z aktiva, je často vyšší než jeho reprodukční náklady potenciálu. Je rovněž obvykle vyšší než jeho historické náklady. Pokud jde o takový případ, má vykazování aktiv jeho hodnotou z užívání omezenou užitečnost, protože podle definice je účetní jednotka schopna zajistit stejný využitelný potenciál za reprodukční náklady potenciálu.

7.60 Hodnota z užívání není také vhodnou oceňovací základnou, pokud je čistá prodejní cena vyšší než hodnota z užívání, protože v takovém případě je s ohledem na prostředky neefektivnějším možným použitím aktiva spíše jeho prodej než jeho pokračující používání.

7.61 Hodnota z užívání je tudíž vhodná tehdy, je-li nižší než reprodukční náklady potenciálu a vyšší než čistá prodejní cena. K tomu dochází, když se nevyplatí aktivum nahrazovat, ale hodnota jeho využitelného potenciálu nebo schopnost vytvářet ekonomický prospěch je vyšší než jeho čistá prodejní cena. Za takových okolností představuje hodnotu aktiva pro účetní jednotku hodnota z užívání.

7.62 Hodnota z užívání je vhodnou oceňovací základnou pro odhad určitých znehodnocení, protože je používána při určování zpětně získatelné částky aktiva nebo skupin aktiv.

Náklady na služby, provozní kapacita, finanční kapacita

7.63 Použití hodnoty z užívání je obvykle nevhodné pro stanovení nákladů na služby s ohledem na její možnou složitost¹⁵ její omezenou použitelnost a skutečnost, že její funkčnost v kontextu veřejného sektoru pro nepenězotvorná aktiva vyžaduje použití reprodukčních nákladů potenciálu jakožto její náhražky. Její užitečnost pro posouzení provozní kapacity je omezená a pravděpodobně bude významná jen za určitých atypických okolností v případech, kdy účetní jednotky mají velké množství aktiv, která se nevyplatí nahrazovat, ale jejich hodnota z užívání je vyšší než jejich čistá prodejní cena. Takovým případem může být například, pokud účetní jednotka bude v budoucnosti ukončovat

¹⁵ Viz odstavec 7.66 níže

poskytování služeb, ale příjmy z okamžitého prodeje aktiv jsou nižší než využitelný potenciál obsažený v těchto aktivech. Hodnota z užívání vyžaduje odhad čisté částky, kterou účetní jednotka obdrží při pozbytí aktiva. Její omezená využitelnost snižuje její relevanci pro posouzení finanční kapacity.

Uplatnění kvalitativních charakteristik

- 7.64 Zatímco hodnota z užívání může být použita při odhadu určitých znehodnocení, její relevance pro účely účetního výkaznictví je omezena na okolnosti popsané v odstavci 7.61.
- 7.65 Míra, jíž hodnota z užívání vyhovuje ostatním kvalitativním charakteristikám, závisí na tom, jak je stanovena. V některých případech může být hodnota z užívání aktiva vyčíslena výpočtem hodnoty, kterou účetní jednotka vytěží z aktiva za předpokladu jeho stálého užívání. Ten může být založen na budoucích peněžních přítocích spjatých s daným aktivem nebo na úsporách nákladů, které případnou účetní jednotce díky jejímu ovládnutí daného aktiva. Výpočet hodnoty z užívání bere v úvahu časovou hodnotu peněz a v podstatě i rizika odchylek částek peněžních toků a jejich načasování.
- 7.66 Výpočet hodnoty z užívání může být složitý. Aktiva, která jsou zapojena do peněžotvorných činností, často přinášejí peněžní toky společně s jinými aktivy. V takových případech může být hodnota z užívání odhadována pouze výpočtem současné hodnoty peněžních toků skupiny aktiv a následným přiřazením jednotlivým aktivům.
- 7.67 Většina aktiv ve veřejném sektoru je spíše držena s prvotním cílem podílet se na poskytování služeb než vytvářet komerční zisk: taková aktiva jsou označována za “nepeněžotvorná aktiva”. Protože je hodnota z užívání obvykle odvozována z očekávaných peněžních toků, její fungování v takovém kontextu může být obtížné. Nemusí být vhodné vypočítávat hodnotu z užívání na základě očekávaných peněžních toků, protože takové ocenění by nemuselo být pro účetní jednotku věrným zobrazením hodnoty z užívání takového aktiva. Proto by bylo třeba pro účely účetního výkaznictví použít jako náhražku reprodukční náklady potenciálu.
- 7.68 Metoda stanovení hodnoty z užívání snižuje v mnoha případech věrnost jejího zobrazení. Má rovněž vliv na včasnost, srovnatelnost, srozumitelnost a průkaznost informací získaných na základě hodnoty z užívání.

Oceňovací základny pro závazky

- 7.69 Tento oddíl pojednává o oceňovacích základnách pro závazky. Tento oddíl neopakuje veškerou rozpravu z oddílu o aktivech. Jsou zvažovány následující oceňovací základny:
- historické náklady,
 - náklady na splnění závazku,

- tržní hodnota,
- náklady na zproštění od závazku a
- cena převzetí.

Historické náklady

7.70 Historickými náklady u závazků jsou:

přijatá protihodnota za převzetí povinnosti, kterou jsou peníze nebo peněžní ekvivalenty, nebo hodnota jiné protihodnoty přijaté v okamžiku, kdy vznikl závazek.

7.71 Podle modelu historických nákladů může být původní ocenění upraveno, aby vyjádřilo takové faktory, jako je nabíhání úroku, nárůst hodnoty o diskont nebo amortizace prémie.

7.72 Pokud je časová hodnota závazku podstatná, například pokud je délka časového intervalu do okamžiku, kdy je splatné vypořádání, významná, částka budoucí platby je diskontována tak, aby v okamžiku, kdy je závazek poprvé uznán, představovala hodnotu přijaté částky. Rozdíl mezi částkou budoucí platby a současné hodnoty závazku je umořen po dobu existence závazku tak, že je tento závazek, když se stane splatným, vykazován částkou požadované platby.

7.73 Přednosti a nedostatky použití základny historických nákladů pro závazky jsou podobné těm, které byly uvedeny ve vztahu k aktivům. Historické náklady jsou vhodné, pokud je pravděpodobné, že závazky budou vypořádány za dohodnutých podmínek. Historické náklady však nemohou být použity pro závazky, které nevznikají z transakcí, jako je např. závazek platit škody za civilní křivdy nebo civilní škody. Je také nepravděpodobné poskytování relevantních informací, pokud závazek vznikl při nesměnné transakci, protože neposkytuje věrné zobrazení nároků proti prostředkům účetní jednotky. Je rovněž obtížné použít historické náklady na závazky, jejichž výše kolísá, jako jsou ty, které se vztahují k závazkům z definovaných penzijních požitků.

Náklady na splnění závazku

7.74 Náklady na splnění závazku jsou:

náklady, které si účetní jednotka přivodí při splnění povinností představovaných závazkem, v případě že tak činí nejméně nákladným způsobem.

7.75 Pokud náklady na splnění závazku závisí na nejistých budoucích událostech, je v odhadovaných nákladech na splnění závazku třeba vzít v úvahu všechny možné důsledky. Náklady na splnění závazku mají odrážet všechny tyto možné důsledky nezaujatým způsobem.

7.76 Pokud splnění vyžaduje, aby byla provedena nějaká práce, například když existuje závazek napravit škody na životním prostředí, jsou relevantními

náklady ty, které účetní jednotce vzniknou. To mohou být náklady účetní jednotky, která sama provádí nápravné práce nebo která má smlouvu s externí stranou, která práci provádí. Náklady ze smlouvy s externí stranou jsou však relevantní, pouze pokud zapojení dodavatele je nejméně nákladným prostředkem ke splnění povinnosti.

- 7.77 Pokud bude splnění provedeno samotnou účetní jednotkou, náklady na splnění závazku nezahrnují žádný přebytek, protože žádný takový přebytek neznamená použití prostředků účetní jednotky. Pokud se částka splnění zakládá na nákladech na zapojení dodavatele, částka bude implicitně zahrnovat jím požadovaný zisk, protože celková částka účtovaná dodavatelem bude nárokem na prostředky účetní jednotky. To je v souladu s přístupem k aktivům, kde reprodukční náklady potenciálu zahrnují zisk požadovaný dodavatelem, ale nezahrnují žádný zisk v reprodukčních nákladech potenciálu aktiv, která by účetní jednotka nahrazovala vytvořením ve vlastní režii.
- 7.78 Pokud splnění neproběhne po dlouhé období, bude třeba diskontovat peněžní toky, aby byla vyjádřena hodnota závazku k datu vykazání.
- 7.79 Náklady na splnění závazku jsou pro ocenění závazků obvykle relevantní kromě následujících okolností:
- pokud se účetní jednotka může zprostit povinnosti za částku nižší, než jsou náklady na splnění závazku, pak jsou náklady na zproštění od závazku vhodnějším oceněním aktuálního břímě ze závazku, zrovna tak jako u aktiv je vhodnější čistá prodejní cena, když je vyšší než hodnota z užívání, a
 - v případě závazků převzatých za protihodnotu je vhodnější cena převzetí (viz odstavce 7.87-7.91), pokud je cena převzetí vyšší než jak náklady na splnění závazku, tak náklady na zproštění od závazku.

Tržní hodnota

- 7.80 Tržní hodnotou pro závazky je:

částka, za niž může být závazek vypořádán mezi dobře informovanými, ochotnými stranami za běžných tržních podmínek.

- 7.81 Přednosti a nedostatky tržní hodnoty pro závazky jsou tytéž jako u aktiv. Tato oceňovací základna může být vhodná, například když lze závazek připsat změnám specifikovaných sazeb, cen nebo indexů kótovaných na otevřeném, aktivním a řádném trhu. Avšak v případech, kdy je schopnost převést závazek omezena a podmínky, za nichž by mohl být takový transfer proveden, jsou nejasné, je argumentace pro tržní hodnotu značně nepřesvědčivá, dokonce i když existuje. To je zejména v případě závazků vznikajících z povinností z nesměnných transakcí, protože je nepravděpodobné, že bude pro takové závazky existovat otevřený, aktivní a řádný trh.

Náklady na zproštění od závazku

- 7.82 “Náklady na zproštění od závazku” je termín použitý v kontextu závazků k tomu, aby odkazoval na týž koncept, jako je “čistá prodejní cena” v kontextu aktiv. Náklady na zproštění od závazku se týkají částky bezprostředního zproštění se povinnosti. Náklady na zproštění od závazku jsou částkou, kterou buď věřitel bude akceptovat při vypořádání jeho nároků, nebo si bude třetí strana účtovat za přijetí převodu závazku od povinného. Pokud existuje více než jeden způsob zajištění vyvázání se ze závazku, náklady na zproštění jsou ty, které jsou nižší. To je v souladu s přístupem k aktivům, kde by čistá prodejní cena neměla odrážet částku, která by byla obdržena z prodeje obchodníkovi se šrotem, pokud by vyšší cena byla obdržena z prodeje kupujícímu, který by dané aktivum užíval.
- 7.83 Pro některé závazky, zejména ve veřejném sektoru, není převod závazku prakticky možný, a náklady na zproštění od závazku tudíž budou částkou, kterou bude věřitel akceptovat při vypořádání jeho nároků. Tato částka bude známa, pokud je specifikována ve smlouvě s věřitelem, například když smlouva zahrnuje zvláštní klauzuli o zrušení.
- 7.84 V některých případech může existovat důkaz o ceně, za niž může být závazek převeden, například v případě některých penzijních závazků. Převedení závazku může být odlišeno od uzavření dohody s jinou stranou, která splní povinnost účetní jednotky nebo ponese všechny náklady pocházející ze závazku. Je nutné, aby pro závazek, který má být převeden, byla všechna práva věřitele vůči dané účetní jednotce vyhaslá. Pokud ujednání nemá tento účinek, závazek zůstává závazkem dané účetní jednotky.
- 7.85 Pro posuzování toho, zda jsou náklady na zproštění od závazku vhodné pro oceňování závazků, je nezbytné zvážit, zda toto zproštění od závazku předvídaným způsobem je volbou, která je pro účetní jednotku prakticky otevřená, přičemž je třeba mít na zřeteli jakékoli důsledky zproštění od závazku, jako je poškození pověsti účetní jednotky.
- 7.86 Stejně jako je čistá prodejní cena vhodná pouze tehdy, pokud je s ohledem na prostředky nejefektivnější možným postupem účetní jednotky prodej aktiva, tak jsou náklady na zproštění od závazku relevantní pouze, pokud s ohledem na prostředky nejefektivnější možný postup je domáhat se bezodkladného zproštění se povinnosti. Konkrétně, pokud jsou náklady na splnění závazku nižší než náklady na zproštění od závazku, náklady na splnění závazku poskytují relevantnější informace než náklady na zproštění od závazku, dokonce i když je uskutečnitelné vyjednávání o zproštění se povinnosti podle metod pro převádění závazků (odstavec 7.84).

Cena převzetí

- 7.87 “Cena převzetí” je termín používaný v kontextu závazků a odkazuje se na stejný koncept jako reprodukční náklady potenciálu u aktiv. Stejně jako reprodukční náklady potenciálu představují částku, kterou by účetní jednotka racionálně zaplatila za nabytí aktiva, tak cena převzetí je částka, kterou by účetní jednotka byla racionálně ochotna akceptovat při směně za převzetí stávajícího závazku. Směnná transakce uskutečněná za běžných tržních podmínek poskytuje důkaz o ceně převzetí. Není tomu tak pro nesměnné transakce.
- 7.88 V kontextu činnosti, která je prováděna za účelem zisku, účetní jednotka převezme závazek jenom tehdy, pokud částka, kterou zaplatí za převzatý závazek, je vyšší než náklady na splnění závazku nebo náklady na zproštění od závazku, tj. částka vypořádání. Jakmile je tato cena převzetí účetní jednotkou obdržena, má účetní jednotka povinnost vůči svému věřiteli.
- 7.89 V okamžiku, kdy závazek nejprve vznikne při směnné transakci, představuje cena převzetí částku, která byla akceptována účetní jednotkou za převzetí závazku. Je tedy obvykle rozumné domnívat se, že cena převzetí je tou cenou, kterou by účetní jednotka racionálně přijala za převzetí podobného závazku. Mohla by účtovat vyšší částku, pokud by to umožnil konkurenční tlak, ale mohla by být proti tomu, aby přijala cenu nižší. Stejně jako jsou reprodukční náklady potenciálu aktuální hodnotou, tak koncepčně je tomu tak i v případě ceny převzetí. Při vyjádření změn cen u povinností, které jsou vykázány cenou převzetí, však existují praktické problémy.
- 7.90 Důsledkem vykazování povinností plnit v ceně převzetí je to, že není vykazován žádný přebytek v okamžiku, kdy je povinnost převzata. Někjaký přebytek nebo schodek je vykazován v účetních výkazech v období, kdy došlo ke splnění (nebo zproštění), protože jde o rozdíl mezi výnosem vzniklým z uspokojení závazku a náklady na vypořádání.
- 7.91 Účetní jednotka může mít potenciální povinnost, která je větší než cena převzetí. Pokud by účetní jednotka usilovala o vymanění se ze smlouvy, druhá strana této smlouvy může být schopna domáhat se odškodnění za ztráty, které utrpí, stejně jako vrácení jakýchkoli zaplacených částek. Avšak za předpokladu, že daná účetní jednotka může vypořádat povinnost splněním, může zabránit těmto dodatečným povinnostem, a je tedy věrným zobrazením povinnosti její vykazání částkou, která není vyšší než její cena převzetí. Je to analogická situace, jako když aktivum bude vynášet větší prospěch, než jsou reprodukční náklady potenciálu. Za takových okolností, jak je vysvětleno v odstavci 7.42, jsou tou nejvhodnější oceňovací základnou reprodukční náklady potenciálu a nikoliv hodnota z užívání.

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí Konceptní rámec, ale nejsou jeho součástí.

Úloha oceňování v Konceptním rámci

BC7.1 IPSASB se rozhodla, že výchozím zaměřením Konceptního rámce by mělo být oceňování prvků účetních výkazů, aby byly budoucí činnosti spojené s tvorbou standardů pro účetní závěrky postaveny na spolehlivém a jasném základě. Zatímco nemnoho respondentů Konzultační studie *Oceňování aktiv a závazků v účetních výkazech* (Konzultační studie) zpochybňovalo tento přístup, IPSASB vzážíla, že původní důvody pro omezení rozsahu této fáze byly správné a toto omezení bylo opětovně potvrzeno.

Cíl oceňování

BC7.2 IPSASB zvažoval, zda by měly být rozvíjeny specifické cíle oceňování. IPSASB nejprve zaujala názor, že nejsou nezbytné samostatné cíle oceňování, protože cíl oceňování by měl spíše konkurovat cílům finančního výkaznictví a kvalitativním charakteristikám než aby je doplňoval. Proto Zveřejněný návrh *Oceňování aktiv a závazků v účetních výkazech* (Zveřejněný návrh) navrhl činitele relevantní pro výběr oceňovací základny v souladu s cíli finančního výkaznictví a kvalitativními charakteristikami, ale neobsahoval cíl oceňování.

BC7.3 V souladu s tímto přístupem Zveřejněný návrh navrhl, aby Konceptní rámec neusiloval o stanovení jediné oceňovací základny (nebo jediné kombinace základen) pro všechny okolnosti. IPSASB uznal, že by navržení nějaké jediné oceňovací základny, která by byla použita za všech okolností, vyjasnilo vztah mezi různými hodnotami vykazovanými v účetních výkazech. Konkrétně, by to umožnilo slučovat částky rozličných aktiv a závazků tak, aby byly poskytnuty smysluplné celky. IPSASB je však toho názoru, že neexistuje jediná oceňovací základna, která by maximalizovala míru, jíž účetní výkazy vyhovují cílům finančního výkaznictví a dosahují kvalitativních charakteristik.

BC7.4 Do Zveřejněného návrhu byl začleněno Alternativní stanovisko, které navrhlo zahrnout cíl oceňování na základě toho, že Konceptní rámec, který nepropojuje cíl oceňování s cíli finančního výkaznictví, není kompletní a mohl by limitovat schopnost IPSASB přijímat konsistentní rozhodnutí o oceňování napříč standardy účetního výkaznictví a v průběhu času. Dále Alternativní stanovisko zvažovalo, zda neexistuje riziko, že by rozdílné a/nebo nevhodné oceňovací základny mohly být používány pro ocenění podobných tříd aktiv a závazků při absenci oceňovacího cíle. Alternativní stanovisko navrhlo následující cíl oceňování:

Výběr takových oceňovacích atributů, které co možná nejvěrněji vyjadřují finanční kapacitu, provozní kapacitu a náklady na služby účetní jednotky způsobem, který je užitečný pro účely skládání účtů účetní jednotkou a pro účely rozhodování.

- BC7.5 I když se mnozí respondenti obvykle přikláněli k přístupu ze Zveřejněného návrhu, podpořili toto Alternativní stanovisko. IPSASB také uznává názor, že by přístup Konceptčního rámce k oceňování měl mít větší ambice a že by měl určit jedinou oceňovací základnu, která by byla základem pro ideální koncepci uchování kapitálu¹⁶. IPSASB akceptuje, že koncepce provozní kapacity je relevantní a mohla by být rozvinuta pro účetní jednotky veřejného sektoru s prvotním cílem poskytování služeb. Přijetí takového cíle oceňování však s sebou nese prakticky otevřené přiznání, že ocenění aktuálními náklady jsou při vyjadřování provozní kapacity lepší než ocenění historickými náklady, pokud jde o vykazování finanční situace. Kvůli důvodům, o nichž bylo pojednáno v odstavcích BC7.15-BC7.19, se IPSASB domnívá, že ocenění historickými náklady často vyhovuje cíli oceňování, a tak by mu měla být v Konceptčním rámci věnována náležitá pozornost.
- BC7.6 Následně se IPSASB nechala přesvědčit názory těch, kteří argumentovali, že cíl oceňování je nezbytný proto, aby směřoval rozhodování na úrovni standardů při výběru oceňovacích základů. IPSASB však poznamenává, že aktiva a závazky přispívají finanční výkonnosti a finanční situaci účetních jednotek různými způsoby a že takové posouzení by se mělo zakládat na míře, jíž přispívají finanční kapacitě a provozní kapacitě. IPSASB dospěla k závěru, že spojitost oceňovací základny s nějakou ideální koncepcí uchování kapitálu by mohlo příliš omezit výběr oceňovacích základů. IPSASB tedy odmítla názor, že přijetí cíle oceňování by se mělo zakládat na nějaké ideální koncepcí uchování kapitálu a opětovně potvrdila svůj názor, že přístup smíšeného oceňování je vhodný pro tvorbu standardů ve veřejném sektoru.
- BC7.7 IPSASB zvažovala, zda byl cíl oceňování navržený Alternativním stanoviskem vhodný. Někteří argumentovali, že navržený cíl oceňování byl příliš spojený s oceněním aktuálními hodnotami. IPSASB si však utvořila názor, že odkaz na “náklady na služby” poskytuje dostatečnou spojitost s historickými náklady, protože náklady na služby mohou být stanoveny za použití ocenění jak historickými náklady, tak aktuálními hodnotami. IPSASB tedy přijala následující cíl oceňování s jedinou malou změnou oproti tomu, jak byl navržen v Alternativním stanovisku:

¹⁶ Takové koncepce uchování kapitálu zahrnují investovaný peněžní kapitál, běžné peněžní ekvivalenty a provozní kapacitu.

Vybrat takové oceňovací základny, které co možná nejvěrněji vyjadřují náklady na služby, provozní kapacitu a finanční kapacitu účetní jednotky způsobem, který je užitečný pro účely skládání účtů účetní jednotkou a pro účely rozhodování.

BC7.8 IPSASB rovněž upozorňuje na to, že nevýhody použití rozdílných oceňovacích základů mohou být minimalizovány:

- výběrem různých oceňovacích základů pouze tehdy, je-li to odůvodněné ekonomickými okolnostmi, čímž je zajištěno, že aktiva a závazky jsou vykazovány na stejném základě, pokud jde o podobné okolnosti, a
- požadavkem na transparentní prezentaci a zveřejnění proto, aby bylo zajištěno, že použité oceňovací základny a vykazované částky založené na každé základně jsou jasné.

Původní a následné ocenění

BC7.9 U oceňovací základny se vyžaduje, aby bylo odděleno, jak jsou aktivum nebo závazek uznány napoprvé – původní ocenění - a jak jsou vykazány v účetních výkazech v následných obdobích – následné ocenění. Některá účetní pravidla jsou vyjádřena způsobem, který může naznačovat, že pro původní a následné ocenění se použijí odlišné principy. Aktivum může být například prvotně uznáno za transakční cenu a následně v aktuální hodnotě. IPSASB proto zvažovala, zda by měl Konceptní rámec odděleně pojednávat o původním a následném ocenění.

BC7.10 Jedním důvodem, proč by mohly být specifikovány odlišné oceňovací základny pro původní a následné ocenění, je, že základna použitá pro následné ocenění není k dispozici k okamžiku původního ocenění. Toto je obvyklé zejména ve veřejném sektoru, kde jsou občas aktiva darována nebo poskytnuta za dotačních podmínek nebo směnou za jiná nepeněžní aktiva. V takovém případě může být hodnota transakce neznámá, a pokud by aktivum mělo být následně zachyceno vstupní hodnotou, jako jsou historické náklady nebo reprodukční náklady potenciálu, musela by být pro původní ocenění stanovena jiná základna jako náhrážka za částku, již by bylo aktivum vykázáno, pokud by bylo nezávisle nakoupeno. Náhrážky mohou být rovněž vyžadovány pro původní ocenění aktiv nabytých před zavedením aktuálního účetnictví, kdy není transakční cena známa. Použití náhrážek, které naplní cíl oceňování a kvalitativní charakteristiky, je spíše použitím oceňovací základny, než odchýlením se od ní.

BC7.11 Jiný důvod pro zdánlivou odlišnost původního a následného ocenění vzniká, když má být aktivum zachyceno aktuální hodnotou a transakční cena se považuje za ocenění odrážející specifickou oceňovací základnu pro ocenění aktuálními hodnotami, která bude použita. V takovém případě je ze specifikace, že aktivum má být prvotně uznáno transakční cenou, jasné,

že toto užití pravidla nepovede k uznání výnosu a nákladu při prvotním uznání, tj. přínosy nebo újmy “dne jedna”. Tatáž oceňovací základna je v zásadě použita jak pro původní, tak i pro následné uznání. Požadavky na původní a následné uznání jsou specifikovány odlišně kvůli tomu, aby to usnadnilo pochopení.

BC7.12 IPSASB dospěla k závěru, že se použijí v podstatě stejná kritéria na původní a následné ocenění. Proto je pojednání této kapitoly použitelné na obě tyto situace.

Vstupní a výstupní hodnota: hodnota z užívání

BC7.13 Oceňovací základny mohou být klasifikovány podle toho, jestli poskytují vstupní nebo výstupní perspektivu. Jak bylo pojednáno v odstavci 7.8, vstupní hodnoty vyjadřují pořizovací náklady nákupu a výstupní hodnoty odrážejí buď:

- ekonomický prospěch z bezprostředního prodeje nebo
- částku, která bude z aktiva získána jeho užíváním a následným prodejem.

IPSASB je toho názoru, že povědomí o tom, zda je oceňovací základna vstupní nebo výstupní hodnotou je užitečné při stanovení, která oceňovací základna nejlépe vyhovuje cíli oceňování.

BC7.14 IPSASB zvažovala, zda by hodnota z užívání měla být klasifikována jako vstupní nebo výstupní hodnota. Pro peněžotvorná aktiva představuje hodnota z užívání model diskontovaného peněžního toku za použití očekávaných peněžních toků z prodeje výrobků, zboží a služeb. Pro nepeněžotvorná aktiva hodnota z užívání používá reprodukční náklady potenciálu jako náhražku. Reprodukční náklady potenciálu jsou vstupní hodnotou. Toto vedlo některé k vyjádření názoru, že pro nepeněžotvorná aktiva má hodnota z užívání vstupní perspektivu, když je používáno, a výstupní perspektivu, když je prodáno. Podle tohoto názoru opomenutí toho, že hodnota z užívání obsahuje jak vstupní, tak i výstupní perspektivu, neodráží okolnosti veřejného sektoru. IPSASB bere na vědomí tento názor, ale nemyslí si, že použití reprodukčních nákladů potenciálu jakožto náhražky k výpočtu hodnoty z užívání znamená, že se tato hodnota z užívání stává vstupní hodnotou. IPSASB tedy došla k závěru, že hodnota z užívání je výstupní hodnotou jak pro peněžotvorná, tak pro nepeněžotvorná aktiva.

Oceňovací základny pro aktiva

Historické náklady

BC7.15 Historické náklady jsou široce používanou oceňovací základnou v mnoha jurisdikcích. Mnozí respondenti Konzultační studie a Zveřejněného návrhu obhajovali pokračující rozsáhlé používání historických nákladů jako oceňovací základny, převážně ve spojení s jinými oceňovacími základnami.

Opírali tento názor odkazem na cíl skládání účtů a na srozumitelnost a ověřitelnost historických nákladů. Také poukazovali na to, že vzhledem k tomu, že jsou historické náklady široce přijímány ve spojení s jinými oceňovacími základnami, jejich pokračující používání zabrání nákladům, které by vznikly, pokud by budoucí novely aktuálních standardů, které požadují nebo umožňují historické náklady, vyžadovaly použití rozdílných oceňovacích základů.

BC7.16. Někteří respondenti zvažovali, zda informace o historických nákladech poskytují vysoce relevantní východisko pro vykazování nákladů na služby, protože spojitost mezi historickými náklady a skutečnými transakcemi uskutečněnými účetní jednotkou je zvláště důležitá pro vyhodnocení skládání účtů. Konkrétně, historické náklady poskytují informace, které poskytovatelé prostředků mohou využít k posouzení férovosti daní, které jim byly vyměřeny, nebo toho, jak prostředky, kterými během účetního období přispěli, byly použity.

BC7.17 IPSASB souhlasí, že v mnoha souvislostech je poskytování informací o účetní jednotkou skutečně provedených transakcích relevantní, a akceptuje, že se uživatelé zajímají o náklady na služby vycházející ze skutečných transakcí. Historické náklady poskytují informace o tom, kolik služby skutečně stojí v daném účetním období, nikoliv kolik budou stát v budoucnosti; cenová rozhodnutí založená na informacích o historických nákladech mohou napomoci férovosti pro spotřebitele služeb.

BC7.18 IPSASB také bere na vědomí názory těch, kteří si myslí, že použití historických nákladů usnadňuje srovnání skutečných finančních výsledků a schváleného rozpočtu. IPSASB akceptuje, že rozpočty mohou být často sestaveny na základě historických nákladů a že pokud jde o takový případ, historické náklady zlepšují srovnávání s rozpočtem.

BC7.19 IPSASB rovněž uznává i opačný názor, že odhad a vykazování nákladů na poskytování služeb pokud jde o hodnotu, která byla obětována kvůli poskytování těchto služeb, poskytuje užitečné informace jak pro účely rozhodování, tak pro účely skládání účtů. Protože historické náklady neodrážejí hodnotu aktiv k okamžiku, kdy jsou spotřebovávána, neposkytují informace o této hodnotě za takových okolností, kdy je dopad změn cen významný. IPSASB dospěla k závěru, že je důležité, aby Koncepční rámec odpovídal na oba tyto rozdílné pohledy.

Tržní hodnota a reálná hodnota

BC7.20 Zveřejněný návrh nenavrhл reálnou hodnotu jako oceňovací základnu. Navrhl spíše tržní hodnotu, která byla v literatuře IPSASB vymezena stejným způsobem jako reálná hodnota v době, kdy byl Koncepční rámec vytvářen. Mnoho respondentů napadlo vynechání reálné hodnoty jako oceňovací základny. Poukazovali na to, že reálná hodnota je oceňovací základnou, která

je vymezena a používána ve specifických požadavcích na oceňování mnoha globálních a národních tvůrců standardů, a že definice reálné hodnoty byla ve velké míře používána v literatuře IPSASB. Mnozí stoupenci reálné hodnoty usoudili, že by měla být definována jako výstupní hodnota, jak je uvedeno v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS).¹⁷

- BC7.21 Důvodem IPSASB pro přístup navržený ve Zveřejněném návrhu bylo, že reálná hodnota je podobná tržní hodnotě a zahrnutí obou oceňovacích základů by mohlo být matoucí pro uživatele účetních závěrek. IPSASB rovněž upozornila, že reálná hodnota je v IFRS výslovně výstupní hodnotou na rozdíl od definice reálné hodnoty v literatuře IPSASB v době, kdy byl Konceptní rámec vytvářen. Relevance reálné hodnoty ve veřejném sektoru bude pravděpodobně spíše omezena zejména při poskytování informací o finanční kapacitě než při poskytování informací o provozní kapacitě a o nákladech na služby. Kromě toho jsou reprodukční náklady potenciálu v této kapitole oceňovací základnou v pravém smyslu slova spíše než oceňovací technikou pro stanovení reálné hodnoty.
- BC7.22 Ve veřejném sektoru jsou mnohá aktiva specializovaná, a proto jsou rozdíly mezi vstupními a výstupními hodnotami významné. Pokud aktivum bude poskytovat budoucí služby nebo ekonomický prospěch vyšší hodnoty, než je výstupní cena tohoto aktiva, ocenění vyjadřující výstupní hodnoty není nejvíce relevantní základnou. Pokud je s ohledem na prostředky nejefektivnějším postupem prodej aktiva, protože hodnota služeb, které budou poskytnuty, nebo očekávané peněžní toky z užívání nejsou tak velké, jako hodnota pohledávek z prodeje, nejrelevantnější oceňovací základnou bude pravděpodobně čistá prodejní cena, která vyjadřuje náklady na prodej, a i když pravděpodobně bude vycházet z tržních důkazů, nepředpokládá existenci otevřeného, aktivního a řádného trhu.
- BC7.23 Při posuzování významu reálné hodnoty jako oceňovací základny akceptovala IPSASB, že reálná hodnota poskytuje relevantní východisko pro odhad finanční návratnosti. Pokud jsou aktiva vykázána v reálné hodnotě, finanční výkonnost může být posouzena v kontextu této návratnosti obsažené v tržních hodnotách. Činnosti veřejného sektoru nejsou obvykle prováděny za účelem finanční návratnosti, proto je relevance odhadů takové návratnosti omezená.
- BC7.24 Při uzavírání této kapitoly o oceňování zvažovala IPSASB tři hlavní volby, jak naložit s touto problematikou:
- přijmout definici reálné hodnoty založené na pojetí výstupní hodnoty;
 - ponechat definici reálné hodnoty ze standardů IPSAS předcházející proces tvorby Konceptního rámce nebo

¹⁷ IFRS 13 *Oceňování reálnou hodnotou*, poskytuje definici reálné hodnoty.

- začlenit jako oceňovací základnu spíše tržní hodnotu než reálnou hodnotu, jak navrhoval Zveřejněný návrh.

BC7.25 Přijetí definice reálné hodnoty jako výstupní hodnoty by znamenalo použití definice, která není dobře spjata s cíli většiny účetních jednotek veřejného sektoru, kterými je spíše poskytování služeb, než vytváření peněžních toků. Je sporné, zda by ocenění výstupní hodnotou poskytlo relevantní informace o mnoha aktivech držných kvůli jejich provozní kapacitě a o závazcích, u nichž není proveditelný převod takového závazku.

BC7.26 Zahnutí aktuální definice reálné hodnoty IPSASB nebo její nepatrně modifikované verze do Konceptčního rámce by mohlo znamenat, že dva globální tvůrci standardů by měli koncepčně odlišné definice stejného termínu.

BC7.27 IPSASB si je vědoma, že by nezahnutí reálné hodnoty jako oceňovací základny mohlo mít důsledky pro stávající literaturu IPSASB k okamžiku, kdy byl Konceptční rámec dokončen, protože mnoho standardů IPSAS obsahuje reálnou hodnotu v požadavcích na oceňování nebo ve volbách ocenění.

BC7.28 Shrnutí, IPSASB došla k závěru, že spíše než zahrnout definici reálné hodnoty založenou na výstupní hodnotě nebo specifickou definici reálné hodnoty pro veřejný sektor, by měl Konceptční rámec začlenit jako oceňovací základnu tržní hodnotu, než reálnou hodnotu. IPSASB vidí reálnou hodnotu jako model, který představuje specifický důsledek oceňování. IPSASB může vykonat další práci na úrovni standardů, aby vysvětlila, v jaké spojitosti jsou oceňovací základny z této kapitoly s reálnou hodnotou, jak jí přijaly IFRS.

Reprodukční náklady potenciálu, čistá prodejní cena a hodnota z užívání

BC7.29 Protože je cílem účetních jednotek veřejného sektoru spíše poskytovat služby často při nesměnných transakcích, než vytvářet zisky, mnoho nefinančních aktiv je drženo z provozních důvodů. Navíc je mnoho těchto aktiv specializováno a je nepravděpodobné, že by byla nakupována nebo prodávána na otevřených, aktivních a řádných trzích. Tržní hodnota usnadňuje odhad finanční kapacity a provozní kapacity, pokud nejsou provozní aktiva specializovaná a jsou obchodována na otevřených, aktivních a řádných trzích. Avšak kvůli tomu, aby byly poskytnuty užitečné informace o nákladech na služby a o provozní kapacitě v případě aktiv, která jsou specializovaná a pro něž jsou k dispozici omezené informace z trhu, jsou nezbytné jiné oceňovací základny aktuálního ocenění, než je tržní hodnota.

BC7.30 Při vyhodnocení oceňovacích základen, které poskytují nejužitečnější informace pro specializovaná provozní aktiva, IPSASB hledala základnu, která odráží pokračující poskytování zboží, výrobků a služeb účetními jednotkami veřejného sektoru. Nejvhodnější základnou pro taková aktiva je ta, která poskytuje informace o nákladech na využitelný potenciál, který je přiřaditelný aktivu.

- BC7.31 IPSASB zvažovala jako možnou oceňovací základnu reprodukční náklady aktiva. Reprodukční náklady aktiva jsou snadno srozumitelné. Vyjadřují však pořizovací náklady na získání identického aktiva, nikoliv pořizovací náklady náhrady využitelného potenciálu poskytovaného aktivem. Proto mohou reprodukční náklady aktiva odrážet takové rysy aktiv, které již nadále neslouží žádným ekonomickým účelům a jejichž používání může nadsazovat hodnotu aktiva. Reprodukční náklady potenciálu brání tomuto riziku, protože se zakládají na nejušpornějších nákladech potřebných k tomu, aby účetní jednotka nahradila využitelný potenciál aktiva. I když IPSASB akceptuje, že výpočet reprodukčních nákladů potenciálu může být v některých případech komplikovaný a může obnášet subjektivní úsudky, dospěla k závěru, že reprodukční náklady potenciálu jsou oceňovací základnou aktuálního ocenění, která často nejlépe vyhovuje cíli oceňování a splňuje kvalitativní charakteristiky. IPSASB si je vědoma, že na úrovni standardů bude nutné vodítko k tomu, jak přistoupit k implementaci reprodukčních nákladů potenciálu.
- BC7.32 IPSASB si je vědoma, že reprodukční náklady potenciálu nebudou vždy vhodnou oceňovací základnou pro specializovaná provozní aktiva. Mohou nastat okolnosti, kdy účetní jednotka nebude mít v úmyslu nadále aktivum provozovat. Za takových okolností nejsou reprodukční náklady potenciálu užitečnou oceňovací základnou, protože by nebylo pro účetní jednotku rozumné nahrazovat využitelný potenciál poskytovaný aktivem. IPSASB tedy zvážila vhodné oceňovací základny pro takové okolnosti. Za těchto okolností je vhodnější pro účetní jednotku specifická oceňovací základna, která odráží omezení při prodeji pro danou účetní jednotku a je výstupní hodnotou. IPSASB dospěla k závěru, že nejlépe vyhovuje cíli oceňování čistá prodejní cena. Čistá prodejní cena je tedy do této kapitoly začleněna jako oceňovací základna. Čistá prodejní cena rovněž poskytuje informace, které naplňují cíl oceňování, pokud se po účetní jednotce na základě smlouvy nebo závazného ujednání požaduje prodat aktivum pod tržní hodnotou, třeba aby byly splněny některé sociální nebo politické cíle.
- BC7.33 V zájmu poskytnutí úplného rozboru okolností, za nichž účetní jednotky veřejného sektoru fungují, IPSASB rovněž zvážila situace, kdy by nebylo pro účetní jednotku rozumné usilovat o náhradu využitelného potenciálu ztělesněného v aktivu, ale pořád ještě je pro účetní jednotku rozumnější pokračovat v provozování tohoto aktiva, než ho okamžitě prodat. Hodnota z užívání zahrnuje peněžní toky nebo využitelný potenciál z pokračujícího používání aktiva a příjmy z prodeje. IPSASB tudíž dospěla k závěru, že hodnotu z užívání by bylo možné začlenit jako možnou oceňovací základnu. IPSASB uznává, že tuto oceňovací základnu není možné přímo zprovoznit v nepeněžitovném kontextu a že při stanovení hodnoty z užívání by tedy mohlo být nutné použít jako náhražku reprodukční náklady potenciálu.

Model reálné hodnoty

- BC7.34 Jak je uvedeno v odstavci BC7.20 Zveřejněný návrh nepředložil reálnou hodnotu jako oceňovací základnu v pravém smyslu slova. Navrhl však model oceňování reálnou hodnotou jako metodu odhadu ocenění tam, kde bylo stanoveno, že je tržní hodnota vhodnou oceňovací základnou, ale trh není aktivní nebo není otevřený nebo řádný.
- BC7.35 Menšina respondentů Zveřejněného návrhu podpořila model oceňování reálnou hodnotou. Někteří z těchto respondentů si mysleli, že IPSASB by měla poskytnout další podrobnosti o jejím použití. Jiní tento model podpořili, ale naznačili, že podrobný oceňovací model by nebyl pro Koncepční rámec vhodný. Někteří z těchto respondentů zvažovali, že by měl být uveden jako technika odhadu na úrovni standardů. Mnozí respondenti předložili návrh, aby reálná hodnota byla navržena jako oceňovací základna v pravém smyslu slova za použití definice z IFRS, zatímco další chtěli více podrobností o přístupech k odhadu reálné hodnoty, aby tím doplnili její přijetí za oceňovací základnu. Další respondenti naopak vyjádřili názor, že reálná hodnota není pro veřejný sektor vhodná.
- BC7.36 IPSASB shledala názory těch, kteří považovali model reálné hodnoty za příliš nízkou úroveň pohledu pro Koncepční rámec za přesvědčivé. IPSASB také přijala názor těch respondentů, kteří pociťovali, že nedefinování reálné hodnoty jako oceňovací základny, ale opětovné zavedení reálné hodnoty pomocí modelu by bylo matoucí. IPSASB tedy rozhodla, nezačleňovat model reálné hodnoty do konečného znění kapitoly.

Model hodnoty pozbytí

- BC7.37 Konzultační studie pojednávala o modelu hodnoty pozbytí jako o odůvodnění pro výběr aktuální hodnotové základny. Někteří respondenti měli výhrady konkrétně k tomu, že tento model by byl nákladný a uvalil by neúměrné břímě na ty, kteří sestavují účetní závěrku, pokud se vezmou v potaz tři možné oceňovací základny pro každé aktivum, které je vykazováno. Mnoho respondentů také uvážilo, že je tento model přespříliš složitý. Také byl vyjádřen názor, že model hodnoty pozbytí nadměrně zdůrazňuje kvalitativní charakteristiku relevance a zanedbává další kvalitativní charakteristiky.
- BC7.38 I když IPSASB shledala, že model hodnoty pozbytí byl úspěšně přijat v některých jurisdikcích, uznala výhrady jako celek nebo částečně. IPSASB tudíž zahrнула model hodnoty pozbytí do Zveřejněného návrhu jako nepovinnou metodu při výběru mezi reprodukčními náklady potenciálu, čistou prodejní cenou a hodnotou z užívání tam, kde bylo rozhodnuto o použití oceňovací základny aktuálního ocenění, ale vhodná základna nebyla určena s odkazem na cíle finančního výkaznictví a kvalitativní charakteristiky.

BC7.39 I když menšina respondentů Zveřejněného návrhu model hodnoty pozbytí velice podporovala, mnozí respondenti neustále vyjadřovali výhrady ke složitosti tohoto modelu. IPSASB vzala rovněž na vědomí technickou rozporuplnost modelu hodnoty pozbytí – pokud je čistá prodejní cena vyšší než reprodukční náklady potenciálu, měla by být naznačena možnost vývoje, a tak by uživatelé měli získat tuto informaci, kterou model hodnoty pozbytí nedává. Kvůli těmto faktorům se IPSASB rozhodla nezahrnovat model hodnoty pozbytí do Koncepčního rámce. Avšak několik myšlenek, které tento model poskytuje svou analýzou vztahů mezi reprodukčními náklady potenciálu, čistou prodejní cenou a hodnotou z užívání bylo ponecháno, například, že není vhodné oceňovat aktivum reprodukčními náklady potenciálu, pokud vyšší částka z čisté prodejní ceny nebo hodnoty z užívání je nižší než reprodukční náklady potenciálu.

Symbolické hodnoty

BC7.40 V některých jurisdikcích jsou určitá aktiva uznávána ve výkazu finanční situace v symbolických hodnotách, obvykle jednou jednotkou měny vykazování. Tato úprava je přijata proto, aby byla uznána aktiva přímo ve výkazu finanční situace, pokud je obtížné získat ocenění. Příznivci symbolických hodnot se domnívají, že tyto hodnoty poskytují uživatelům užitečné informace v účetních výkazech a usnadní spojitost mezi řízením aktiv a účetní procedurou.

BC7.41 IPSASB připouští, že takový přístup je zamýšlen tak, aby byly poskytovány užitečné informace. Většina členů IPSASB však vyslovila názor, že symbolické hodnoty nenaplnují cíl oceňování, protože neposkytují relevantní informace o finanční kapacitě, provozní kapacitě nebo nákladech na služby. Většina IPSASB dospěla k závěru, že rozhodnutí, zda uznat nějakou položku jako aktivum by mělo následovat až poté, co je posouzeno, zda daná položka splňuje definici aktiva a kritéria pro uznání uvedené v Kapitole 5, *Prvky účetních výkazů* a Kapitole 6, *Uznávání v účetních výkazech*. IPSASB také akceptovala, že v případech, kdy je nemožné nebo velice nákladné získat ocenění, je důležité, aby taková informace byla poskytnuta prostřednictvím zveřejnění, což je nutné pečlivě zvážit na úrovni standardů.

Oceňovací základny pro závazky

Cena převzetí a náklady na zproštění od závazku

BC7.42 IPSASB vzala na vědomí názory těch, kteří poukazovali na to, že mnoho služeb je poskytováno ve veřejném sektoru při nesměnných transakcích, které často nejsou cenami převzetí. IPSASB připustila, že okolnosti, za nichž cena převzetí splňuje cíle oceňování, jsou omezené. Avšak pojištění a podobné povinnosti, jako jsou finanční záruky, jsou závazky, u nichž by cena převzetí mohla poskytovat relevantní a věrně zobrazené informace. V takových

případech by mohly být závazky přeceněny na cenu převzetí, aby byly vyjádřeny změny rizikových premií následující po prvotním uznání.

BC7.43 Někteří respondenti Zveřejněného návrhu rovněž vyslovili pochybnost, zda by měly být začleněny náklady na zproštění od závazku. IPSASB vzala v potaz, že v mnoha případech ve veřejném sektoru, zvláště u nesměnných transakcí, je nepravděpodobné, že by byly k dispozici náklady na zproštění od závazku, protože nebudou existovat externí strany ochotné akceptovat převod závazku od povinné strany za stanovenou částku. Dokonce i tehdy, když náklady na zproštění od závazku budou moci být stanoveny, je nepravděpodobné, že externí strana bude akceptovat částku nižší než náklady na splnění závazku při vypořádání. Proto budou závazky vznikající při nesměnných transakcích pravděpodobně oceňovány náklady na splnění závazku a často to bude jediná praktická a relevantní oceňovací základna. Přesto se IPSASB rozhodla ponechat cenu převzetí a náklady na zproštění od závazku jako oceňovací základnu v Konceptním rámci, protože mohou existovat omezené okolnosti, za nichž tato oceňovací základna vyhoví cíli oceňování.

Další záležitosti

BC7.44 Konzultační studie se domáhala názorů respondentů na následující dvě otázky týkající se oceňování:

- nakládání s vlastním úvěrovým rizikem účetní jednotky a změny hodnoty přičitatelné změnám vlastního úvěrového rizika účetní jednotky, a
- zda by ocenění aktiva mělo odrážet pouze využitelný potenciál týkající se stávajícího užívání nebo zda by ocenění aktiva mělo zahrnovat přírůstkovou hodnotu týkající se jeho možného alternativního použití.

BC7.45 Většina respondentů, kteří se vyjádřili k těmto záležitostem, se domnívá, že by bylo mnohem vhodnější věnovat se jim spíše na úrovni standardů než v Konceptním rámci. IPSASB souhlasila s tímto názorem a tyto záležitosti do Konceptního rámce nezahrnula. IPSASB připomíná, že tam, kde je k ocenění závazku používána tržní hodnota, je nezbytné zvážit nakládání s vlastním úvěrovým rizikem účetní jednotky.

KAPITOLA 8: PŘEDKLÁDÁNÍ INFORMACÍ VE FINANČNÍCH VÝKAZECH PRO VŠEOBENÉ POUŽITÍ

OBSAH

	Odstavec
Úvod	8.1–8.8
Předkládání informací.....	8.4–8.8
Výběr informací.....	8.9–8.35
Výběr informací – povaha informací.....	8.11–8.14
Informace vybrané pro zobrazování nebo zveřejňování	8.15–8.24
Zásady použité při výběru informací	8.25–8.35
Umístění informací	8.36–8.44
Principy přiřazování informací různým výkazům	8.38–8.40
Principy pro umístění informací ve výkazu	8.41–8.44
Organizace informací.....	8.45–8.64
Povaha informací související s jejich organizací	8.47–8.53
Principy použité při organizaci informací	8.54–8.64
Zdůvodnění závěrů	

Úvod

- 8.1 Tato kapitola stanoví aplikovatelné koncepty pro předkládání údajů ve finančních výkazech pro obecné účely (dále jen GPFRs), včetně účetních závěrek vlád a jiných finančních jednotek veřejného sektoru. (dále jen jednotka).
- 8.2 Kapitoly 1-4 se týkají předkládání údajů – cíle předkládání finančních informací, potřeby uživatelů, kvalitativní charakteristiky, omezení přístupu k informacím obsaženým v GPFRs a vykazující jednotka – ty všechny ovlivňují rozhodování při zveřejňování údajů. Pokud se týká údajů vykazovaných v účetních závěrkách, zveřejňování se rovněž týká definic prvků účetní závěrky, kritérií předkládání informací a oceňovacíchází popsanych v kapitolách 5-7, např.:
- definice prvků ovlivňuje položky, které mohou být v účetních závěrkách vykazány
 - aplikace kritérií předkládání informací ovlivňuje umístění údaje a
 - výběr oceňovací báze má dopad na údaje prezentované v metodikách měření.

Jazyk, v němž jsou vydávány účetní závěrky a další GPFRs

- 8.3 Jazyk (nebo jazyky), v nichž jsou účetní závěrky a další GPFRs vydávány má podpořit dosažení cílů předkládání účetních informací a kvalitativních charakteristik. Všechny překlady musí zcela odpovídat verzi v původním jazyce. Překlady se uživatelům zpřístupňují pro jejich potřeby s odkazem na:
- právní požadavky uložené právními předpisy, kterým subjekt podléhá,
 - náklady a přínosy překladů.

Předkládání informací

- 8.4 Předkládáním informací se rozumí výběr, umístění a organizace údajů vykazovaných v GPFRs.
- 8.5 Účelem předkládání informací je poskytnutí údajů, které přispívají k plnění cílů účetního výkaznictví a dosažení kvalitativních charakteristik, za současného zohlednění omezení informací v GPFRs. Rozhodnutí ve věcech výběru, umístění a organizace údajů jsou odpovědí na potřeby uživatelů mít informace o ekonomických nebo dalších jevech.
- 8.6 Kapitola 1 vysvětluje, že GPFRs se pravděpodobně budou skládat z několika výkazů, přičemž každý z nich bude více odpovídat některým z aspektů cílů finančního výkaznictví a záležitostem spadajícím do oblasti finančního výkaznictví. Kromě účetních závěrek poskytují GPFRs například údaje vztahující se k zhodnocení výkonnosti služeb jednotky a udržitelnosti financí.

Cíle účetního výkaznictví, které jsou aplikovány na oblast, pokrytou konkrétním výkazem, určují rozhodnutí předkládání informací v tomto výkazu.

8.7 Rozhodnutí ve věcech předkládání informací mohou:

- vyústit ve vývoj nového GPFR, přesun údajů mezi jednotlivými výkazy nebo sloučení existujících výkazů nebo
- být detailními rozhodnutími o výběru, umístění a organizaci údajů v rámci GPFR.

Rozhodnutí o předkládání informací jsou vzájemně propojená

8.8 Rozhodnutí o výběru, umístění a organizaci informací jsou vzájemně propojená a v praxi jsou ve většině případů zvažována společně. Množství nebo typ vybraných údajů může mít dopad na to, zda je vybraný údaj zařazen do samostatného výkazu, tabulek či samostatného plánu. Následující tři oddíly se zaměřují na jednotlivé druhy rozhodnutí o předkládání údajů.

Výběr informací

8.9 Rozhodnutí o výběru informací určují, které údaje mají být vykázány:

- v účetních závěrkách a
- v jiných GPFR mimo účetní závěrky (jiné GPFR).

8.10 Jak je vysvětleno v Kapitole 2 *Cíle a uživatelé finančních výkazů pro všeobecné použití (GPFR)*, cílem finančního výkaznictví je poskytování informací o dané účetní jednotce. Tyto informace jsou pro uživatele GPFR užitečné pro účely skládání účtů a účely rozhodování. Kapitola 2 popisuje typy údajů, které uživatelé pro splnění cílů finančního výkaznictví potřebují. Tento popis je vodítkem při rozhodování, zda jsou jednotlivé typy výkazů potřebné. Kapitola je zaměřena na výběr údajů k jejich předkládání v GPFR, včetně účetních závěrek a jiných výkazů.

Výběr informací – povaha informací

Povaha informací v účetní závěrce

8.11 Potřeby uživatelů vymezené v Kapitole 2 tvoří základ pro výběr údajů v účetních závěrkách. Tyto potřeby zahrnují údaje o finanční situaci, finanční výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky za účelem:

- umožnit uživatelům identifikovat prostředky účetní jednotky a nároky na tyto prostředky k datu vykázání,
- zajistit informace pro posouzení otázek jako např. zda byly prostředky účetní jednotkou získány hospodárným způsobem a zda byly efektivně a účelně použity a jak byly dosaženy cíle při poskytování služeb a

- zajistit informace pro posouzení finanční výkonnosti, likvidity a solventnosti účetní jednotky.
- 8.12 Účetní závěrky mohou také poskytnout informace, které uživatelům pomáhají určit míru, ve které:
- účetní jednotka dosáhla svých finančních cílů,
 - výnosy, náklady, peněžní toky a finanční výsledky účetní jednotky odpovídají schváleným rozpočtům a
 - účetní jednotka dodržuje příslušné právní předpisy nebo jiná pravidla pro získávání a užívání veřejných prostředků.
- 8.13 Účetní závěrky neposkytují ucelený náhled na výkonnost při poskytování služeb účetní jednotkou. Nicméně, údaje v účetních závěrkách mohou poskytnout informace o finančních aspektech výkonnosti při poskytování služeb, jako jsou např.:
- výnosy, náklady a peněžní toky týkající se služeb a
 - ta aktiva a závazky, které umožňují uživatelům zhodnotit např. provozní kapacitu či finanční rizika, která mohou mít dopad na poskytování služeb.
- 8.14 Další výkazy v GPFRs prezentují dodatečné informace k údajům vykázaným v účetních závěrkách. Mohou zahrnovat např.:
- informace o udržitelnosti veřejných financí účetní jednotky,
 - rozpravu o účetní závěrce a její analýzu nebo
 - informace o výkonnosti při poskytování služeb.

Informace vybrané pro zobrazování nebo zveřejňování

- 8.15 Informace jsou vybírány pro zobrazování nebo zveřejňování v GPFR. Informace vybrané pro zobrazení představují klíčové sdělení v GPFR, zatímco informace vybrané pro zveřejňování zvyšují svou užitečnost pro zobrazení tím, že poskytují detaily, které uživatelům pomohou zobrazené informace pochopit. Zveřejňování nenahrazuje zobrazování.
- 8.16 Obecně je třeba vyhnout se opakování informací v GPFR. Nicméně, ty samé informace mohou být prezentovány jakožto informace zobrazené i zveřejněné. Například celková částka zobrazená přímo v účetní závěrce, může být opakovaně uvedena v komentáři, kde je rozčleněna na jednotlivé složky. Obdobně může být stejný údaj vykázan v různých GPFR, tak aby byly splněny jejich různé cíle.

Informace vybrané pro zobrazování

- 8.17 Všechny GPFR obsahují klíčová sdělení, což znamená, že všechny GPFR obsahují zobrazované informace. Zobrazované informace jsou udržovány na stručné a pochopitelné úrovni, aby se uživatelé mohli soustředit na klíčová sdělení a nebyli rozptylováni detaily, které by tato sdělení mohly zakrývat. Zobrazované informace jsou vykazovány zřetelně, za použití vhodných prezentačních technik, jako jsou jasné označení, ohraničení, tabulky a grafy.
- 8.18 Položky zobrazené přímo v účetní závěrce poskytují informace o takových věcech, jako je finanční situace, finanční výkonnost a peněžní toky vykazující jednotky.
- 8.19 Posouzení, zda daná položka splňuje kritéria pro uznání je jedním z klíčových mechanismů pro určení, zda daný údaj má být zobrazen přímo ve výkazu finanční situace nebo ve výkazu finanční výkonnosti a/nebo být zveřejněn buď v komentáři nebo jinde v GPFR. V dalších případech, například ve výkazu peněžních toků, zobrazený údaj bude napomáhat dosažení cílů finančního výkaznictví.
- 8.20 Vývoj požadavků na zobrazování položek na jednotlivých řádcích a úhrnných částek představuje hledání rovnováhy mezi standardizací údajů, která usnadňuje srozumitelnost, a poskytováním údajů šitých na míru faktorům specifickým pro danou účetní jednotku. Cílem jak standardizovaného, tak i pro účetní jednotku specifického zobrazení je zajistit poskytnutí takových informací, které umožní splnění cílů finančního výkaznictví pro všechny účetní jednotky, a to za současného zobrazení takových informací, které odráží povahu a činnost konkrétních účetních jednotek.

Informace vybrané pro zveřejnění

- 8.21 Zveřejněné údaje budou pravděpodobně zahrnovat:
- východiska pro zobrazované informace, jako jsou vhodná pravidla a metodiky,
 - rozčlenění zobrazených informací a
 - položky, které sdílejí některé, nikoliv však všechny, aspekty zobrazovaných informací – například zveřejnění položek, které mají některé, nikoliv však všechny znaky definice prvku¹⁸, nebo zveřejnění položek, které sice splňují všechny znaky definice, ale ne kritéria pro uznání.

¹⁸ Kapitola 5 *Prvky v účetních výkazech* vysvětluje, že další prostředky a další povinnosti, které nesplňují definici prvku, mohou být v účetních výkazech uznány, aby přispěly k dosažení cílů finančního výkaznictví.

8.22 Míra podrobnosti poskytnutá zveřejněnými údaji přispívá k dosažení cílů finančního výkaznictví, pokud není nadměrná. Zveřejněné informace jsou, stejně jako zobrazené informace nezbytné pro dosažení cílů finančního výkaznictví.

8.23 Údaje zveřejněné v komentářích k účetním výkazům:

- jsou nezbytné pro to, aby uživatelé účetním závěrkám porozuměli,
- poskytují informace, které prezentují účetní závěrku v souvislostech účetní jednotky a prostředí, ve kterém funguje, a
- obvykle mají jasný a prokazatelný vztah k informacím zobrazeným přímo v účetních výkazech, kterých se týkají.

8.24 Informace zveřejněné v komentářích mohou také zahrnovat:

- faktory související s účetní jednotkou, které mohou ovlivnit posuzování vykázaných informací (například údaje o spřízněných stranách, ovládaných jednotkách nebo účastech v jiných jednotkách),
- východiska pro zobrazené informace (například informace o účetních pravidlech a oceňování, včetně oceňovacích metod a oceňovacích nejistot, kde to připadá v úvahu),
- rozčlenění částek zobrazených přímo v účetních výkazech (například rozdělení položky pozemky, budovy a zařízení do různých tříd),
- položky, které nesplňují definici nebo kritéria pro uznání, ale jsou důležité pro porozumění financím účetní jednotky a jejím schopnostem poskytovat služby, například informace o událostech a podmínkách, které mohou mít vliv na budoucí peněžní toky nebo využitelný potenciál, včetně jejich povahy, možných následků na peněžní toky nebo využitelný potenciál, pravděpodobnosti, že nastanou, a citlivosti na změny podmínek, a
- informace, které mohou vysvětlovat základní trendy ovlivňující zobrazené úhrnné částky.

Zásady použité při výběru informací

8.25 Rozhodnutí o tom, které informace mají být zobrazeny nebo zveřejněny vyžadují zvážení:

- cílů finančního výkaznictví,
- kvalitativních charakteristik a omezení informací zahrnutých do GPFR a
- relevantních ekonomických a dalších jevů, o nichž může být nutné informovat.

8.26 Výsledkem výběru jsou takové informace, které přispívají k dosažení cílů finančního výkaznictví pro oblasti pokrývající konkrétní výkaz a poskytují

vhodnou úroveň podrobnosti. Rozhodnutí o výběru údajů zahrnují jejich shrnutí a určení priorit. Výběr údajů umožňuje vyhnout se zahlcení informacemi, což snižuje jejich srozumitelnost. Příliš mnoho informací může bránit uživatelům porozumět klíčovému sdělení a následně ohrozit splnění cílů finančního výkaznictví.

- 8.27 Zpracovatelé, kteří využívají svůj odborný úsudek, jsou zodpovědní za to, že pro GPFR, které sestavují, zajišťují údaje, které splňují cíle finančního výkaznictví a kvalitativní charakteristiky.
- 8.28 Rozhodnutí o výběru údajů vyžadují neustálé a kritické přezkoumání. Údaje, které jsou určeny k možnému výběru pro vykazování, jsou přezkoumávány v procesu jejich vývoje zejména s ohledem na jejich relevanci, významnost a poměr nákladů a přínosů, a to i přesto, že na jejich výběr jsou použity všechny kvalitativní charakteristiky a omezení. Minulá rozhodnutí mohou vyžadovat přehodnocení, protože nové informace mohou činit již existující informace nadbytečnými, s tím výsledkem, že dané položky již nadále nespĺňují kvalitativní charakteristiky nebo omezení.
- 8.29 Všechny významné transakce, události a další vykázané položky jsou předkládány způsobem, který vystihuje spíše jejich podstatu než právní či jinou formu, tak aby byly dosaženy kvalitativní charakteristiky relevance a věrného zobrazení.
- 8.30 Přínosy pro uživatele vzešlé z obdržení dané informace musí ospravedlnit náklady, které účetním jednotkám vzniknou sběrem dat a vykázaním dané informace. Při tomto hodnocení je důležité vzít v úvahu, jak jednotlivé položky ovlivní celkový pohled na předkládání informací a na povahu předkládaných informací. Položky, u nichž se zdá, že mají nízký přínos, pokud je na ně nahlíženo izolovaně, mohou prokazovat mnohem větší přínos, jsou-li vykazovány jako součást kompletního souboru informací.
- 8.31 Informace musí být předkládány dostatečně včas, aby uživatelé byli schopni dovolat se odpovědnosti vedení a činit informovaná rozhodnutí.
- 8.32 GPFR mohou obsahovat další informace pocházející z jiných zdrojů než ze systému finančních informací. Na takové údaje se také vztahují kvalitativní charakteristiky. Den dodání těchto údajů musí být co nejbližší k datu vykázaní účetních závěrek, aby vykazované údaje byly aktuální.

Principy výběru informací pro zobrazení a zveřejnění

- 8.33 Rozhodnutí o zobrazení a zveřejnění platí pro účetní závěrku i ostatní GPFR. Identifikace informací pro zobrazení nebo zveřejnění se řídí cíli finančního výkaznictví pro oblast, kterou daný výkaz pokrývá. Identifikace informací pro zobrazení nebo zveřejnění v určitém GPFR může zahrnovat vývoj:
 - principů klasifikace,

- seznamu typů informací, které jsou zobrazovány, a podobného seznamu typů informací, které jsou zveřejňovány a/nebo
- seznamu určitých informací, které zpracovatelé výkazů musí zobrazit nebo zveřejnit.

8.34 Rozhodnutí o výběru údajů pro zobrazení a zveřejnění se učiní

- s ohledem na jejich vzájemné vztahy, nikoliv na jejich izolované zobrazení či zveřejnění,
- aby efektivně vytvářely integrovanou sadu informací.

8.35 Rozhodnutí o výběru s ohledem na údaje v jiných výkazech GPFR jsou činěna po pečlivém zvážení vztahu jiných GPFR k účetní závěrce.

Umístění informací

8.36 Rozhodnutí o umístění informací se činí o tom:

- ve kterém výkazu jsou informace umístěny a
- ve které části výkazu jsou informace umístěny.

8.37 Umístění informací ovlivňuje přínos dat pro dosahování cílů finančního výkaznictví a kvalitativních charakteristik. Umístění také ovlivňuje to, jak jsou informace interpretovány uživatelem a jejich porovnatelnost. Umístění lze využít pro:

- zdůraznění významu informací a jejich vazby na ostatní informace,
- vyjádření povahy informací,
- k propojení různých informací pro naplnění určitých potřeb uživatelů a
- rozlišení informací určených pro zobrazení a pro zveřejňování.

Principy přiřazování informací různým výkazům

8.38 Při rozhodování o rozdělení informací mezi účetní závěrku a jiné výkazy GPFR se berou v úvahu následující faktory:

- *povaha*: zda z povahy informací (například informace z minulých období oproti informacím prospektivním) vyplývá jejich umístění ve stejném nebo v jiném GPFR s ohledem například na srozumitelnost a/nebo možnosti je porovnat,
- *specifika jurisdikce*: zda pro danou jurisdikci specifické faktory, jako jsou ustanovení právních předpisů, nemají speciální požadavky na umístění informací,

- *propojení*: zda je známá potřeba propojit informace, které jsou již ve stávajících výkazech zahrnuty s nějakými dalšími informacemi. Musí být posouzeny tyto spojitosti všech informačních potřeb, nejen spojitosti mezi novými a stávajícími informacemi.
- 8.39 Výše uvedené faktory, které zohledňují možnosti přidání informací do již existujících sad informací, se také berou v úvahu při zvažování toho, je-li možné zlepšit seskupování údajů, kterým se zabývá část věnovaná organizaci informací.
- 8.40 Samostatný GPFR může být nezbytný v případě, že:
- byla identifikována informační potřeba ze strany uživatelů, kterou nelze současnými výkazy uspokojit, a
 - samostatný GPFR k naplnění těchto potřeb bude lépe dosahovat cílů finančního výkaznictví a kvalitativní charakteristiky, než kdyby byly informace zahrnuty do existujících výkazů.

Principy pro umístění informací ve výkazu

- 8.41 Odstavec 8.17 této kapitoly stanoví, že zobrazované informace jsou vykazovány zřetelně za použití patřičných technik jejich předkládání a umístění je jeden ze způsobů, jak toho dosáhnout. Umístění informací v rámci výkazu zajišťuje, že zobrazované informace jsou patřičně zřetelné a nejsou zakrývány detaily nebo velkým množstvím zveřejňovaných informací.
- 8.42 Umístění informací v účetní závěrce pomáhá vytvořit souhrnný finanční obraz účetní jednotky.
- 8.43 V účetních závěrkách jsou zobrazované informace přímo ve výkazu, zatímco údaje zveřejňované jsou v komentáři. Toto rozlišení zobrazovaných a zveřejňovaných informací prostřednictvím jejich umístění zajišťuje, že položky, které se přímo váží ke sdělované záležitosti, například finanční situaci, výkonnosti a peněžním tokům, mohou být zvýrazněny, přičemž další podrobnější informace jsou poskytnuty v komentáři jako údaje zveřejňované.
- 8.44 V ostatních GPFR mohou být zobrazované informace buď odděleny od zveřejňovaných informací nebo být umístěny na stejném místě, ale od zveřejňovaných informací odlišeny použitím jiné techniky prezentace.

Organizace informací

- 8.45 Organizace informací se týká uspořádání, seskupování a určení pořadí informací, což vyžaduje rozhodnutí o tom:
- jak jsou informace uspořádány v rámci GPFR a
 - jaká je celková struktura GPFR.
- 8.46 Organizace informací zahrnuje řadu rozhodnutí včetně rozhodnutí o použití klíčových odkazů, tabulek, grafů, nadpisů, číslování a uspořádání jednotlivých položek v určité části výkazu, včetně rozhodnutí o pořadí položek. Organizace informací může ovlivnit to, jak je budou uživatelé interpretovat.

Povaha informací související s jejich organizací

- 8.47 Rozhodnutí o organizaci informací berou v úvahu:
- důležité vztahy mezi informacemi a
 - zda jsou informace určeny pro zobrazování nebo pro zveřejňování.

Typy vztahů

- 8.48 Důležité vztahy zahrnují, ale nejsou omezeny pouze na:
- zkvalitnění,
 - obdobnost,
 - sdílený účel.
- 8.49 Zkvalitnění: informace na jednom místě v GPFR mohou být zkvalitněny díky informacím poskytovaným na jiném místě. Například údaje o rozpočtu, výhledu a výkonnosti služby zkvalitní data uvedená v účetní závěrce. Tabulky a grafy mohou být použity ke zlepšení pochopení textových informací. Propojení s informacemi uvedenými mimo GPFR může zkvalitnit pochopitelnost informací uvedených v GPFR.
- 8.50 Obdobnost: Vztah obdobnosti existuje tam, kde údaje uvedené na jednom místě jsou založeny na údajích uvedených na jiném místě v GPFR a tyto údaje buď nebyly upraveny, nebo byly upraveny minimálně. Například jestliže informace o výkonnosti služeb zahrnuje náklady na služby, nebo hodnotu aktiv použitých pro různé služby spotřebovaných, pak může být užitečné ukázat, jak se tyto celkové částky vztahují k nákladům a aktivům vykazovaným v účetních závěrkách. Jiným příkladem je vztah mezi celkovými výdaji uvedenými v rozpočtu a celkovými náklady vykázanými ve výkazu finanční výkonnosti. Soulad těchto dvou různých částek může uživateli umožnit lepší pochopení stavu financí účetní jednotky.

- 8.51 Sdílený účel: vztah sdíleného účelu existuje tam, kde informace vykazované na různých místech slouží stejnému účelu. Je to například v případě, že různé výkazy a zveřejnění poskytují informace, které jsou potřebné pro posouzení odpovědnosti za dodané služby. Informace o (a) skutečných a rozpočtových nákladech různých služeb, (b) finančních a nefinančních prostředcích použitých při poskytování různých služeb a (c) budoucím poskytování různých služeb může být zahrnuto na různých místech. Aby byly vztahy mezi informacemi na různých místech zřetelné, je nutné vhodně údaje uspořádat, například s využitím společných nadpisů a odkazů.
- 8.52 Vazby mezi údaji mohou existovat v různých:
- GPFR,
 - v jednotlivých komponentách GPFR a
 - v částech jedné komponenty.

Seskupování dat

- 8.53 Tři faktory zmíněné v sekci o výběru informací jsou použitelné pro rozhodnutí o umístění informací, tj. spojitost, povaha informací a zvažování specifik jurisdikcí platí také při uvažování o tom, zda lze seskupení získaných informací zlepšit. Při rozhodnutí o efektivním uspořádání informací se bere v úvahu jejich propojenost, povaha a do určité míry i faktory odrážející specifika příslušných jurisdikcí.

Principy použité při organizaci informací

- 8.54 Organizace informací:
- napomáhá dosažení cílů finančního výkaznictví,
 - pomáhá tomu, aby vykazované informace splňovaly kvalitativní charakteristiky.
- 8.55 Organizace informací:
- zajišťuje, že klíčová sdělení jsou snadno pochopitelná,
 - zřetelně identifikuje důležité vztahy,
 - klade patřičný důraz na informace s klíčovými sděleními a
 - usnadňuje porovnání.

- 8.56 Související údaje jsou propojeny za použití jednotných nadpisů, pořadím, ve kterém jsou prezentovány, a/nebo dalšími vhodnými metodami podle typu a vazeb údajů. V případě, že se jedná o propojení s údaji mimo GPFR, je důležité aby:
- odkazy na údaje z jiných zdrojů nenarušovaly splnění kvalitativních charakteristik a
 - datum vzniku souvisejících údajů bylo co nejbližší datu vykazování účetní závěrky, tj. aby šlo o aktuální informace

Porovnatelnost

- 8.57 Organizace informací zohledňuje výhody stálého vykazování v průběhu času, což podporuje srozumitelnost dat pro uživatele, usnadňuje mu přístup k informacím a napomáhá naplnění kvalitativní charakteristiky porovnatelnosti.

Principy organizace informací v účetní závěrce

- 8.58 Informace uvedené přímo v účetních výkazech jsou obvykle v podobě numerických součtů a mezisoučtů (čísel). Jejich uspořádání poskytuje strukturovaný přehled o takových skutečnostech jako je finanční situace, finanční výkonnost a peněžní toky vykazující jednotky.

- 8.59 V účetních výkazech mohou být vztahy mezi:

- podskupinami zobrazených částek nebo změnami v zobrazených částkách a jejich vliv na finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky vykazující jednotky,
- zobrazenými rozdílnými částkami uvedenými v různých účetních výkazech, které mohou odrážet vliv nějaké vnější události nebo přispívají k pochopení finanční situace, finanční výkonnosti účetní jednotky, a
- zobrazenými částkami a k nim se vztahujícími zveřejněními ve formě komentáře, které obsahují vysvětlující informace, nebo jinak přispívají k větší srozumitelnosti uvedených položek.

- 8.60 Organizace informací v účetní závěrce zahrnuje rozhodnutí o:

- typu a počtu výkazů,
- rozčlenění agregovaných informací na smysluplné podkategorie,
- pořadí a seskupení položek, uvedených v každém výkazu,
- identifikace úhrnů (součtů a rozdílů) a
- identifikace dalších informací, které mají být zahrnuty přímo do výkazu.

- 8.61 Informace poskytované v komentáři k účetním výkazům jsou organizovány tak, aby byla jasná vazba na položky uvedené přímo ve výkazu. Tento komentář je nedílnou součástí účetní závěrky.

Principy organizace informací v jiných výkazech GPFR

- 8.62 Stejně jako v případě účetní závěrky i organizace informací v jiných výkazech GPFR napomáhá zajistit to, že klíčové sdělení poskytované v uvedených informacích je srozumitelné. Předložení, které zřetelně identifikuje důležité vztahy, zlepšit to, jak výkaz:
- splní cíle finančního výkaznictví a
 - splní kvalitativní charakteristiky.
- 8.63 Propojení informací, mezi kterými jsou vztahy, pomůže uživateli nalézt důležité informace. Některé informace jsou snadněji pochopitelné, když jsou předkládány v podobě grafů, tabulek, poměrů a klíčových ukazatelů výkonnosti. Jiné jsou naopak vhodnější k předložení ve slovní podobě. Organizace informací poskytuje uživateli oporu, aby porozuměl propojení informací v rámci jedněch GPFR.
- 8.64 Organizace informací usnadňuje taková srovnání, jako například jasnou identifikaci toho, zda položky jsou podobné nebo ne. Porovnání mezi obdobími usnadňuje stejný způsob organizace informace v čase. Ke změnám dochází pouze v případě, že zvyšují relevantnost a srozumitelnost. Srovnání mezi jednotkami jsou umožněna, pokud odlišné vykazující jednotky organizují informace tak, že je předkládají obdobným způsobem.

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí Konceptní rámec, ale nejsou jeho součástí.

Koncepty použitelné pro předkládání informací v GPFR

BC8.1 Tato kapitola popisuje koncepty, použitelné pro předkládání informací v GPFR, včetně obojího, jak účetních závěrek, tak i dalších informací, které zkvalitňují, doplňují a rozšiřují účetní závěrky. Během vývoje této kapitoly někteří respondenti Konzultační studie *Předkládání informací ve finančních výkazech pro všeobecné použití* (Konzultační studie), a Zveřejněného návrhu *Předkládání informací ve finančních výkazech pro všeobecné použití* (Zveřejněný návrh) namítali, že IPSASB by se měla zaměřit výhradně na účetní závěrky. Respondenti, kteří podporovali navrhovaný komplexnější přístup, měli za to, že výsledné koncepty musí být v dostatečné míře podrobné, aby byly použitelné i pro specifické záležitosti účetních závěrek.

BC8.2 IPSASB bere v úvahu, že účelné vykazování informací v účetních závěrkách i v jiných výkazech GPFR je podstatné pro naplnění cílů finančního výkaznictví. Předkládání informací jinými GPFR zvyšuje nároky na IPSASB a zpracovatele, což vede k tomu, že je nutný vyvíjet takové koncepty vykazování, které by nasměrovaly vývoj požadavků na předkládání informací jak ve standardech IPSAS, tak i v RPG. Nicméně IPSASB uznává, že koncepty musí být dostatečně podrobné, aby byly použitelné pro účetní závěrky. Proto tato kapitola vysvětluje koncepty pro všechny GPFR a stanoví koncepty použitelné pro účetní závěrky do větší hloubky.

Předkládání informací v účetních závěrkách

BC8.3 Jak bylo zmíněno výše, je nutné, aby navrhované koncepty byly dostatečně podrobné a daly se použít pro účetní závěrky. V této kapitole se však nenavrhují počty a typy účetních výkazů, ty by měly být specifikovány ve standardech IPSAS a RPG. Tento přístup bere na vědomí, že na mezinárodní úrovni někteří zpracovatelé považují „prvotní“ účetní výkazy za minimální požadavek s tím, že k těmto účetním výkazům požadovaným standardy IPSAS mohou být pružně přidány zpracovateli další výkazy, jako například přehled příslibů nebo výkaz veřejného dluhu. To odpovídá potřebě vyhnout se tomu, aby byl Konceptní rámec příliš detailní.

BC8.4 Tato kapitola se také nepokouší identifikovat seznam informací zahrnutých do účetní závěrky, včetně komentáře. To znamená, že koncepty předkládání informací použitelné pro účetní závěrky zůstanou relevantní, i když se objeví změny v oblastech týkajících se:

- typu informací požadovaných k naplnění cílů finančního výkaznictví,
- informačních technologií použitých pro předkládání informací GPFR,
- typu ekonomických nebo dalších jevů, o nichž se předkládají informace v účetních závěrkách

Jazyk, ve kterém se účetní závěrky a jiné výkazy GPFR vydávají

BC8.5 Někteří respondenti Zveřejněného návrhu vyjádřili názor, že jazyk, ve kterém budou účetní závěrky a jiné GPFR vydávány, bude mít vliv na to, zda budou podporovat dosažení cílů finančního výkaznictví a plnit kvalitativní charakteristiky. Na základě toho IPSASB rozhodla, že tato kapitola se musí zabývat jazykem (jazyky), ve kterých jsou GPFR vydány. Kvalita jakéhokoli překladu bude mít vliv na využitelnost GPFR uživateli, kteří jsou na překladu závislí. Kvalita překladu musí zajistit, že přeložená (přeložené) verze je (jsou) věrným překladem originálu. Věrný překlad umožní uživatelům porozumět stejně, jako rozumí rodilý mluvčí jazyka originálu.

Předkládání, zobrazování a zveřejňování informací

BC8.6 Během vytváření této kapitoly byly navrženy popisy „předkládání“, „zobrazování“, „zveřejňování“, „základních“ a „podpůrných“ informací. Názory respondentů na to, zda popis je odpovídající, se lišily. Popis předkládání, zahrnující výběr, místo a organizování informací byl výrazně podpořen. Někteří respondenti byli proti zavádění takových popisů, neboť pojmy „předkládání“ a „zveřejňování“ jsou již používány tvůrci standardů a mají obecně přijatý význam. Někteří respondenti Zveřejněného návrhu obhajovali harmonizaci terminologie IPSASB s terminologií pro vykazování pro účetní závěrky vyvíjenou Radou pro Mezinárodní účetní standardy v projektu aktualizace koncepčního rámce.

BC8.7 Podle IPSASB by použití terminologie, která platí pro všechny informace v GPFR, ne pouze pro účetní závěrky, mohlo bránit plnému souladu s terminologií, která se vztahuje výlučně k účetní závěrce. Pokud se termín „předkládání“ používá pro informace, které nesou klíčové sdělení v účetní závěrce, pak by rozšíření tohoto termínu na další údaje zahrnuté v GPFR měnilo význam tohoto termínu. Termín „zobrazování“ signalizuje, že údaje, které nesou klíčové sdělení, mohou být vybrány buď pro účetní závěrku, nebo pro jiné informace v GPFRs.

BC8.8 IPSASB je toho názoru, že rozlišování mezi předkládáním a zveřejňováním informací používané v některých jurisdikcích, kde termín předkládání znamená proces vykazování informací přímo ve výkazu, a zveřejňování proces vykazování informací v komentáři, není postačující pro koncepty předkládání informací v GPFR. Rozlišování zaměřená na účetní závěrku, mají omezenou využitelnost a mohou být matoucí pro další výkazy GPFR mimo účetní závěrku. V kontextu účetní závěrky termíny zobrazení a zveřejnění podporují zřetelné rozlišení mezi procesem vykazování informací přímo v účetních výkazech (zobrazení) a vykazování informací v komentáři (zveřejnění). Z tohoto důvodu IPSASB zachovala popisy předkládání, zobrazování a zveřejňování, které byly navrženy ve Zveřejněném návrhu s revidovaným vysvětlením.

BC8.9 Popis předkládání informací navržený v Konzultační studii zahrnoval obojí: co předkládání je, tj. výběr, umístění a organizaci informací, a co má vykazování dělat, tj. naplňovat cíle finančního výkaznictví, potřeby uživatelů a dosáhnout kvalitativních charakteristik. Po dalším uvážení se IPSASB rozhodla, že rozdělení těchto dvou oblastí bude vhodnější. Proto je předkládání popsáno jako výběr, umístění a organizace informací. Dále je také popsáno k čemu předkládání informací směřuje, což je poskytovat informace, které přispívají plnění cílů finančního výkaznictví a dosahovat kvalitativních charakteristik s tím, že bere v úvahu omezení informací v GPFRs.

BC8.10 Někteří respondenti měli za to, že rozdíl mezi základními a podpůrnými informacemi navrhaný v Konzultační studii naznačuje, že informace v komentáři k účetním výkazům jsou méně důležité než ta, která jsou uvedena přímo ve výkazu. Ačkoliv IPSASB neměla v úmyslu něco takového naznačit, uznává takové obavy. Znovu proto zvážila nutnost rozlišovat mezi základními a podpůrnými informacemi a došla k závěru, že bude vhodnější zahrnout to, co se týká se těchto dvou typů údajů, do popisů zobrazování a zveřejňování v rámci každého GPFR. V důsledku toho nezůstaly termíny základní a podpůrné informace ve Zveřejněném návrhu zachovány a popisy zobrazování a zveřejňování byly revidovány tak, aby vysvětlovaly, jaký typ informací bude zobrazen, a co bude zveřejněno, bez toho, aby naznačovaly, který typ údajů je důležitější. Tento přístup, byl v této kapitole uplatněn.

BC8.11 IPSASB také zvažovala, zda všechny GPFR obsahují jak informace určené pro zobrazení, tak pro zveřejnění, a zda je možné mít GPFR, který obsahuje informace pouze pro zveřejnění. Protože klíčové sdělení existuje v každém typu GPFR a protože informace, které toto klíčové sdělení nesou, musí být zobrazeny, došla IPSASB k závěru, že všechny GPFR obsahují jak informace určené pro zobrazení, tak pro zveřejnění.

Celkový přístup k předkládání informací

BC8.12 V Konzultační studii je navržen přístup k předkládání informací založený na:

- identifikaci cílů předkládání informací založené na potřebách uživatelů,
- použití kvalitativních charakteristik,
- identifikaci samostatných konceptů předkládání informací. Navržené koncepty byly: koncept 1: vybrat informace, které splňují potřeby uživatele, splňují test nákladů a přínosů a jsou dostatečně aktuální; koncept 2: umístit informace tak, jak to vyhovuje uživatelům; koncept 3: organizovat informace tak, aby byly zřejmé důležité vztahy a podporována srovnatelnost.

V Konzultační studii je také navrženo, že cíle předkládání informací by měly být stanoveny na úrovni standardů pro konkrétní výkazy a oblasti vykazování.

- BC8.13 Respondenti obecně souhlasili s tím, že potřeby uživatelů a získání kvalitativních charakteristik jsou důležité pro rozhodování o předkládání informací. Podpořili vývoj cílů předkládání informací, ale namítali, že spíše než jen formou standardů by tyto cíle měly být zahrnuty do Koncepčního rámce. Ačkoliv obecně souhlasili s tím, že by měly být vyvinuty samostatné koncepty předkládání informací, značný počet respondentů nesoúhlasil s navrženými třemi koncepty. Někteří nesoúhlasili s tím, jak tyto koncepty kladou důraz na kvalitativní charakteristiky nebo na omezení informací v GPFR. Argumentovali tím, že by měly být řešeny další kvalitativní charakteristiky a omezení. Další namítali, že koncepty přidaly velmi málo, ne-li nic, do diskuse o kvalitativních charakteristikách a omezeních informací v GPFR v kapitole 3. Kvalitativní charakteristiky.
- BC8.14 IPSASB došla k závěru, že je vhodný jednodušší, více cílený přístup, který přímo aplikuje koncepty rozhodování o předkládání informací (kapitoly 1 až 4). IPSASB je přesvědčena, že rozhodnutí o výběru, umístění a organizaci informací odpovídají potřebám uživatelů, kteří potřebují údaje o ekonomických a dalších jevech. Rozhodnutí o předkládání informací jsou činěna tak, aby se dosahovalo cílů finančního výkaznictví, a zahrnují použití kvalitativních charakteristik a omezení informací v GPFRs.
- BC8.15 Rozhodnutí o předkládání informací jsou buď (a) rozhodnutí, které mohou vést k vytvoření nového výkazu, přesunu údajů mezi výkazy nebo sloučení existujících, nebo (b) podrobná rozhodnutí o výběru, umístění a organizaci informací vztahujících se ke konkrétnímu výkazu. Tyto dva typy rozhodování o předkládání informací je užitečné rozlišovat v kontextu komplexnějšího pohledu na finanční výkaznictví řešeného v kapitole 2. Oby typy rozhodování jsou stejně důležité. Rozdíl je v šířce a pořadí rozhodnutí. Například rozhodnutí vytvořit nový výkaz znamená, že bude vykazována nějaká množina informací a následující rozhodnutí o tom, jaké údaje konkrétně budou prezentovány ve výkazu, je stejně důležité.
- BC8.16 Potřeba rozlišovat mezi zobrazením a zveřejněním informací je dalším důležitým aspektem přístupu IPSASB k předkládání informací. Příkladem je podrobné rozhodnutí o tom, jestli v rámci konkrétního výkazu bude údaj zobrazen přímo ve výkazu, nebo zveřejněn v komentáři.

Cíle předkládání informací

- BC8.17 Jak bylo uvedeno výše, v Konzultační studii IPSASB navrhla vyvinout „cíle vykazování“, které směřují rozhodování o předkládání informací. Ačkoliv mnoho respondentů podpořilo identifikaci cílů předkládání informací, IPSASB rozhodla, že cíle předkládání informací do této kapitoly nebudou zahrnuty, protože by vytvořily další vrstvu cílů pod cíli finančního výkaznictví definovanými v kapitole 2. Vývoj další skupiny cílů by byl matoucí a odváděl by pozornost od cílů finančního výkaznictví. Tento přístup byl navržen ve Zveřejněném návrhu a byl respondenty obecně podpořen.

Aplikace kvalitativních charakteristik a omezení

BC8.18 Během vytváření této kapitoly mnoho respondentů podpořilo aplikaci kvalitativních charakteristik při rozhodování o předkládání informací. Respondenti však namítali, že omezení informací v GPFR není patřičně integrováno do celkového přístupu k předkládání informací. IPSASB souhlasí s tím, že se tato omezení vztahují k rozhodování o předkládání informací, a proto jsou zahrnuta do celkového přístupu a následné diskusi o vhodnosti při rozhodování mezi třemi způsoby k předkládání informací.

Koncepty předkládání informací

BC8.19 Po zvážení připomínek respondentů ke třem konceptům předkládání v Konzultační studii a dalších možných změn z toho vyplývajících, IPSASB došla k závěru, že se s náměty těchto tří konceptů již dostatečně vypořádala prostřednictvím aplikace kvalitativních charakteristik a omezení informací v GPFR při rozhodování o předkládání informací. IPSASB proto ve Zveřejněném návrhu nahradil tyto tři koncepty předkládání informací navržené v Konzultační studii revidovaným popisem použití kvalitativních charakteristik a omezení informací v GPFRs při rozhodování o předkládání. Respondenti Zveřejněného návrhu převážně dali přednost přímé aplikaci konceptů v kapitolách 1 až 4 před zavedením mezičlánku mezi koncepty nebo cíli předkládání informací.

Organizace informací: propojení s externími informacemi

BC8.20 V Kapitole 2 Konceptčního rámce je vysvětleno, že by uživatelé měli brát v úvahu i informace z jiných zdrojů, včetně zpráv o současných a předpokládaných ekonomických podmínkách, rozpočty a výhledy a informace o směřování vládní politiky, které nejsou součástí GPFR. IPSASB se zabývala tím, zda by GPFR měly zahrnovat i propojení s těmito informacemi. IPSASB dospěla k závěru, že takové propojení zlepšilo pochopitelnost, i když si uvědomuje, že takové informace nemusí dosahovat kvalitativních charakteristik. Proto IPSASB rozhodla, že by GPFR mohlo takové propojení obsahovat za předpokladu, že informace z externích zdrojů nebudou bránit dosažení kvalitativních charakteristik.

Publikace v rámci schvalovacího procesu Koncepčního rámce

Titul	Datum vydání	Konec období konzultací
<i>Konzultační studie Cíle finančního výkaznictví; Rozsah finančního výkaznictví; Kvalitativní charakteristiky informací zahrnovaných do Finančních výkazů pro všeobecné použití; Výkazující jednotka</i>	30. září 2008	30. březen 2009
<i>Konzultační studie Prvky a uznávání v účetních výkazech</i>	15. prosinec 2010	14. červen 2011
<i>Konzultační studie Oceňování aktiv a závazků v účetních výkazech</i>	15. prosinec 2010	14. červen 2011
<i>Zveřejněný návrh 1 Úloha, závaznost a rozsah; Cíle a uživatelé; Kvalitativní charakteristiky; Výkazující jednotka</i>	15. prosinec 2010	14. červen 2011
<i>Zveřejněný návrh Klíčové charakteristiky veřejného sektoru s možnými důsledky na finanční výkaznictví</i>	29. duben 2011	31. srpen 2011
<i>Konzultační studie Předkládání informací ve finančních výkazech pro všeobecné použití</i>	29. leden 2012	31. květen 2012
<i>Zveřejněný návrh 2 Prvky a uznávání ve finančních výkazech</i>	7. listopad 2012	30. duben 2013
<i>Zveřejněný návrh 3 Oceňování aktiv a závazků v účetních výkazech</i>	7. listopad 2012	30. duben 2013
<i>Zveřejněný návrh 4 Předkládání informací ve finančních výkazech pro všeobecné použití</i>	17. duben 2013	15. srpen 2013

IPSAS 1 — PŘEDKLÁDÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 1 (novelizovaného v roce 2003) *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 1.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 1 — PŘEDKLÁDÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Historie standardu

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

IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky* byl vydán v květnu 2000.

V prosinci 2006 vydala IPSASB novelizovanou verzi IPSAS 1.

Od té doby byl IPSAS 1 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 38 *Zveřejňování účastí v jiných jednotkách* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2014* (vydáno v lednu 2015)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)
- *Vylepšení standardů IPSAS* (vydáno v lednu 2010)
- IPSAS 28 *Finanční nástroje: vykazování* (vydaný v lednu 2010)
- IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování* (vydaný v lednu 2010)
- IPSAS 30 *Finanční nástroje: zveřejňování* (vydaný v lednu 2010)
- *Vylepšení standardů IPSAS* (vydáno v listopadu 2010)

Přehled změn odstavců IPSAS 1

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
Úvodní část	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
4	Pozměněn	IPSAS 35 říjen 2015
7	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
7A	Nový	IPSAS 28 leden 2010
12	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
21	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015

53	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015
53A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015
54	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015
75	Pozměněn	IPSAS 30 leden 2010
79	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010 Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
80	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
82	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010 Vylepšení standardů IPSAS leden 2010 Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
88	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
95	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
95A	Nový	IPSAS 28 leden 2010
97	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
101	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
103	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
118	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
129	Pozměněn	IPSAS 30 leden 2010
134	Pozměněn	IPSAS 38 leden 2015
135	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
139	Pozměněn	IPSAS 38 leden 2015
148	Pozměněn	IPSAS 30 leden 2010
148A	Nový	IPSAS 30 leden 2010
148B	Nový	IPSAS 30 leden 2010
148C	Nový	IPSAS 30 leden 2010

148D	Nový	IPSAS 28 leden 2010
150	Pozměněn	IPSAS 28 leden 2010
151	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
152	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
153A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
153B	Nový	IPSAS 28 leden 2010
153C	Nový	IPSAS 30 leden 2010
153D	Nový	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
153E	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015
153F	Nový	IPSAS 33 leden 2015
153G	Nový	IPSAS 38 leden 2015 IPSAS 35 leden 2015
154	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015

IPSAS 1 — PŘEDKLÁDÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

OBSAH

	Odstavec
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–6
Definice	7–14
Ekonomická jednotka	8–10
Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál	11
Podniky veřejné správy	12
Významnost	13
Čistá aktiva/jmění	14
Účel účetní závěrky	15–18
Odpovědnost za účetní závěrku	19–20
Části účetní závěrky	21–26
Obecné předpoklady	27–58
Věrný obraz a shoda se standardy IPSAS	27–37
Předpoklad trvání	38–41
Konzistence vykazování	42–44
Významnost a agregace	45–47
Kompenzace	48–52
Srovnávací informace	53–58
Struktura a obsah	59–150
Úvod	59–60
Identifikace účetní závěrky	61–65
Účetní období	66–68
Včasnost	69
Výkaz finanční situace	70–98
Rozlišení na dlouhodobé a krátkodobé položky	70–75
Krátkodobá aktiva	76–79

Krátkodobé závazky	80–87
Informace zveřejňované ve výkazu finanční situace	88–94
Informace zveřejňované buď ve výkazu finanční situace nebo v komentáři	93–98
Výkaz finanční výkonnosti	99–117
Přebytek nebo schodek za období.....	99–101
Informace zveřejňované ve výkazu finanční výkonnosti	102–105
Informace zveřejňované buď ve výkazu finanční výkonnosti nebo v komentáři	106–117
Výkaz změn čistých aktiv/jmění	118–125
Výkaz peněžních toků	126
Komentář k účetním výkazům	127–150
Struktura	127–131
Zveřejňování účetních pravidel	132–139
Hlavní východiska pro odhady nejistot	140–148
Ostatní zveřejňování	149–150
Kapitál	148A–148C
Nástroje s prodejní opcí vykázané jako čisté aktivum/jmění	148D
Přechodná ustanovení	151–152
Datum účinnosti	153–154
Zrušení IPSAS 1 (z roku 2000).....	155
Dodatek A: Kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví	
Dodatek B: Změny jiných standardů IPSAS	
Zdůvodnění závěrů	
Implementační příručka	
Srovnání s IAS 1	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 1 *Předkládání účetní závěrky* je obsažen v odstavcích 1–155. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 1 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, *Zdůvodnění závěrů*, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* a *Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

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

Rozsah působnosti

2. **Tento standard se používá pro předkládání všech účetních závěrek pro všeobecné použití sestavených a předkládaných na základě účetnictví založeného na akuální bázi a v souladu se standardy IPSAS.**
3. Účetní závěrka pro všeobecné použití je taková účetní závěrka, která je určena k uspokojení specifických informačních potřeb těch uživatelů, kteří nemohou ze své pozice požadovat výkazy šité na míru jejich informačních potřeb. Mezi uživatele účetních závěrek pro všeobecné použití patří daňoví poplatníci a plátcí poplatků, členové zákonodárných sborů, věřitelé, dodavatelé, média a zaměstnanci. Mezi účetní závěrky pro všeobecné použití patří jak ty, které jsou zveřejňovány samostatně, tak i ty, které jsou součástí jiných veřejných dokumentů, jako jsou například výroční zprávy. Tento standard se nevztahuje na zkrácené mezitímní účetní informace.
4. Tento standard se používá stejným způsobem ve všech účetních jednotkách, ať již sestavují konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* nebo těch, které sestavují samostatnou účetní závěrku v souladu s IPSAS 34 *Samostatná účetní závěrka*.
5. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
6. „*Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor*“ vydaná IPSASB vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v následujícím odstavci 7.

Definice

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

Akuální báze představuje účetní východiska, podle kterých jsou transakce a ostatní události uznány tehdy, kdy nastaly (a ne pouze v případě, kdy byly peníze nebo jejich ekvivalenty přijaty, či zaplacený). Z uvedeného důvodu jsou transakce a události zobrazeny

v účetních knihách a uznány v účetní závěrce za období, ke kterému se vztahují. Položky uznané na základě akruálního principu jsou aktiva, závazky, čistá aktiva/jmění výnosy a náklady.

Aktiva jsou prostředky ovládané účetní jednotkou, které vznikly v důsledku minulých událostí a od nichž se očekává, že přinesou účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.

Vklady vlastníků představují budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál vložený do účetní jednotky stranami mimo tuto jednotku vyjma toho, který vede ke vzniku závazků této účetní jednotky, jimiž se zřizuje finanční účast na čistých aktivech/jmění této účetní jednotky, jež:

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

Rozdělení vlastníkům znamenají budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál rozdělený účetní jednotkou všem nebo některým z vlastníků buď v podobě výnosu z investice, nebo výběru původní investice.

Ekonomická jednotka je ovládající jednotka a jí ovládané jednotky.

Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu za účetní období, k němuž došlo úbytkem či spotřebou aktiv případně vznikem závazků, a které vedou k takovému snížení čistých aktiv/jmění, jež není rozdělením vlastníkům.

Podnik veřejné správy je účetní jednotkou, která splňuje všechny následující charakteristiky:

- (a) jedná se o účetní jednotku s právem uzavírat smlouvy svým vlastním jménem;
- (b) byla jí postoupena finanční a provozní pravomoc podnikat;
- (c) v běžném podnikání prodává zboží, výrobky a služby jiným jednotkám se ziskem nebo s úplným pokrytím nákladů;
- (d) není závislá na trvalém vládním financování pro dodržení předpokladu trvání (s výjimkou nákupů jejich výkonů za tržních podmínek); a
- (e) je ovládána účetní jednotkou veřejného sektoru.

Neproveditelný je požadavek tehdy, pokud jej účetní jednotka nemůže aplikovat ani po vynaložení veškerého přiměřeného úsilí.

Závazky jsou současnými povinnostmi účetní jednotky, které vznikly v důsledku minulých událostí, od jejichž splnění se očekává, že vyústí v odtok prostředků představujících ekonomický prospěch či využitelný potenciál.

Významné položky jsou takové, jejichž neuvedení nebo nesprávné uvedení by mohlo jednotlivě nebo souhrnně ovlivnit rozhodnutí nebo úsudky uživatelů přijímané na základě účetní závěrky. Významnost je závislá na podstatě a velikosti opomenuté nebo chybně vykázané položky posuzované v konkrétních podmínkách. Podstata nebo velikost položky, či kombinace obou může být rozhodujícím faktorem.

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

Komentář obsahuje doplňkové informace k výkazu finanční situace, výkazu finanční výkonnosti, výkazu změn čistých aktiv/jmění a výkazu peněžních toků. Komentář poskytuje popis nebo podrobnější členění položek zveřejněných v těchto výkazech a informace o položkách, které nesplňují podmínky pro uznání v těchto výkazech.

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

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

- 7A. Následující termíny jsou popsány v IPSAS 28 *Finanční nástroje: Vykazování* a jsou v tomto standardu používány ve významu určeném v IPSAS 28:
- (a) finanční nástroje s prodejní opcí vykázané jako kapitálový nástroj (popsány v IPSAS 28 v odstavcích 15 a 16);
 - (b) instrument, kterým účetní jednotce vzniká závazek předat jiné straně poměrnou část čistých aktiv pouze v případě likvidace a který je vykázan jako kapitálový nástroj (popsány v IPSAS 28 v odstavcích 17 a 18).

Ekonomická jednotka

8. Termín ekonomická jednotka je tímto standardem využíván k tomu, aby pro účely účetního výkaznictví definoval skupinu účetních jednotek zahrnující ovládající jednotku a každou ovládanou jednotku.

9. Další termíny někdy použité pro označení ekonomické jednotky jsou administrativní jednotka, finanční jednotka, konsolidovaná jednotka a skupina.
10. Ekonomická jednotka může zahrnovat jak jednotky se sociálně politickým, tak jednotky s komerčním zaměřením. Tak například vládní ubytovací útvar může být ekonomickou jednotkou, která zahrnuje jednotky poskytující ubytování za nominální částku, jakož i jednotky, které poskytují ubytování na komerčním základě.

Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál

11. Aktiva poskytují účetním jednotkám prostředky ke splnění jejich cílů. Taková aktiva, která jsou používána k dodání výrobků, zboží a k poskytování služeb v souladu s cíli účetní jednotky, která ale bezprostředně nevytvářejí čisté peněžní přítoky, jsou často označována jako „využitelný potenciál“. Aktiva využívaná k vytváření čistých peněžních přítoků jsou často popisována jako aktiva představující „budoucí ekonomický prospěch“. Aby byly obsaženy všechny účely, ke kterým lze aktiva využít, používá tento standard pro popis jejich základních vlastností termín „budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál“.

Podniky veřejné správy

12. PVS zahrnují, jak obchodní podniky jako jsou veřejné služby, tak i finanční podniky jako jsou finanční instituce. PVS se v podstatě neliší od účetních jednotek provádějících podobné aktivity v soukromém sektoru. PVS jsou obvykle provozovány pro dosažení zisku, i když některé mohou mít omezené povinnosti v oblasti veřejných služeb, na jejichž základě je na nich požadováno, aby poskytovaly některým jednotlivcům a organizacím ve společnosti zboží a služby buď zdarma, nebo za podstatně sníženou sazbu. IPSAS 35 poskytuje návod k určení toho, zda pro účely účetního výkaznictví existuje kontrola (ovládání) a mělo by na něj být odkazováno při stanovování toho, zda je PVS ovládán jinou jednotkou veřejného sektoru.

Významnost

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

Čistá aktiva/jmění

14. Čistá aktiva/jmění je termín používaný v tomto standardu k označení zbytkového podílu ve výkazu finanční situace (aktiva snížená o závazky). Čistá aktiva/jmění mohou být kladné nebo záporné. Namísto čistých aktiv/jmění mohou být použity jiné termíny za předpokladu, že je jasný jejich význam.

Účel účetní závěrky

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

17. Pro zabezpečení těchto cílů poskytuje účetní závěrka následující informace o účetní jednotce:
- (a) aktiva;
 - (b) závazky;
 - (c) čistá aktiva/jmění;
 - (d) výnosy;
 - (e) náklady;
 - (f) ostatní změny čistých aktiv/jmění; a
 - (g) peněžní toky.
18. Přestože informace obsažené v účetní závěrce mohou být relevantní pro splnění cílů uvedených v odstavci 15, je nepravděpodobné, že bude dosaženo splnění všech těchto cílů. Zejména v případech účetních jednotek, jejichž prvotním cílem nemůže být dosahování zisku, protože manažeři jsou pravděpodobně zodpovědní za splnění dodávek služeb stejně jako za finanční cíle. Současně s účetní závěrkou mohou být předkládány doplňkové informace zahrnující jiné, než účetní výkazy tak, aby poskytovala ucelenější obraz aktivit účetní jednotky za dané období.

Odpovědnost za účetní závěrku

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

Části účetní závěrky

21. **Kompletní účetní závěrka se skládá z:**
- (a) **výkazu finanční situace;**
 - (b) **výkazu finanční výkonnosti;**

- (c) **výkazu změn čistých aktiv/jmění;**
 - (d) **výkazu peněžních toků;**
 - (e) **pokud účetní jednotka zveřejňuje schválený rozpočet, pak skladbu rozpočtu a jeho aktuální částky, a to buď jako samostatný účetní výkaz nebo jako rozpočtový sloupec v účetním výkaze;**
 - (f) **komentáře obsahujícího přehled zásadních účetních pravidel a ostatních vysvětlivek; a**
 - (g) **srovnávací informace o předcházejícím období tak, jak je uvedeno v IPSAS 1 v odstavcích 53 a 53A.**
22. Části uvedené v odstavci 21 bývají označovány nejrůznějšími názvy, jak v rámci jedné jurisdikce, tak napříč jurisdikcemi. Výkaz finanční situace může být rovněž nazýván rozvahou nebo výkazem aktiv a závazků. Výkaz finanční výkonnosti může být označován rovněž jako výkaz nákladů a výnosů, výsledovka, výkaz o činnosti, nebo výkaz zisku a ztráty. Komentář k účetním výkazům může zahrnovat položky označované v některých jurisdikcích jako „rozvrhy nebo tabulky“.
23. Účetní závěrka poskytuje uživatelům informace o prostředcích účetní jednotky a jejích závazcích k datu vykazání a tocích prostředků mezi daty vykazání. Tyto informace jsou užitečné pro uživatele při hodnocení schopnosti účetní jednotky pokračovat v dodávkách zboží a služeb na stanovené úrovni a při posouzení výše prostředků, jejichž poskytnutí účetní jednotce může být nezbytné v budoucnosti k tomu, aby mohla pokračovat v plnění svých závazků v oblasti poskytování služeb.
24. Účetní jednotky veřejného sektoru podléhají obvykle rozpočtovým limitům ve formě přidělených částek nebo schvalovaných rozpočtů (či jejich období), které se mohou stát účinné až po jejich legislativním schválení. Účetní výkaznictví pro všeobecné účely prováděné účetními jednotkami veřejného sektoru může poskytovat informace, zda prostředky byly získány a použity v souladu s rozpočtem přijatým na základě zákona. Účetní jednotky, které zveřejňují svůj schválený rozpočet, musí postupovat ve shodě s IPSAS 24 *Předkládání rozpočtových informací v účetní závěrce*. Pokud je rozpočet založen na stejné účetní bázi jako účetnictví, doporučuje tento standard, aby do účetní závěrky bylo zahrnuto srovnání údajů o skutečnosti s částkami rozpočtovanými na dané období. Porovnání s rozpočtem může být provedeno v těchto účetních jednotkách různými způsoby zahrnujícími:
- sloupcového formátu účetních výkazů s oddělenými sloupci pro rozpočtované částky a skutečné částky. Pro úplnost může být zveřejněn i sloupec obsahující veškeré odchylky od rozpočtu nebo jeho úpravy; a

- prohlášení, že rozpočtované částky nebyly překročeny. Pokud byla překročena jakákoliv limitovaná částka nebo rozpočet nebo vznikly náklady bez stanoveného limitu nebo jiné obdobné formy schválení, pak je možné o této skutečnosti zveřejnit podrobnosti formou poznámky k odpovídající položce účetních výkazů.
25. Účetním jednotkám se doporučuje vykazovat doplňkové informace, které by umožnily uživatelům posuzovat výkonnost účetní jednotky, správu jejího majetku a rovněž činit a posuzovat rozhodnutí o alokaci prostředků. Tyto doplňkové informace mohou obsahovat podrobnosti o výstupech a výsledcích účetní jednotky ve formě (a) výkonových ukazatelů, (b) výkazů o efektivnosti poskytovaných služeb, (c) zpráv o plnění programů a (d) ostatních zpráv připravovaných managementem a poskytujících informaci o úspěšnosti účetní jednotky v průběhu období.
26. Účetním jednotkám se rovněž doporučuje zveřejňovat informace o tom, jak dodržují právní předpisy, nařízení a obdobná externě daná pravidla. Pokud není informace o shodě s těmito pravidly zahrnuta do účetní závěrky, pak je užitečné uvést v komentáři odkaz na dokumenty, které takovou informaci obsahují. Pokud se zjistí, že tato pravidla nejsou dodržována, je tato informace pravděpodobně relevantní pro posouzení věrohodnosti a může mít dopad pro uživatele při ohodnocení výkonnosti účetní jednotky a odhadu směru budoucího vývoje. Rovněž to může mít vliv na rozhodování o prostředcích, které budou účetní jednotce přiděleny v budoucnosti.

Obecné předpoklady

Věrný obraz a shoda se standardy IPSAS

27. **Účetní závěrka má poskytovat věrný obraz finanční situace, finanční výkonnosti a peněžních toků účetní jednotky. Věrné zobrazení vyžaduje pravdivé vykázaní dopadu transakcí, událostí a ostatních okolností v souladu s definicemi a kritérii uznání aktiv, závazků, nákladů a výnosů uvedených ve standardech IPSAS. Použití standardů IPSAS spolu se zveřejňováním doplňujících informací v případech, kdy je to nezbytné, je předpokladem vedoucím k tomu, že účetní závěrka poskytuje věrný obrazu.**
28. **Účetní jednotka, jejíž účetní závěrka je sestavena ve shodě se standardy IPSAS, musí uvést v komentáři výslovné a bezpodmínečné prohlášení o takové shodě. Pokud není účetní závěrka připravena v souladu se všemi požadavky každého z použitelných standardů IPSAS, pak nesmí být označena jako závěrka sestavená ve shodě se standardy IPSAS.**

29. Věrný a poctivý obraz je dosažen prakticky za všech okolností shodou s použitelnými standardy IPSAS. Věrné zobrazení vyžaduje od účetní jednotky rovněž:
- (a) Vybrat a používat účetní pravidla v souladu s IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*. IPSAS 3 stanoví hierarchii závazných postupů, které bere vedení v úvahu v případě, že neexistuje standard použitelný konkrétně na danou položku.
 - (b) Zveřejňovat údaje, včetně účetních pravidel, způsobem, který poskytuje relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné informace.
 - (c) Poskytovat doplňující údaje v případech, kdy shoda s konkrétními požadavky standardů IPSAS neumožňuje uživatelům dostatečně porozumět dopadům konkrétních transakcí a ostatních událostí a okolností na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky.
30. **Nesprávná účetní pravidla nelze ospravedlnit ani zveřejňování použitých účetních pravidel ani prostřednictvím komentáře nebo jiných vysvětlujících materiálů.**
31. **Ve velmi řídkých případech, kdy management dojde k názoru, že dodržení požadavků některého ze standardů by mohlo být tak zavádějící, že by bylo v rozporu s cíli účetní závěrky uvedenými v tomto standardu, odchýlí se účetní jednotka od takového požadavku způsobem uvedeným v odstavci 32, pokud takovou odchylku odpovídající regulační rámec povoluje nebo nezakazuje.**
32. **Pokud se účetní jednotka v souladu s odstavcem 31 odchýlí od požadavků některého standardu, musí zveřejnit:**
- (a) že je management přesvědčen o tom, že účetní závěrka poskytuje věrný obraz finanční situace, finanční výkonnosti a peněžních toků účetní jednotky;
 - (b) že byly ve všech významných ohledech dodrženy všechny standardy IPSAS s výjimkou odchylky od některého ze standardů za účelem dosažení věrného obrazu;
 - (c) název standardu, od kterého se účetní jednotka odchýlila, podstatu odchylky včetně postupu, který by standard normálně vyžadoval, důvod, kvůli kterému by bylo v dané situaci jeho použití tak zavádějící, že by bylo v rozporu s cíli účetní závěrky uvedenými v tomto standardu, a postup, který byl použit; a
 - (d) finanční dopad odchylky na každou z částí účetní závěrky, které by byly vykázány v případě shody s požadavky, a to za všechna vykazovaná období.

33. **Pokud se účetní jednotka odchýlila od požadavků některého ze standardů v minulém období a odchylka má dopad na částky vykázané v účetní závěrce za běžné období, pak musí zveřejnit informace stanovené v odstavci 32(c) a (d).**
34. Odstavec 33 se použije například tehdy, když se účetní jednotka v minulém období odchýlila od požadavků standardu na oceňování aktiv nebo závazků a tato odchylka má dopad na ocenění změn aktiv a závazků uznaných v účetní závěrce za běžné období.
35. **Ve velmi vzácných případech, ve kterých dojde vedení k závěru, že shoda s požadavky standardu by byla tak zavádějící, že by to vedlo k rozporu s cíli účetní závěrky uvedenými v tomto standardu, ale regulační rámec zakazuje odchylku od takového požadavku, musí účetní jednotka v maximální možné míře omezit klamavé aspekty této shody, a to zveřejňováním následujících informací:**
- (a) **název standardu, kterého se to týká, podstatu požadavku a důvody, proč vedení dospělo k závěru, že shoda s tímto požadavkem by byla za daných okolností tak zavádějící, že by způsobila rozpor s cíli účetní závěrky uvedené v tomto standardu; a**
 - (b) **korekci všech položek účetní závěrky, která by byla nezbytná podle názoru vedení pro dosažení věrného zobrazení, a to za všechna vykazovaná období.**
36. Za konflikt určité informace s cíli účetní závěrky se pro účely odstavců 31–35 chápe situace, kdy by nebyly věrně zobrazeny transakce a ostatní události a okolnosti, které má zobrazovat, nebo se oprávněně očekává, že je bude zobrazovat a v důsledku toho je pravděpodobně ovlivnění rozhodnutí činěných uživateli dané účetní závěrky. Při posuzování toho, zda by byla shoda s daným požadavkem standardu tak zavádějící, že by vedla k rozporu s cíli účetní závěrky stanovenými v tomto standardu, bere vedení v úvahu:
- (a) proč v konkrétní situaci není dosaženo cíle účetní závěrky; a
 - (b) čím se konkrétní situace účetní jednotky liší od podmínek v jiných účetních jednotkách, které jsou ve shodě s daným požadavkem. Pokud jsou jiné účetní jednotky za podobných okolností ve shodě s daným požadavkem, existuje vyvratitelný předpoklad, že by dosažení shody účetní jednotky s daným požadavkem nebylo tak zavádějící, aby vedlo k rozporu s cíli účetní závěrky stanovenými v tomto standardu.
37. Odchylky od požadavků standardů IPSAS z důvodu splnění statutárních nebo právních předpisů vztahujících se na účetní závěrku v konkrétní jurisdikci nejsou považovány za odchylky nutné k dosažení věrného obrazu

upraveného v tomto standardu v odstavci 31. Pokud je taková odchylka významná, pak nemůže účetní jednotka tvrdit, že je její účetní závěrka sestavena ve shodě se standardy IPSAS.

Předpoklad trvání

38. **V souvislosti se sestavováním účetní závěrky je nezbytné posoudit, zda je účetní jednotka schopna pokračovat i nadále ve své činnosti. Toto posouzení musí být provedeno těmi, kteří jsou odpovědní za sestavení účetní závěrky. Účetní závěrka se sestavuje na základě předpokladu trvání, pokud neexistuje záměr zrušit účetní jednotku, nebo přerušit její činnost nebo pokud neexistuje žádná jiná reálná možnost než tak učinit. Pokud jsou si ti, kteří jsou odpovědní za sestavení účetní závěrky, vědomi při svém posuzování významných nejistot týkajících se událostí nebo podmínek, které mohou vyvolávat významné pochybnosti o schopnosti účetní jednotky pokračovat dále ve své činnosti, pak musí tyto nejistoty zveřejnit. Pokud účetní závěrka není sestavena na základě předpokladu trvání, pak musí být tato skutečnost zveřejněna společně s informací o tom, na jakém základě je účetní závěrka sestavena a s důvody, proč došla účetní jednotka k názoru, že není předpoklad trvání splněn.**
39. Účetní závěrka je za normálních okolností sestavována za předpokladu, že účetní jednotka splňuje předpoklad trvání a bude pokračovat ve své činnosti a plnit v dohledné budoucnosti své statutární závazky. Při posuzování, zda je předpoklad trvání splněn, musí ti, kdo jsou za sestavení účetní závěrky odpovědní, vzít v úvahu veškeré dostupné informace o budoucnosti, kterou představuje minimálně, avšak ne maximálně, dvanáct měsíců po schválení účetní závěrky.
40. Míra posouzení závisí na skutečnostech platných v konkrétní situaci a posouzení předpokladu trvání není založeno jen na ukazateli solventnosti, který se obvykle používá v podnikatelských subjektech. Existují okolnosti, za kterých vychází obvyklý test likvidity a solventnosti provedený pro potřeby posouzení předpokladu trvání nepříznivě, ale ostatní faktory nicméně naznačují, že lze předpokládat trvání účetní jednotky. Například:
- (a) při posuzování, zda je naplněn předpoklad trvání u vlády, musí být vzata v úvahu skutečnost, že právo ukládat daň a poplatky je důvodem k naplnění předpokladu trvání takových účetních jednotek i v případě, že po více období hospodaří se zápornými čistými aktivy/jměním; a
 - (b) v případě některé konkrétní účetní jednotky může posouzení výkazu finanční situace k datu vykazání napovídat o tom, že předpoklad trvání není naplněn. Jednotka však může mít uzavřenu například víceletou dohodu o financování nebo jiné obdobné ujednání, které zajišťuje pokračování činnosti účetní jednotky.

41. Určení toho, zda je předpoklad trvání adekvátní, je v první řadě relevantní pro individuální účetní jednotky než pro vládu jako celek. Při posuzování toho, zda je u jednotlivých účetních jednotek předpoklad trvání adekvátní, musí ti, kteří jsou odpovědní za sestavení účetní závěrky zvážit široké spektrum faktorů vztahujících se k (a) současné a očekávané výkonnosti, (b) potenciální a oznámené restrukturalizaci organizačních složek, (c) odhadům výnosů či pravděpodobnosti pokračování financování ze strany vlády a (d) potenciální možnosti náhradního financování, a to ještě před tím, než dospějí k názoru, že předpoklad trvání je adekvátní.

Konzistence vykazování

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

Významnost a agregace

45. **Každá významná skupina (třída) položek se v účetní závěrce vykazuje odděleně. Položky, jejichž podstata nebo funkce je odlišná, se vykazují samostatně, pokud nejsou nevýznamné.**
46. Účetní závěrka vzniká jako výsledek zpracování velkého množství transakcí nebo ostatních událostí, které jsou sloučeny do skupin podle jejich podstaty nebo funkce. Závěrečnou etapou procesu agregace a klasifikace je vykazání

agregovaných a strukturovaných dat, která tvoří jednotlivé řádky výkazu finanční situace, výkazu finanční výkonnosti, výkazu změn čistých aktiv/jmění a výkazu peněžních toků, nebo v komentáři. Pokud není řádkový údaj sám o sobě významný, sloučí se s jiným údajem v uvedených výkazech nebo v komentáři. Položka, která není dostatečně významná, aby si zasloužila oddělené vykazování v uvedených výkazech, může však být dostatečně významná k tomu, aby byla vykázána odděleně v komentáři.

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

Kompenzace

48. **Aktiva a závazky a náklady a výnosy se nekompensují s výjimkou případů, kdy je kompenzace požadována nebo povolena některým ze standardů IPSAS.**

49. Je důležité, aby aktiva a závazky, i výnosy a náklady byly vykazovány odděleně. S výjimkou případů, kdy kompenzace odpovídá podstatě transakce nebo události, snižují kompenzace ve výkazu finanční situace i ve výkazu finanční výkonnosti, jak (a) schopnost uživatelů chápat podstatu transakcí a ostatních událostí a okolností, ke kterým došlo, tak i (b) schopnost posoudit budoucí peněžní toky účetní jednotky. Oceňování aktiv v čisté výši po odpočtu rozdílů z přecenění – například opravných položek u zásob nebo opravných položek k pohledávkám – není kompenzací.

50. IPSAS 9 *Výnosy ze směnných transakcí* definuje výnosy a požaduje jejich oceňování v reálné hodnotě přijaté nebo nárokové protihodnoty, přičemž jsou brány v úvahu částky všech obchodních srážek a množstevních rabatů poskytovaných účetní jednotkou. Účetní jednotka provádí v rámci své běžné činnosti i jiné transakce, které negenerují výnosy, ale jsou vedlejší vzhledem k aktivitám generujícím hlavní výnosy. Výsledky takových transakcí se vykazují v částce výnosů snížené o odpovídající náklady, které vznikly při stejné transakci, pokud toto vykázáání odráží podstatu transakce nebo události. Například:

- (a) příjmy a újmy plynoucí z pozbytí dlouhodobých aktiv zahrnující jak aktiva investičního, tak i provozního charakteru, se vykazují tak, že se od částky získané z pozbytí odečte účetní hodnota aktiva a související náklady na jeho prodej; a
- (b) náklady představující rezervy tvořené v souladu s IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, které jsou refundovány na základě smluvního ujednání od třetí strany (například záruční smlouvy s dodavateli), mohou být kompenzovány s odpovídajícími náhradami.

51. Navíc jsou vykazovány v čisté výši přínosy a újmy vyplývající ze skupiny podobných transakcí, například kurzové rozdíly a přínosy a újmy vzniklé z držení finančních nástrojů za účelem obchodování s nimi. Takové přínosy a újmy jsou však vykazovány odděleně v případě, že jsou významné.
52. Kompenzace peněžních toků je řešena v rámci IPSAS 2 *Výkaz peněžních toků*.

Srovnávací informace

Minimální srovnávací informace

53. **S výjimkou případů, kdy to standardy IPSAS povoluje nebo vyžaduje, musí účetní jednotka zveřejnit srovnávací informace za minulé období pro všechny číselné údaje uvedené v účetní závěrce. Srovnávací informace musí účetní jednotka uvést i ve slovní a popisné formě, pokud je to relevantní pro porozumění účetní závěrce za běžné období.**
54. V některých případech jsou popisné informace uvedené v účetní závěrce za minulé(á) období nadále relevantní i v běžném období. Například když účetní jednotka zveřejní v běžném období podrobnosti o právním sporu, jehož byl nejistý ke konci minulého období a ještě nebyl rozhodnut. Pro uživatele může být užitečná informace o existenci nejistoty ke konci minulého období a zveřejňování informací o krocích, které byly učiněny v průběhu období za účelem řešení této nejistoty.
55. **Pokud je způsob vykazování nebo klasifikace položek v účetní závěrce změněn, musí být reklasifikovány i srovnávací částky, pokud to není neproveditelné. Pokud byly srovnávací částky reklasifikovány, musí účetní jednotka zveřejnit:**
- (a) **podstatu reklasifikace;**
 - (b) **částku každé z položek nebo skupin (tříd) položek, které byly reklasifikovány; a**
 - (c) **důvody reklasifikace.**
56. **Pokud je reklasifikace srovnávacích informací neproveditelná, musí účetní jednotka zveřejnit:**
- (a) **důvody, pro které nebyly částky reklasifikovány; a**
 - (b) **podstatu úprav, které by měly být provedeny, kdyby byly částky reklasifikovány.**
57. Zvýšení srovnatelnosti informací mezi obdobími pomáhá uživatelům činit a vyhodnocovat svá rozhodnutí, a to zejména tím, že jim umožňuje posuzovat trendy ve finančních informacích za účelem předvídání. Za určitých okolností je reklasifikace srovnávacích informací za konkrétní

minulé období za účelem dosažení jeho srovnání s běžným obdobím neproveditelná. Údaje například nemusely být v předchozím období (obdobích) shromažďovány způsobem, který by umožňoval jejich reklasifikaci, a zpětné vytvoření takových informací nemusí být proveditelné.

58. IPSAS 3 se zabývá úpravami srovnávacích informací, které jsou požadovány v případech, kdy účetní jednotka změni účetní pravidla nebo opravuje chybu.

Struktura a obsah

Úvod

59. Tento standard požaduje provést konkrétní zveřejňování v rámci výkazu finanční situace, výkazu finanční výkonnosti a výkazu změn čistých aktiv/jmění a požaduje zveřejňování dalších řádkových informací buď v uvedených výkazech, nebo v komentáři. IPSAS 2 stanovuje požadavky na předkládání výkazu peněžních toků.
60. Tento standard používá výraz zveřejnit v širokém slova smyslu, který zahrnuje jak položky vykázané v rámci (a) výkazu finanční situace, (b) výkazu finanční výkonnosti, (c) výkazu změn čistých aktiv/jmění nebo (d) výkazu peněžních toků, stejně tak, jako v komentáři. Zveřejňování jsou požadovaná také jinými standardy IPSAS. Pokud tento nebo jiný standard nspecifikuje jinak, pak se taková zveřejňování uskutečňují buď v rámci výkazu finanční situace, výkazu finanční výkonnosti, výkazu změn čistých aktiv/jmění nebo výkazu peněžních toků (podle toho, který je relevantní) nebo v komentáři.

Identifikace účetní závěrky

61. **Účetní závěrka musí být jasně označena a odlišena od ostatních informací v rámci stejného zveřejňovaného dokumentu.**
62. Standardy IPSAS se používají pouze pro účetní závěrku, nikoliv pro jiné informace zveřejňované ve výroční zprávě nebo jiných dokumentech. Proto je důležité, aby uživatelé mohli odlišit informace, které jsou připraveny za použití standardů IPSAS od ostatních informací, které mohou být pro uživatele užitečné, ale nepodléhají těmto požadavkům.
63. **Každá součást účetní závěrky musí být jasně identifikovaná. Kromě toho musí být zřetelně uvedeny následující informace, které se musí opakovat, pokud je to nezbytné pro správné pochopení zveřejňovaných informací:**
- (a) **název vykazující účetní jednotky a její ostatní identifikační údaje a veškeré změny těchto informací od posledního data vykázání;**

- (b) **zda účetní závěrka zahrnuje individuální účetní jednotku nebo ekonomickou jednotku;**
 - (c) **datum vykazání nebo období, za něž je účetní závěrka sestavována tak, jak je to relevantní vzhledem k jednotlivým složkám účetní závěrky;**
 - (d) **měnu vykazování tak, jak je to definováno v IPSAS 4 *Dopady změn měnových kurzů cizích měn*; a**
 - (e) **úroveň zaokrouhlení částek vykazovaných v účetní závěrce.**
64. Požadavky odstavce 63 jsou normálně splněny formou hlavičky stránek a zkrácených nadpisů sloupců na každé ze stránek účetní závěrky. Je třeba zvážit, jaký způsob je pro zveřejňování těchto informací nejvhodnější. Například v situaci, kdy je závěrka zveřejňována elektronicky, nemusí být vždy použity samostatné stránky a výše uvedené položky jsou uvedeny tak často, jak je nezbytné pro zajištění řádné srozumitelnosti informací obsažených v účetní závěrce.
65. Účetní závěrky bývají často srozumitelnější, pokud jsou informace v nich zveřejňovány v tisících nebo miliónech jednotek měny vykazování. Toto je přijatelné jen tehdy, pokud je úroveň přesnosti zveřejňována a nedochází tím k vypuštění významné informace.

Účetní období

66. **Účetní závěrka se zveřejňuje nejméně jednou ročně. Pokud se mění datum vykazání účetní jednotky a roční účetní závěrka je sestavována za kratší nebo delší období, než je jeden rok, pak musí účetní jednotka kromě údajů za dané období zveřejnit:**
- (a) **důvody k použití delšího nebo kratšího období; a**
 - (b) **skutečnost, že srovnávací údaje v případě některých účetních výkazů jako je výkaz finanční výkonnosti, výkaz změn čistých aktiv/jmění, výkaz peněžních toků a jim odpovídajících částí komentáře nejsou plně srovnávací.**
67. Za výjimečných okolností může být změna data vykazání na účetní jednotce požadována nebo se tak může rozhodnout například proto, aby se cyklus vykazování přiblížil k cyklu rozpočtování. Pokud se jedná o tento případ, pak je důležité, aby (a) byli uživatelé informováni o tom, že částky vykázané za běžné a minulé období nejsou srovnatelné a aby (b) byly zveřejněny důvody ke změně data vykazání. Dalším příkladem je situace, kdy při přechodu z účetnictví založeného na peněžní bázi na aktuální účetnictví se mění datum vykazání jednotlivých účetních jednotek v rámci ekonomické jednotky tak, aby bylo možno sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

68. Normálně je účetní závěrka sestavována konzistentně za období jednoho roku. Některé účetní jednotky však dávají z praktických důvodů přednost vykazování například za období 52 týdnů. Tento standard nevylučuje takovou praxi, protože není pravděpodobné, že by se výsledná účetní závěrka významně lišila od té, která by byla připravena za jeden rok.

Včasnost

69. Užitečnost účetní závěrky je snížena v případě, pokud není dostupná uživatelům během přiměřeného období po datu vykazání. Účetní jednotka musí zabezpečit, aby byla schopná vydat svou účetní závěrku nejpozději do šesti měsíců po datu vykazání. Přetrvávající faktory, jako je složitost činnosti účetní jednotky, nejsou dostatečným důvodem pro neschopnost předložit závěrku včas. V mnoha jurisdikcích jsou zákonem a regulačními pravidly stanoveny konkrétnější termíny pro předložení závěrky.

Výkaz finanční situace

Rozlišení na dlouhodobé a krátkodobé položky

70. **S výjimkou případů, kdy vykazování podle likvidnosti poskytuje relevantnější a spolehlivější informaci, musí účetní jednotka v souladu s odstavci 76–87 vykazovat krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky ve svém výkazu finanční situace odděleně. Pokud se výše uvedená výjimka uplatní, pak se aktiva a závazky vykazují jen v pořadí podle jejich likvidnosti.**
71. **Bez ohledu na to, jaká z metod vykazování je zvolena, musí účetní jednotka zveřejnit pro každý z řádků aktiv nebo závazků, který v sobě zahrnuje kombinaci částek, u nichž se očekává, že budou získány nebo uhrazeny (a) jak do dvanácti měsíců, (b) tak po uplynutí dvanácti měsíců od data vykazání, částku, jejíž návratnost nebo úhrada nastane za více než dvanáct měsíců.**
72. Pokud účetní jednotka prodává zboží a výrobky nebo služby v rámci jasně definovaného provozního cyklu, poskytuje odděleným vykazováním krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků v rámci výkazu finanční situace užitečné informace tím, že umožňuje odlišit tu část čistých aktiv, která průběžně obíhá jako pracovní kapitál od té části, která je používána účetní jednotkou pro dlouhodobé aktivity. Rovněž se tím zvýrazní aktiva, u nichž se předpokládá jejich realizace v rámci běžného provozního cyklu a závazků, jejichž úhrada se předpokládá v rámci stejného období.
73. V případě některých účetních jednotek, například finančních institucí, poskytuje zveřejňování aktiv a závazků ve vzestupném nebo sestupném pořadí podle likvidnosti spolehlivě a relevantnější informace než zveřejňování členěné na krátkodobá a dlouhodobá aktiva a závazky, protože

taková účetní jednotka nedodává zboží ani služby v průběhu jasně identifikovatelného provozního cyklu.

74. Při aplikaci odstavce 70 má účetní jednotka povoleno vykazovat některá svá aktiva a závazky v členění na krátkodobá a dlouhodobá aktiva a závazky a jiné v pořadí podle likvidnosti, pokud tento způsob poskytne informace, které jsou spolehlivé a relevantnější. Potřeba smíšeného způsobu vykazování může vzniknout tehdy, pokud účetní jednotka provozuje různorodou činnost.
75. Informace o očekávaných datech splatnosti aktiv a závazků je užitečná při posuzování likvidity a solventnosti účetní jednotky. *IPSAS 30 Finanční nástroje: zveřejňování* požaduje zveřejňování dat splatnosti finančních aktiv a finančních závazků. Finanční aktiva zahrnují pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky a finanční závazky zahrnují závazky z obchodního styku a jiné závazky. Informace o předpokládaném datu návratnosti a vypořádání nepeněžních aktiv a závazků, jako jsou zásoby a rezervy, jsou rovněž užitečné, a to bez ohledu na to, zda jsou aktiva a závazky rozděleny na dlouhodobé a krátkodobé.

Krátkodobá aktiva

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

Všechna ostatní aktiva se vykazují jako dlouhodobá.

77. Tento standard používá výraz dlouhodobá aktiva pro nehmotná, hmotná a finanční aktiva dlouhodobé povahy. Není zakázáno používat alternativní označení, pokud je jejich význam jasný.
78. Provozní cyklus účetní jednotky je čas potřebný k přeměně vstupů nebo prostředků na výstupy. Vláda například převádí prostředky do účetních jednotek veřejného sektoru, které je přeměněny na zboží, výrobky a služby, nebo na výstupy zabezpečující vládou požadované sociální, politické a ekonomické záměry. Pokud není normální provozní cyklus účetní

jednotky jasně identifikovatelný, pak se předpokládá, že jeho délka činí dvanáct měsíců.

79. Krátkodobá aktiva zahrnují taková aktiva (jako jsou daňové pohledávky, pohledávky z titulu poplatků, pokuty a regulační poplatky, zásoby a časově rozlišené investiční výnosy), která byla buď realizována, spotřebována nebo prodána jako součást normálního provozního cyklu, i když se neočekává jejich realizace v průběhu dvanácti měsíců od data vykazání. Krátkodobá aktiva zahrnují také aktiva držená primárně za účelem obchodování (mezi příklady patří některá finanční aktiva držená za účelem prodeje v souladu s IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování* a rovněž krátkodobou část dlouhodobých finančních aktiv.

Krátkodobé závazky

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

- (a) **očekává se jeho úhrada v rámci normálního provozního cyklu účetní jednotky;**
- (b) **je držen primárně za účelem obchodování s ním;**
- (c) **je splatný v průběhu dvanácti měsíců po datu vykazání; nebo**
- (d) **účetní jednotka nemá bezpodmínečné právo odvrátit splatnost závazku nejméně o dvanáct měsíců po datu vykazání (viz odstavec 84). Podmínky závazku, které by na základě rozhodnutí protistrany vedly k jeho vypořádání vydáním kapitálových nástrojů, neovlivňují jeho klasifikaci.**

Všechny ostatní závazky se vykazují jako dlouhodobé.

81. Některé krátkodobé závazky, jako závazky z titulu vládních transferů a dohadné položky na mzdové a ostatní provozní náklady, tvoří část pracovního kapitálu používaného v rámci normálního provozního cyklu účetní jednotky. Takové provozní položky jsou klasifikovány jako krátkodobé závazky i v případě, že je jejich splatnost delší než dvanáct měsíců od data vykazání. Stejný normální provozní cyklus se používá při klasifikaci aktiv a závazků účetní jednotky. Pokud není normální provozní cyklus účetní jednotky jasně identifikovatelný, pak se předpokládá, že jeho délka činí dvanáct měsíců.
82. Ostatní krátkodobé závazky nejsou uhrazeny v rámci běžného provozního cyklu, ale jsou splatné v průběhu dvanácti měsíců od data vykazání nebo jsou drženy primárně za účelem obchodování s nimi. Příkladem jsou některé finanční závazky klasifikované jako určené k obchodování v souladu s IPSAS 29, částky přečerpaných bankovních kont, krátkodobé části úročených závazků, dlužné dividendy nebo obdobná splatná rozdělení,

daně z příjmů a ostatní závazky nevyplývající z obchodního styku. Finanční závazky, které poskytují dlouhodobé financování (tzn., že nejsou součástí pracovního kapitálu využívaného v průběhu normálního provozního cyklu účetní jednotky) a které nejsou splatné do dvanácti měsíců od data vykazání, jsou v souladu s odstavci 85 a 86 dlouhodobými závazky.

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

- (c) poskytnutí odkladu věřitelem, který je na období nejméně dvanáct měsíců po datu vykazání a který umožňuje napravit porušení podmínek smlouvy o dlouhodobé půjčce.

Informace zveřejňované ve výkazu finanční situace

88. **Výkaz finanční situace musí minimálně obsahovat řádky představující následující částky:**

- (a) **pozemky, budovy a zařízení;**
- (b) **investice do nemovitostí;**
- (c) **nehmotná aktiva;**
- (d) **finanční aktiva (s výjimkou částek uvedených pod písmeny (e), (g) a (i));**
- (e) **investice vykazované za použití ekvivalenční metody;**
- (f) **zásoby;**
- (g) **pohledávky vyplývající z nesměnných transakcí (daně a transfery);**
- (h) **pohledávky ze směnných transakcí;**
- (i) **peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty;**
- (j) **závazky z titulu daní a transferů;**
- (k) **závazky ze směnných transakcí;**
- (l) **rezervy;**
- (m) **finanční závazky (s výjimkou částek uvedených pod písmeny (j), (k) a (l));**
- (n) **neovládací podíly vykázané v čistých aktivech/jmění; a**
- (o) **čistá aktiva/jmění přiřaditelná vlastníkům ovládající jednotky.**

89. **Kromě toho se ve výkazu finanční situace vykáží další řádky, hlavičky a mezisoučty, pokud jejich vykazání je relevantní pro pochopení finanční situace účetní jednotky.**

90. Tento standard nepředepisuje pořadí nebo formát, v jakém mají být položky vykazány. Odstavec 88 poskytuje prostý výčet položek, které se od sebe tak liší podstatou nebo funkcí, že vyžadují oddělené vykazání ve výkazu finanční situace. Ilustrativní formáty výkazu finanční situace jsou uvedeny v Implementační příručce k tomuto standardu. Doplňky výše uvedených položek mohou představovat:

- (a) přidání řádků, pokud velikost, podstata nebo funkce položky, či její sloučení s podobnou položkou jsou takové povahy, že její samostatné vykázání je relevantní pro pochopení finanční situace účetní jednotky; a
 - (b) změnu použitého popisu a řazení položek nebo slučování podobných položek tak, aby byly v souladu s podstatou účetní jednotky a jejich transakcí a aby poskytovaly informace relevantní pro pochopení finanční situace účetní jednotky.
91. Rozhodnutí o tom, zda má být položka vykázána samostatně, je založeno na posouzení:
- (a) podstaty a likvidnosti aktiva;
 - (b) funkce aktiva v účetní jednotce; a
 - (c) částek, podstaty a splatnosti závazků.
92. Aktiva a závazky, které se liší ve své podstatě nebo funkci, jsou někdy předmětem odlišných metod oceňování, a proto se vykazují na samostatných řádcích. Například odlišné skupiny (třídy) pozemků, budov a zařízení mohou být v souladu s IPSAS 17 *Pozemky, budovy a zařízení* vykazovány v pořizovacích nákladech nebo v přeceňovaných částkách.

Informace zveřejňované buď ve výkazu finanční situace, nebo v komentáři

93. **Účetní jednotka zveřejňuje další podrobnější členění položek vykázaných v jednotlivých řádcích, buď přímo ve výkazu finanční situace, nebo v komentáři, a to způsobem odpovídajícím činnosti účetní jednotky.**
94. Míra podrobnosti provedeného rozpisu závisí na požadavcích standardů IPSAS a na velikosti, podstatě a funkci předmětných částek. Faktory uvedené v odstavci 91 se použijí rovněž při rozhodování, na jakém základě se bude provádět další členění. Zveřejňování se bude lišit pro každou položku například takto:
- (a) pozemky, budovy a zařízení se klasifikují podle skupin (tříd) v souladu s IPSAS 17;
 - (b) pohledávky jsou rozlišovány na částky pohledávek z poplatků uživatelů, daní a ostatních nesměnných výnosů, a na částky pohledávek od spřízněných stran, záloh a ostatních částek;
 - (c) zásoby se rozepisují v souladu s IPSAS 12 *Zásoby* a dělí se na zboží, dodávky pro výrobu, materiál, nedokončenou výrobu a hotové výrobky;
 - (d) závazky z titulu daní a transferů se rozlišují na vratky daně, závazky z převodů a částky dlužné jiným členům ekonomické jednotky;

- (e) rezervy jsou rozlišovány na rezervy na zaměstnanecké požitky a na ostatní položky; a
- (f) složky čistých aktiv/jmění jsou dále členěny na vložený kapitál, kumulované přebytky a schodky a všechny rezervní a statutární fondy.

95. **Jestliže nemá účetní jednotka žádný základní kapitál, pak buď ve výkazu finanční situace, nebo v komentáři zveřejní samostatně následující:**

- (a) **vložený kapitál, představující kumulativní součet vkladů vlastníků k datu vykazání po rozdělení vlastníků;**
- (b) **kumulované přebytky nebo schodky;**
- (c) **rezervní a statutární fondy včetně popisu podstaty a účelu každého fondu v rámci čistých aktiv/jmění; a**
- (d) **neovládací podíly.**

95A. **Pokud účetní jednotka reklasifikovala:**

- (a) **finanční nástroj s prodejní opcí klasifikovaný jako kapitálový nástroj; nebo**
- (b) **nástroj, kterým vzniká účetní jednotce povinnost převést na jinou stranu poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky pouze při likvidaci a je klasifikován jako kapitálový nástroj;**

mezi finančními závazky a čistými aktivy/jměním, musí zveřejnit částky reklasifikované z a do každé z kategorií (finančních závazků nebo čistých aktiv/jmění), načasování a důvod pro tuto reklasifikaci.

96. Mnoho účetních jednotek veřejného sektoru nemá základní kapitál, ale účetní jednotka je ovládána výhradně jinou účetní jednotkou veřejného sektoru. Podstata podílu vlády na čistých aktivech/jmění je velmi pravděpodobně součtem vloženého kapitálu, kumulovaných přebytků nebo schodků a rezervních a statutárních fondů, což odpovídá čistým aktivům/jmění přiřaditelným činnosti účetní jednotky.
97. V některých případech může existovat neovládací podíl na čistých aktivech/jmění. Například na nejvyšší úrovni vlády zahrnuje ekonomická jednotka některý PVS, který byl částečně privatizován. V důsledku této skutečnosti mohou existovat soukromí podílníci, kteří mají podíl na čistých aktivech/jmění účetní jednotky.
98. **Pokud má účetní jednotka základní kapitál, pak, kromě zveřejňování popsaných v odstavci 95, zveřejní ve výkazu finanční situace nebo v komentáři ještě:**

- (a) **pro každý druh základního kapitálu:**
- (i) **počet autorizovaných podílů;**
 - (ii) **počet podílů emitovaných a plně splacených a počet emitovaných, avšak dosud plně nespacených;**
 - (iii) **nominální hodnotu podílů nebo informaci o tom, že podíly nemají nominální hodnotu;**
 - (iv) **odsouhlasení počtu podílů v oběhu na začátku a na konci období;**
 - (v) **práva, výhody a omezení spojená s daným druhem podílu včetně omezení pro výplatu dividend a zpětné vyplacení podílu;**
 - (vi) **podíly na účetní jednotce držené vlastní jednotkou nebo ovládanou jednotkou, či přidruženou jednotkou; a**
 - (vii) **podíly vyhrazené k emisi na základě opcí a smluv o prodeji podílů včetně jejich podmínek a částek; a**
- (b) **popis podstaty a účelu každého z rezervních a statutárních fondů v rámci čistých aktiv/jmění.**

Výkaz finanční výkonnosti

Přebytek nebo schodek za období

99. **Veškeré náklady a výnosy uznané v průběhu účetního období musí být zahrnuty do přebytku nebo schodku za období, pokud některý ze standardů IPSAS nepožaduje něco jiného.**
100. Normálně jsou veškeré náklady a výnosy uznané v průběhu účetního období zahrnuty do přebytku nebo schodku za období. To se týká i dopadů změn odhadů. Nicméně mohou nastat okolnosti, za kterých určité položky mohou být z přebytku nebo schodku za období vyjmuty. IPSAS 3 se zabývá dvěma takovými situacemi: oprava chyb a dopad změn účetních pravidel.
101. Jiné standardy IPSAS se zabývají položkami, které by mohly splňovat definici výnosů nebo nákladů uvedenou v tomto standardu, ale jsou zpravidla vyjmuty z přebytku nebo schodku za období. Takovými příklady mohou být rozdíly z přecenění (viz IPSAS 17), jako jsou (a) přínosy a újmy vznikající z převodu účetních výkazů zahraničních aktivit (viz IPSAS 4) a (b) přínosy a újmy přeceňování finančních aktiv určených k obchodování (návod na oceňování finančních aktiv lze nalézt v IPSAS 29).

Informace zveřejňované ve výkazu finanční výkonnosti

102. **Minimálně musí výkaz finanční výkonnosti obsahovat řádky představující následující částky za období:**
- (a) **výnosy;**
 - (b) **finanční náklady;**
 - (c) **podíl na čistém přebytku nebo schodku přidružených jednotek a společného podnikání vykázaný použitím ekvivalenční metody;**
 - (d) **přínosy nebo újmy před zdaněním uznané z titulu pozbytí aktiv nebo splacení závazků připadajících na ukončované činnosti; a**
 - (e) **přebytek nebo schodek.**
103. **Následující položky se vykáží ve výkazu finanční výkonnosti jako rozvržení přebytku nebo schodku za období na:**
- (a) **přebytek nebo schodek přiřaditelný neovládacím podílům; a**
 - (b) **přebytek nebo schodek přiřaditelný vlastníkům ovládající jednotky.**
104. **Kromě toho se ve výkazu finanční výkonnosti vykáží další řádky, hlavičky a mezisoučty, pokud je takové vykázení relevantní pro pochopení finanční výkonnosti účetní jednotky.**
105. Efekty různých činností účetní jednotky, transakcí a ostatních událostí se liší svým dopadem na schopnost účetní jednotky plnit své dodavatelské závazky, pomáhá zveřejňování složek finanční výkonnosti při pochopení dosahované finanční výkonnosti a v předvídání budoucích výsledků. Pokud je to nezbytné pro vysvětlení jednotlivých prvků výkonnosti, přidávají se do výkazu finanční výkonnosti další řádky a mění se popis nebo řazení jeho položek. Faktory, které musí být při tom brány v úvahu, zahrnují významnost, podstatu a funkci jednotlivých složek výnosů a nákladů. Výnosové a nákladové položky se nekompenzují, pokud nesplňují kritéria stanovená odstavcem 48.

Informace zveřejňované buď ve výkazu finanční situace, nebo v komentáři

106. **Pokud jsou položky nákladů nebo výnosů významné, vykáže se odděleně jejich podstata a částky.**
107. **Okolnosti, které vedou k oddělenému vykázení položek nákladů nebo výnosů, zahrnují:**
- (a) **odpisy zásob na jejich realizovatelnou hodnotu nebo pozemků, budov a zařízení na jejich zpětněziskatelnou částku, případně na částku zpětněziskatelných služeb a stejně tak i storna těchto odpisů;**

- (b) restrukturalizaci činností účetní jednotky a storna veškerých rezerv na náklady restrukturalizací;
 - (c) pozbytí položek budov, pozemků a zařízení;
 - (d) privatizaci nebo jiné pozbytí investic;
 - (e) ukončování činností;
 - (f) soudní vyrovnání; a
 - (g) ostatní storna rezerv.
108. **Účetní jednotka zveřejňuje další členění celkových výnosů buď přímo ve výkazu finanční výkonnosti, nebo v komentáři, a to způsobem odpovídajícím činnosti účetní jednotky.**
109. **Účetní jednotka zveřejní buď přímo ve výkazu finanční výkonnosti, nebo v komentáři analýzu nákladů za použití klasifikace buď podle druhu nebo podle účelu nákladů v rámci účetní jednotky, podle toho, která klasifikace poskytuje spolehlivější a relevantnější informace.**
110. Účetním jednotkám se doporučuje zveřejňovat analýzu popsanou v odstavci 109 přímo ve výkazu finanční výkonnosti.
111. Nákladové položky se dále člení za účelem zdůraznění nákladů a náhrad nákladů dle dílčích programů, aktivit nebo jiných relevantních hledisek vykazující účetní jednotky. Tato informace může být poskytována jedním ze dvou možných způsobů.
112. První typ analýzy se nazývá klasifikací nákladů podle jejich druhu. Náklady se slučují ve výkazu finanční výkonnosti podle druhů (například odpisy, spotřeba materiálu, dopravní náklady, zaměstnanecké požitky, náklady na reklamu) a nejsou přiřazovány k jednotlivým účelům v rámci účetní jednotky. Použití této metody může být velmi jednoduché, protože při ní není nutné přiřazovat náklady k jejich účelům. Příklad použití klasifikace nákladů podle jejich druhu je následující:

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

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

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

114. Náklady spojené s hlavními činnostmi prováděnými účetní jednotkou vykazuje účetní jednotka odděleně. V uvedeném příkladu je účelem účetní jednotky poskytovat zdravotní a vzdělávací služby. Náklady na každý z těchto účelů vykáže účetní jednotka na samostatném řádku.
115. **Účetní jednotky používající klasifikaci nákladů podle účelu zveřejní doplňkovou informaci o nákladových druzích včetně nákladů na odpisy hmotných a nehmotných aktiv a nákladů na zaměstnanecké požitky.**
116. Volba mezi tříděním podle druhu nebo podle účelu závisí jak na historických a regulačních faktorech, tak rovněž na povaze účetní jednotky. Obě metody poskytují informace o tom, které náklady se mohou měnit přímo či nepřímo se změnou výkonů účetní jednotky. Protože každá z uvedených metod má své přednosti pro různé typy účetních jednotek, požaduje tento standard, aby vedení vybralo tu metodu vykazování, která je relevantnější a spolehlivější. Protože je však metoda členění nákladů podle druhů pro předvídaní budoucích peněžních toků užitečná, požaduje se v případě použití metody členění nákladů podle účelu doplňující klasifikace. Zaměstnanecké požitky zmiňované v odstavci 115 mají stejný význam jako v IPSAS 26 *Zaměstnanecké požitky*.
117. **Pokud účetní jednotka vyplácí svým vlastníkům dividendy nebo jiná rozdělení jmění a má základní kapitál, zveřejní buď ve výkazu finanční výkonnosti nebo ve výkazu změn čistých aktiv/jmění, či v komentáři částku dividend nebo rozdělení vlastníkům za období a odpovídající částku připadající na jeden podíl.**

Výkaz změn čistých aktiv/jmění

118. Účetní jednotka zveřejňuje výkaz změn čistých aktiv/jmění zobrazující:
- (a) přebytek nebo schodek za období;
 - (b) každou z položek nákladů a výnosů za období, jejichž vykázání jiné standardy požadují provést přímo proti čistým aktivům/jmění a součet těchto položek;
 - (c) celkové náklady a výnosy za období (vypočtené jako součet položek (a) a (b)), s odděleným vykázáním celkové částky připadající vlastníkům ovládající jednotky a celkové částky připadající neovládacím podílům; a
 - (d) dopad změn účetních pravidel a oprav chyb, v souladu s IPSAS 3, a to odděleně pro každou ze složek čistých aktiv/jmění.
119. Dále účetní jednotka zveřejní buď ve výkazu změn čistých aktiv/jmění, nebo v komentáři:
- (a) částky transakcí s vlastníky uskutečněné s nimi v jejich vlastnické pozici, a to odděleně od rozdělení vlastníkům;
 - (b) zůstatek kumulovaných přebytků nebo schodků na začátku účetního období a k datu vykázání a jeho změny v průběhu období; a
 - (c) podle míry podrobnosti vykazování položek čistých aktiv/jmění rovněž odsouhlasení změn účetní hodnoty každé položky čistých aktiv/jmění mezi stavem na začátku a na konci účetního období a se samostatným uvedením každé změny.
120. Změny čistých aktiv/jmění účetní jednotky mezi dvěma daty vykázání odrážejí přírůstek nebo úbytek jejích čistých aktiv v průběhu období.
121. Celková změna čistých aktiv/jmění je tvořena celkovou částkou přebytku/schodku za období, ostatními náklady a výnosy vykazovanými přímo jako změna čistých aktiv/jmění, společně se všemi vklady a výběry vlastníků, které provedli z vlastnické pozice.
122. Vklady a rozdělení vlastníkům zahrnují převody mezi dvěma účetními jednotkami v rámci ekonomické jednotky (například převod z vlády vystupující jako vlastník na některý z vládních útvarů). Vklady vlastníků provedené z jejich vlastnických pozic k ovládaným jednotkám jsou vykazovány jako přímá úprava výše čistých aktiv/jmění pouze tehdy, pokud výslovně zvyšují zbytkové podíly na účetní jednotce v podobě práv na čistá aktiva/jmění.

123. Tento standard požaduje, aby veškeré náklady a výnosy, které byly uznány v daném období, byly zahrnuty do přebytku nebo schodku, pokud některý ze standardů IPSAS nepožaduje něco jiného. Jiné standardy IPSAS požadují, aby byly některé položky (jako jsou přínosy nebo újmy z přecenění a některé kurzové rozdíly) vykázány přímo jako změna čistých aktiv/jmění. Jelikož pro posouzení změn finanční situace účetní jednotky, ke kterým došlo mezi dvěma daty vykazání, je důležité vzít v úvahu veškeré položky, které ke změně finanční situace přispěly, vyžaduje tento standard předkládání výkazu změn čistých aktiv/jmění, kde jsou zdůrazněny celkové náklady a výnosy účetní jednotky, a to včetně těch, které byly vykázány přímo proti čistým aktivům/jmění.
124. V míře, v jaké je to proveditelné, požaduje IPSAS 3 retrospektivní úpravy zachycení změn účetních pravidel, s výjimkou případů, kdy to přechodné ustanovení jiných standardů IPSAS vyžadují jinak. IPSAS 3 rovněž vyžaduje, aby se opravy chyb prováděly retrospektivně v rozsahu, v jakém je to proveditelné. Retrospektivní úpravy a retrospektivní přepočty se provádějí úpravou zůstatku kumulovaných přebytků nebo schodků, s výjimkou případů, kdy některý standard IPSAS požaduje retrospektivní úpravu jiné složky čistých aktiv/jmění. Odstavec 118(d) požaduje ve výkazu změn čistých aktiv/jmění samostatné zveřejňování celkové úpravy jednotlivých složek vlastního kapitálu vyplývající ze změn účetních pravidel odděleně od úprav vyplývajících z oprav chyb. Tyto úpravy se zveřejní pro všechna předchozí období a k počátku období.
125. Požadavky odstavců 118 a 119 mohou být splněny použitím sloupcového formátu, který odsouhlasuje počáteční a konečné zůstatky všech složek čistých aktiv/jmění. Alternativně mohou být ve výkazu změn čistých aktiv/jmění vykázány pouze položky uvedené v odstavci 118. V takové případě se zveřejní položky uvedené v odstavci 119 v komentáři.

Výkaz peněžních toků

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

Komentář

Struktura

127. **Komentář musí:**
- (a) **uvádět informace o východiscích zvolených pro sestavení účetní závěrky a o konkrétních účetních pravidlech uplatňovaných v souladu s odstavci 132–139;**

- (b) **zveřejňovat takové informace požadované standardy IPSAS, které nejsou uvedeny ve výkazu finanční situace, výkazu finanční výkonnosti, výkazu změn čistých aktiv/jmění ani ve výkazu peněžních toků; a**
 - (c) **poskytovat doplňkové informace, které nejsou uvedeny ve výkazu finanční situace, výkazu finanční výkonnosti, výkazu změn čistých aktiv/jmění ani ve výkazu peněžních toků, ale které jsou relevantní pro pochopení jakékoliv z jejich položek.**
128. **Komentář se sestavuje v maximální možné míře systematickým způsobem. Každá položka výkazu finanční situace, výkazu finanční výkonnosti, výkazu změn čistých aktiv /jmění a výkazu peněžních toků musí být propojena křížovým odkazem na veškeré k ní se vztahující informace v komentáři.**
129. Jednotlivé části komentáře jsou standardně řazeny následujícím způsobem, který pomáhá uživatelům pochopit účetní výkazy a porovnat je s těmi, které byly sestaveny jinými účetními jednotkami:
- (a) prohlášení o shodě se standardy IPSAS (viz odstavec 28);
 - (b) zveřejňování základních používaných účetních pravidel (viz odstavec 132);
 - (c) doplňující informace k položkám vykázaným ve výkazu finanční situace, výkazu finanční výkonnosti, výkazu změn čistých aktiv/jmění nebo výkazu peněžních toků v pořadí, v jakém jsou jednotlivé výkazy a položky na řádcích v nich uvedeny; a
 - (d) ostatní zveřejňování, která zahrnují:
 - (i) podmíněné závazky (viz IPSAS 19) a neuznané smluvní přísliby; a
 - (ii) zveřejňování nefinančního charakteru, jako jsou například finanční rizika, cíle a zásady vedení (viz IPSAS 30).
130. V některých případech může být nezbytné nebo žádoucí, aby se pořadí konkrétních položek v komentáři odlišovalo. Například informace o změnách reálné hodnoty uznaných v přebytku nebo schodku může být kombinována s informací o splatnosti finančních nástrojů přesto, že se první komentář vztahuje k výkazu finanční výkonnosti a druhý komentář se vztahuje k výkazu finanční situace. Nicméně, systematická struktura komentáře se dodržuje, pokud je to proveditelné.
131. Komentář poskytuje informace o východiscích použitých pro sestavení účetní závěrky a konkrétních použitých účetních pravidlech mohou být uvedeny jako samostatná část účetní závěrky.

Zveřejňování účetních pravidel

132. **Účetní jednotka musí v přehledu významných účetních pravidel zveřejnit:**
- (a) **výchozí základnu (nebo základny) pro oceňování použité při sestavení účetní závěrky;**
 - (b) **rozsah, v jakém použila účetní jednotka přechodná ustanovení kteréhokoliv standardu IPSAS; a**
 - (c) **ostatní účetní pravidla, která jsou relevantní pro správné porozumění účetní závěrce.**
133. Pro uživatele je důležité, aby byli informováni o oceňovacích základnách použitých v účetní závěrce (například historické náklady, běžné náklady, čistá realizovatelná hodnota, reálná hodnota, zpětněziskatelná částka nebo částka zpětněziskatelných služeb), protože východiska, na základě kterých byla účetní závěrka sestavena, významně ovlivňují její analýzu. Pokud je v účetní závěrce použita více než jedna oceňovací základna, například když jsou určité skupiny aktiv přeceňovány, pak je postačující uvést kategorie aktiv a závazků, na které byla daná metoda oceňování použita.
134. Při rozhodování o tom, zda použité účetní pravidlo má být zveřejněno, bere vedení v úvahu skutečnost, zda to pomůže uživateli v pochopení způsobu, jakým jsou transakce a ostatní události a okolnosti zobrazeny ve vykázané finanční výkonnosti a finanční situaci. Zveřejňování určitých účetních pravidel je obzvláště užitečné pro uživatele v těch případech, kdy jsou tato pravidla vybrána z povolených alternativ uvedených ve standardech IPSAS. Příkladem je zveřejňování toho, zda účetní jednotka použije pro investice do nemovitostí model pořizovacích nákladů nebo reálné hodnoty (viz IPSAS 16 *Investice do nemovitostí*). Některé standardy IPSAS jmenovitě vyžadují zveřejnění určitých účetních pravidel včetně volby provedené vedením mezi různými postupy povolenými v těchto standardech. Například IPSAS 17 požaduje zveřejňování oceňovací báze pro jednotlivé třídy pozemků, budov a zařízení. IPSAS 5 *Výpůjční náklady* požaduje zveřejňování toho, zda jsou výpůjční náklady vykazovány bezprostředně jako náklad nebo jsou aktivovány jako součást pořizovacích nákladů předmětného aktiva.
135. Každá účetní jednotka posoudí podstatu své činnosti a pravidla, jejichž použití pro takový typ účetní jednotky uživatelé očekávají. Například od účetní jednotky veřejného sektoru se očekává zveřejňování účetního pravidla pro uznávání daní, darů a ostatních forem nesměnných výnosů. Pokud má účetní jednotka významnou zahraniční činnost nebo transakce v cizích měnách, pak se očekává zveřejňování účetních pravidel pro uznávání kurzových rozdílů. Pokud došlo ke kombinaci účetních jednotek, tak se zveřejňují pravidla použitá pro vyčíslení goodwillu a neovládacích podílů.

136. Účetní pravidlo může být významné z důvodu povahy činnosti účetní jednotky i tehdy, když částka vykázaná v účetních výkazech za běžné i minulá období není významná. Vhodné je zveřejňování i takových účetních pravidel, které nejsou uvedeny v žádném z existujících standardů IPSAS, ale jsou vybrány a používány v souladu s IPSAS 3.
137. **Účetní jednotka zveřejní v přehledu významných účetních pravidel nebo v ostatních poznámkách takové úsudky učiněné vedením v procesu aplikace účetních pravidel dané účetní jednotky, které nepředstavují odhady (viz odstavec 140), ale které mají nejvýznamnější vliv na částky vykázané v účetní závěrce.**
138. V procesu aplikace účetních pravidel v dané účetní jednotce činí vedení různé úsudky, které nepředstavují odhady, ale které významně ovlivňují částky vykázané v účetní závěrce. Takové úsudky činí vedení například při určování:
- zda je aktivum investicí do nemovitosti;
 - zda ujednání o obstarávání zboží nebo služeb, které je spojeno s užíváním vyhrazených aktiv, není leasingem;
 - zda není určitý prodej zboží nebo výrobků ve své podstatě ujednáním o financování, a proto nevede ke vzniku výnosů; a
 - zda podstata vztahu mezi vykazující účetní jednotkou a ostatními jednotkami neindikuje, že ostatní jednotky jsou vykazující jednotkou ovládané.
139. Některá zveřejňování učiněná v souladu s odstavcem 137 jsou požadována jinými standardy IPSAS. Například IPSAS 38 *Zveřejňování účasti v jiných jednotkách* požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila úsudky, které ji vedly k rozhodnutí, zda ovládá jinou účetní jednotku. IPSAS 16 *Investice do nemovitostí* vyžaduje zveřejňování kritérií stanovených účetní jednotkou pro rozlišení investice do nemovitosti od nemovitosti užívané vlastníkem a od nemovitosti držené k prodeji v rámci běžné činnosti, je-li taková klasifikace dané nemovitosti obtížná.

Hlavní východiska pro odhady nejistot

140. **Účetní jednotka je povinna zveřejnit informace o (a) klíčových předpokladech týkajících se budoucnosti a (b) ostatních hlavních východiscích odhadu nejistot k datu vykázání, u nichž existuje vysoké riziko, že během příštího účetního období způsobí významné úpravy účetních hodnot aktiv a závazků. Ve vztahu k těmto aktivům a závazkům musí komentář obsahovat podrobnosti o:**
- (a) jejich povaze; a
 - (b) jejich účetní hodnotě k datu vykázání.

141. Stanovení účetní hodnoty některých aktiv a závazků vyžaduje odhad dopadů nejistých budoucích událostí na tato aktiva a závazky k datu vykazání. Pokud například neexistují aktuální tržní ceny používané k oceňování dále uvedených aktiv a závazků, pak je nezbytné použít odhady orientované na budoucnost ke zjištění (a) zpětně získatelné částky určitých tříd pozemků, budov a zařízení, (b) dopadu technologické zastaralosti na zásoby a (c) rezerv závisících na výsledcích probíhajících soudních procesů. Tyto odhady zahrnují předpoklady týkající se takových faktorů, jako jsou úpravy peněžních toků nebo diskontních sazeb o rizikovou přírážku a budoucí změny cen ovlivňujících další náklady.
142. Klíčové předpoklady a další hlavní východiska pro odhad nejistot zveřejněné v souladu s odstavcem 140 se vztahují k odhadům, které vyžadují nejobtížnější, subjektivní nebo složité úsudky vedení. S rostoucím počtem proměnných a předpokladů ovlivněných možnými řešeními nejistot vzniklých v budoucnosti, se stávají uvedené úsudky subjektivnější a složitější a stejnou měrou tak obvykle roste možnost následných významných úprav účetních hodnot aktiv a závazků.
143. Zveřejňování podle odstavce 140 se nepožaduje u aktiv a závazků, u nichž je podstatné riziko, že se jejich účetní hodnota během příštího finančního roku významně změní, jsou-li k datu vykazání oceněny reálnou hodnotou založenou na nedávno zjištěných tržních cenách (tyto reálné hodnoty se mohou významně měnit během příštího účetního období, ale tyto změny nevyplývají z předpokladů nebo jiných zdrojů odhadu nejistot k datu vykazání).
144. Zveřejňování podle odstavce 140 se provádějí způsobem, který pomůže uživatelům účetní závěrky pochopit úsudky učiněné vedením o budoucnosti a o dalších zdrojích odhadu nejistot. Povaha a rozsah poskytnutých informací se liší podle povahy předpokladů a dalších okolností. Příklady typů zveřejnění, které se provádí, jsou:
- (a) povaha předpokladů nebo jiných odhadů nejistot;
 - (b) citlivost účetních hodnot na metody, předpoklady a odhady, na nichž je založen jejich výpočet, včetně příčin této citlivosti;
 - (c) očekávané řešení nejistoty a rozsah oprávněně možných dopadů v průběhu příštího účetního období na účetní hodnoty ovlivněných aktiv a závazků; a
 - (d) vysvětlení změn provedených v minulých předpokladech týkajících se zmíněných aktiv a závazků, pokud daná nejistota zůstává nevyřešena.
145. Tento standard nepožaduje zveřejňování rozpočtových informací nebo předpovědí při zveřejňování podle odstavce 140.

146. Pokud je neproveditelné zveřejnit rozsah možných dopadů klíčových předpokladů nebo ostatních hlavních zdrojů odhadu nejistot k datu vykázání, zveřejní účetní jednotka, že je na základě stávajících poznatků důvodně možné, že se výsledky v příštím finančním roce budou lišit od stávajících předpokladů, což si může vyžádat významné úpravy účetních hodnot ovlivněných aktiv nebo závazků. Ve všech těchto případech zveřejní účetní jednotka povahu a účetní hodnotu konkrétních aktiv nebo závazků (nebo třídy aktiv či závazků) ovlivněných tímto předpokladem.
147. Zveřejňování podle odstavce 137 týkající se úsudků vedení prováděných během procesu aplikace účetních pravidel dané účetní jednotky se nevztahují na zveřejňování hlavních východisek odhadů nejistot uvedených v odstavci 140.
148. Zveřejňování některých klíčových předpokladů, které by jinak bylo požadováno odstavcem 140, je požadováno jinými standardy IPSAS. Například IPSAS 19 požaduje ve specifických případech zveřejňování hlavních předpokladů vztahujících se k budoucím událostem ovlivňujícím třídy rezerv. IPSAS 30 požaduje zveřejňování významných předpokladů použitých při odhadu reálných hodnot finančních aktiv a finančních závazků, které jsou oceňovány reálnou hodnotou. IPSAS 17 požaduje zveřejňování podstatných předpokladů, použitých pro odhady reálných hodnot přeceněných položek pozemků, budov a zařízení.

Kapitál

- 148A. **Účetní jednotka musí zveřejnit informace, které uživatelům její účetní závěrky umožní posoudit cíle, pravidla a postupy správy kapitálu.**
- 148B. V souladu s odstavcem 148A účetní jednotka zveřejňuje:
- (a) Kvalitativní informace o svých cílech, pravidlech a postupech správy kapitálu, a to včetně (ne však výlučně):
 - (i) popis toho, co spravuje jako kapitál;
 - (ii) pokud účetní jednotka podléhá vnějším požadavkům na kapitál, povaha těchto požadavků a způsob, jakým jsou tyto požadavky začleněny do správy kapitálu; a
 - (iii) jak jsou dosahovány cíle správy kapitálu.
 - (b) Shrnutí kvantitativních údajů o tom, co spravuje jako kapitál. Některé účetní jednotky považují některé finanční závazky (např. některé formy podřízeného dluhu) za součást kapitálu. Jiné účetní jednotky pro tuto potřebu vymezení vylučují některé složky jmění (např. položky vyplývající ze zajištění peněžních toků).
 - (c) Jakékoli změny v písmenech (a) a (b) oproti předchozímu období.

- (d) Zda během období splňoval jakékoliv vnější uložené požadavky na kapitál, kterým podléhá.
- (e) Důsledky toho, že účetní jednotka nesplnila takové vnější stanovené požadavky na kapitál.

Tato zveřejňování musí vycházet z informací poskytnutých interně klíčovými řídicími pracovníky účetní jednotky.

148C. Účetní jednotka může spravovat kapitál různými způsoby a podléhat řadě různých požadavků na kapitál. Například skupina firem může zahrnovat účetní jednotky, které vykonávají jak pojišťovací, tak i bankovní činnosti a tyto účetní jednotky mohou působit v několika jurisdikcích. Pokud souhrnné zveřejňování požadavků na kapitál a způsobu správy kapitálu neposkytne užitečné informace nebo na straně uživatelů účetní závěrky deformuje pochopení kapitálových zdrojů účetní jednotky, musí účetní jednotka zveřejnit samostatně informace za každý požadavek na kapitál, který se na účetní jednotku vztahuje.

Finanční nástroje s prodejní opcí klasifikované jako čistá aktiva /jmění

148D. **V případě finančních nástrojů s prodejní opcí klasifikovaných jako nástroj jmění musí účetní jednotka zveřejnit (v rozsahu, který není zveřejněn jinde):**

- (a) **souhrnné kvantitativní údaje o částce klasifikované jako čistá aktiva/jmění;**
- (b) **cíle, pravidla a postupy pro řízení své povinnosti zpětného odkupu nebo vypořádání nástrojů, pokud by si to držitelé nástrojů vyžádali, včetně všech změn oproti předchozímu období;**
- (c) **očekávaný odliv peněžních prostředků ze zpětného odkupu nebo vypořádání této skupiny finančních nástrojů; a**
- (d) **informace o tom, jak byl očekávaný odliv peněžních prostředků ze zpětného odkupu nebo vypořádání stanoven.**

Ostatní zveřejňování

149. **Účetní jednotka musí zveřejnit v komentáři:**

- (a) **částku dividend nebo obdobného rozdělení navrhovaného nebo schváleného ještě před datem schválení účetní závěrky ke zveřejňování, ale ještě nevykázanou jako rozdělení vlastníkům v průběhu účetního období a odpovídající částku připadající na jeden podíl; a**
- (b) **částku veškerých kumulovaných přednostních dividend nebo obdobného rozdělení, která nebyla vykázána.**

150. Účetní jednotka musí zveřejnit následující informace, pokud nejsou zveřejněny někde jinde v účetních výkazech:
- (a) sídlo a právní formu účetní jednotky včetně jurisdikce, v rámci které provozuje svou činnost;
 - (b) popis podstaty činnosti účetní jednotky a jejích hlavních aktivit;
 - (c) odkazy na relevantní právní předpisy upravující činnost účetní jednotky; a
 - (d) název ovládající jednotky a nejvyšší ovládající jednotky pro celou ekonomickou jednotku (pokud to připadá v úvahu); a
 - (e) pokud jde o dočasnou jednotku, informace o délce její existence.

Přechodná ustanovení

151. [Zrušen]

152. [Zrušen]

Datum účinnosti

153. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2008, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 153A. Odstavce 79 a 82 byly změněny *Vylepšením standardů IPSAS* vydaným v lednu 2010. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2011 nebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije změny pro období začínající před 1. lednem 2011, pak tuto skutečnost zveřejní.
- 153B. IPSAS 28 změnil odstavec 150 a vložil odstavce 7A, 95A a 148D. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2013 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 28 pro období začínající před 1. lednem 2013, pak se tyto změny použijí také pro toto dřívější období.
- 153C. IPSAS 30 změnil odstavce 75, 129 a 148 a vložil body 148A–148C. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2013 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 30 na období začínající před 1. lednem 2013, pak se tyto změny použijí také pro dřívější období.
- 153D. Odstavec 80 byl změněn *Vylepšením standardů IPSAS* vydaným v listopadu 2010. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2012 nebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije změnu pro období začínající před 1. lednem 2012, pak tuto skutečnost zveřejní.

- 153E. Odstavce 21, 53 a 54 byly změněny a bod 53A byl přidán *Vylepšením standardů IPSAS 2014*, vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2015 nebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije změny pro období začínající před 1. lednem 2015, pak tuto skutečnost zveřejní.
- 153F. Odstavce 151, 152 a 154 byly změněny standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2017 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 pro období začínající před 1. lednem 2017, pak se změny výše uvedených odstavců budou použity také pro toto dřívější období.
- 153G. **IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* a IPSAS 38 *Zveřejňování účasti v jiných jednotkách***, vydané v lednu 2015, změnilo odstavce 4, 7, 12, 88(n), 95(d), 97, 103, 118(c), 135 a 139. Účetní jednotka tyto změny použije, když použije IPSAS 35 a IPSAS 38.
154. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

Zrušení IPSAS 1 (z roku 2000)

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

Dodatek A**Kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví**

Tento dodatek je nedílnou součástí IPSAS 1.

IPSASB vydala v lednu 2013 Kapitulu 3 Kvalitativní charakteristiky standardního koncepčního rámce účetního výkaznictví pro všeobecné účely subjektů veřejného sektoru (koncepční rámec). Kapitola 3 podrobně popisuje kvalitativní charakteristiky (QC) informací obsažených ve finančních zprávách pro všeobecné účely (GPFR) a neopominutelná omezení informací obsažených v GPFR.

Kvalitativní charakteristiky (QC) jsou v tomto Dodatku použity na veškerý již existující text, pokud není uvedeno jinak. QC z Koncepčního rámce se budou používat při tvorbě všech budoucích textů. Potenciální změny textu v důsledku vydání celého Koncepčního rámce, včetně případného zrušení tohoto Dodatku, budou posouzeny až po dokončení Koncepčního rámce.

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

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

Srozumitelnost

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

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

Relevance

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

Významnost

Relevance informací je ovlivněna rovněž jejich podstatou a významností.

Informace je významná, pokud její vynechání nebo chybné vykázaní může ovlivnit rozhodnutí uživatelů nebo úsudky provedené na základě účetních závěrek.

Významnost je závislá na podstatě nebo velikosti položky nebo chyby odhadnuté v konkrétních podmínkách daného opomenutí nebo chybného vykázání. Významnost tudíž představuje spíše práh nebo hraniční bod než kvalitativní charakteristiku, kterou musí informace mít, aby byla použitelná.

Spolehlivost

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

Věrné zobrazení

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

Přednost obsahu před formou

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

Neutralita

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

Opatrnost

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

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

Úplnost

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

Srovnatelnost

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

Srovnatelnost se vztahuje na:

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

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

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

Omezení relevance a spolehlivosti informací*Včasnost*

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

Rovnováha mezi užitky a náklady

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

Rovnováha mezi kvalitativními charakteristikami

V praxi je nezbytné zabezpečovat rovnováhu a činit kompromisy mezi jednotlivými kvalitativními charakteristikami. Obecným záměrem je dosáhnout přiměřené rovnováhy mezi všemi charakteristikami za účelem dosažení cílů účetní závěrky.

Relativní význam jednotlivých charakteristik v různých případech je předmětem profesního úsudku.

Dodatek B

Změny jiných standardů IPSAS

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

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 1, ale nejsou jeho součástí.

Novela IPSAS 1 v důsledku *Projektu celkového vylepšení IASB 2003*

Východiska

- BC1. Program konvergence s IFRS prováděný IPSASB je důležitým prvkem její pracovní náplně. Záměrem IPSASB je konvergovat standardy IPSAS založené na aktuální bázi se standardy IFRS vydávanými IASB tam, kde je to pro účetní jednotky veřejného sektoru vhodné.
- BC2. Standardy IPSAS na aktuální bázi, které jsou konvergovány s IFRS, zachovávají požadavky, strukturu a text IFRS, pokud nemá veřejný sektor specifické důvody pro odchýlení. K odchýlení od odpovídajícího standardu IFRS dochází, pokud požadavky nebo terminologie IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor nebo pokud je nutné pro ilustraci určitých požadavků v kontextu veřejného sektoru zahrnout dodatečný komentář nebo příklady. Rozdíly mezi standardy IPSAS a odpovídajícími standardy IFRS jsou uvedeny ve *Srovnání s IFRS*, které je obsaženo v každém standardu IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 vydala IASB zveřejněný návrh předpokládaných změn 13 standardů IAS¹ jako součásti svého Projektu celkového vylepšení. Cíli Projektu celkového vylepšení IASB bylo „omezit nebo eliminovat alternativy, nadbytečnosti a rozpory ve standardech tak, aby se vypořádaly některé problémy konvergence a aby byla provedena další vylepšení“. Výsledné verze standardů IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 1 vydaný v lednu 2000 vycházel z IAS 1 (novelizovaného v roce 1997), který byl opětovně vydán v prosinci 2003. Koncem roku 2003 spustil předchůdce IPSASB, kterým byl Výbor pro veřejný sektor PSC², projekt vylepšení standardů IPSAS tak, aby došlo ke konvergenci standardů IPSAS s vylepšenými standardy IAS vydanými v roce 2003, pokud to bylo vhodné.
- BC5. IPSASB posoudila vylepšený IAS 1 a celkově se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto IAS, a s provedenými změnami (Zdůvodnění závěrů vydané IASB zde nejsou reprodukována. Předplatitelé *Úplných předplatitelských služeb* IASB si mohou tato Zdůvodnění závěrů zobrazit na

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

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

webových stránkách IASB na adrese www.iasb.org). V případech, kdy se standard IPSAS odchyluje od odpovídajícího standardu IAS, vysvětlují Zdůvodnění závěrů specifické důvody veřejného sektoru pro toto odchýlení.

- BC6. IAS 1 byl dále změněn v důsledku standardů IFRS vydaných po prosinci 2003. IPSAS 1 neobsahuje následné změny vzniklé v důsledku standardů IFRS vydaných po prosinci 2003. Je tomu tak proto, že IPSASB dosud neposoudila a nečinila si názor na použitelnost požadavků těchto standardů IFRS pro účetní jednotky veřejného sektoru.

Výsledek

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

Mimořádné položky

- BC8. IAS 1 zakazuje účetním jednotkám vykazovat jakýkoliv výnos nebo náklad jako mimořádnou položku, a to jak ve výkaze o úplném výsledku, tak i v poznámkách. IASB došla k závěru, že tyto položky jsou mimořádným důsledkem normálního podnikatelského rizika, kterému je účetní jednotka vystavena a není důvod k jejich vykazování jako samostatné složky výkazu o úplném výsledku. Způsob vykazování transakcí v rámci výkazu o úplném výsledku je dán spíše jejich podstatou nebo účelem než jejich četností.
- BC9. Definice mimořádných položek v IPSAS 1 (z roku 2000) se liší od definice obsažené v dřívější verzi IAS 8 (z roku 1993), „Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech.“³ Tento rozdíl odráží pohled veřejného sektoru na to, co je v účetních jednotkách veřejného sektoru příčinou vzniku mimořádných položek.
- BC10. Standard nebrání výslovně vykázání položek nákladů nebo výnosů jako mimořádných položek, a to jak ve výkazu finanční výkonnosti, tak i v poznámkách. IAS 1 zakazuje vykázání jakýchkoliv položek nákladů nebo výnosů jako mimořádných položek, a to jak ve výkazu o úplném výsledku, tak i v poznámkách. IPSASB zastává názor, že IAS by neměly zakazovat účetním jednotkám zveřejňování mimořádných položek ani

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

v příloze ani ve výkazu finanční výkonnosti. Důvodem je skutečnost, že je Rada přesvědčena o tom, že zveřejňování mimořádných položek je konzistentní s cíli a kvalitativními charakteristikami účetního výkaznictví. Nicméně někteří členové jsou toho názoru, že neexistuje žádný důvod specifický pro veřejný sektor, který by byl důvodem k odchylce od požadavku IAS 1 v této záležitosti. Poznávají rovněž, že IPSAS 1 nebrání oddělenému vykazání položek, které se liší od běžné činnosti vlády, a to jak v účetních výkazech, tak i v komentáři, v případech, kdy jsou významné. Nejsou přesvědčeni o tom, že existuje důvod specifický pro veřejný sektor, k odchylce od zákazu IASB vykazovat „mimořádné položky“ v účetní závěrce.

Novela IPSAS 1 v důsledku *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v roce 2008

BC11. IPSASB posoudila novelu IAS 1, který byl součástí *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v květnu 2008, a celkově se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto standardu. IPSASB dospěla k závěru, že neexistují žádné pro veřejný sektor specifické důvody k tomu, aby změny nepřijala.

Novela IPSAS 1 v důsledku *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v roce 2009

BC12. IPSASB posoudila novelu IAS 1, který byl součástí *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v dubnu 2009, a celkově se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto standardu. IPSASB dospěla k závěru, že neexistují žádné pro veřejný sektor specifické důvody k tomu, aby změny nepřijala.

Novela IPSAS 1 v důsledku *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v květnu 2012

BC13. IPSASB posoudila novelu IAS 1, který byl součástí *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v květnu 2012, a celkově se shodla na tom, že neexistují žádné pro veřejný sektor specifické důvody k tomu, aby určité úpravy nebyly přijaty. IPSASB zmínila některé úpravy týkající se IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* a IAS 34 *Mezitímní výkaznictví*, pro které neexistují ve standardech IPSAS odpovídající standardy, a proto byly tyto změny vyřazeny. Další část úprav předpokládá změny související s předkládáním výkazu finanční situace k počátku minulého období v případě retrospektivních úprav vyplývajících ze změn účetních metod, přepočtů a reklasifikací. Předložení počátečního výkazu finanční situace v současné době IPSAS 1 nepožaduje a provedení změn vyplývajících z této úpravy IASB není považováno za nepatrné, a proto bylo vyřazeno. Další část úprav souvisejících s předkládáním dodatečných srovnávacích informací rovněž nebyla považována za nepatrnou změnu a byla rovněž vyřazena.

Implementační příručka

Tato příručka doprovází IPSAS 1, avšak není jeho součástí.

Ilustrativní struktura účetních výkazů

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

Účetní jednotka veřejného sektoru – zveřejňování účetních pravidel (výtažek)

Vykazující jednotka

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

- ústřední ministerstva; a
- podniky veřejné správy.

Východiska pro sestavení

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

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

Účetní jednotka veřejného sektoru – Výkaz finanční situace

K 31. PROSINCI 20X2

(v tisících měnových jednotek)

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

Účetní jednotka veřejného sektoru – Výkaz finanční výkonnosti za rok končící 31. prosincem 20x2

(ilustrace členění nákladů podle účelu)

(v tisících měnových jednotek)

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

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

Účetní jednotka veřejného sektoru – Výkaz finanční výkonnosti za rok končící 31. prosincem 20x2

(ilustrace členění nákladů podle druhů)

(v tisících měnových jednotek)

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

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

Účetní jednotka veřejného sektoru – Výkaz změn čistých aktiv/jmění za rok končící 31. prosincem 20x1

(v tisících měnových jednotek)

	Přiraditelné vlastníkům ovládané jednotky				Celkem	Neovládací podíly	Celkem čistá aktiva/jmění
	Vložený kapitál	Rezervní a statutární fondy ⁴	Fondy z převodu měn	Kumulované přebytky/(schodky)			
Zůstatek k 31. prosinci 20X0	X	X	(X)	X	X	X	X
Změny v účetních pravidlech				(X)	(X)	(X)	(X)
Přehodnocené zůstatky	X	X	(X)	X	X	X	X
Změny čistých aktiv/jmění za 20X1							
Přebytek z přecenění nemovitostí		X			X	X	X
Schodek z přecenění investic		(X)			(X)	(X)	(X)
Rozdíly z přepočtu měn			(X)		(X)	(X)	(X)
Čisté výnosy vykázané přímo v čistých aktivech/jmění		X	(X)		X	X	X
Přebytek za období				X	X	X	X
Výnosy a náklady vykázané za období celkem		X	(X)	X	X	X	X
Zůstatek k 31. prosinci 20X1	X	X	(X)	X	X	X	X

⁴ Rezervní a statutární fondy jsou rozčleněny na jednotlivé složky, pokud jsou významné.

Účetní jednotka veřejného sektoru – Výkaz změn čistých aktiv/jmění za rok končící 31. prosincem 20x1

(v tisících měnových jednotek)

	Přiraditelné vlastníkům ovládané jednotky				Celkem	Neovládací podíly	Celkem čistá aktiva/jmění
	Vložený kapitál	Rezervní a statutární fondy ⁴	Fondy z převodu měn	Kumulované přebytky/(schodky)			
							<i>pokračování</i>
Změny čistých aktiv/jmění za 20X2	X	X	X)	X	X	X	X
Schodek z přecenění nemovitostí		(X)			(X)	(X)	(X)
Přebytek z přecenění investic		X			X	X	X
Rozdíly z přepočtu měn			(X)		(X)	(X)	(X)
Čisté výnosy vykázané přímo v čistých aktivech/jmění		(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
Schodek za období				(X)	(X)	(X)	(X)
Výnosy a náklady vykázané za období celkem		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Zůstatek k 31. prosinci 20X2	X	X	(X)	X	X	X	X

Srovnání s IAS 1

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

- Ve srovnání s IAS 1 byly do IPSAS 1 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru, například je více diskutováno uplatnění konceptu předpokladu trvání.
- IAS 1 povoluje sestavení výkazu změn čistých aktiv/jmění buď tak, že zobrazuje veškeré změny čistých aktiv/jmění, nebo tak, že zobrazuje jen ty změny čistých aktiv/jmění, které nepředstavují kapitálové vklady vlastníků a výběry vlastníků v transakcích, ve kterých vystupují z pozice vlastníků. IPSAS 1 požaduje vždy sestavení výkazu tak, aby zobrazoval veškeré změny čistých aktiv/jmění.
- IPSAS 1 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 1. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“) a „čistá aktiva/jmění“ („net assets/equity“) v IPSAS 1. Ekvivalentními termíny v IAS 1 jsou „výsledovka“ („income statement“) a „vlastní kapitál“ („equity“).
- IPSAS 1 nepoužívá termín „výsledek“ („income“), který má v IAS 1 širší význam než termín „výnos“ („revenue“).
- IAS 1 definuje „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)“ jako souhrn IFRS, IAS a interpretací SIC/IFRIC. IPSAS 1 nedefinuje „Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor“.
- IPSAS 1 obsahuje soubor definic odborných termínů odlišný od IAS 1 (odstavec 7).
- IPSAS 1 obsahuje komentář týkající se odpovědnosti za sestavení účetní závěrky. IAS 1 stejný komentář neobsahuje (odstavce 19–20).
- IPSAS 1 používá formulaci „cíle účetní závěrky stanovené tímto standardem“, čímž nahrazuje odpovídající formulaci „cíle účetní závěrky stanovené v Koncepčním rámci“ v IAS 1. Příčinou je skutečnost, že ekvivalentní Koncepční rámec pro standardy IPSAS neexistuje.
- IPSAS 1 obsahuje komentář k otázce včasnosti předkládání účetní závěrky z důvodu absence ekvivalentu Koncepčního rámce ve standardech IPSAS (odstavec 69).

- IPSAS 1 výslovně nezakazuje vykázání položek nákladů nebo výnosů jako mimořádných položek, a to buď ve výkazu finanční výkonnosti, nebo v poznámkách. IAS 1 zakazuje vykázání jakékoliv položky nákladů nebo výnosů jako mimořádných položek, a to jak ve výkazu o úplném výsledku, tak i v komentáři.
- IPSAS 1 obsahuje přechodné ustanovení povolující nezveřejňování položek, které byly vyřazeny z účetní závěrky z důvodu přechodných ustanovení jiného standardu IPSAS (odstavec 151).
- IPSAS 1 obsahuje v Dodatku A závazný přehled kvalitativních charakteristik (vycházející z koncepčního rámce IASB).

IPSAS 2 — VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 7 *Výkaz peněžních toků* vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 7.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 2 — VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ

Historie standardu

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

IPSAS 2 *Výkaz peněžních toků* byl vydán v květnu 2000.

Od té doby byl IPSAS 2 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 37 *Společná ujednání* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby* (vydaný v prosinci 2006)
- IPSAS 4 *Dopady změn měnových kurzů cizích měn* (vydaný v prosinci 2006)
- *Vylepšení standardů IPSAS* (vydáno v lednu 2010)
- *Vylepšení standardů IPSAS* (vydáno v listopadu 2010)

Přehled změn odstavců IPSAS 2

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
8	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
22	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010 Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
25	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
27	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
30	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015 Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
36	Pozměněn	IPSAS 4 prosinec 2006
37	Pozměněn	IPSAS 4 prosinec 2006

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
40 ¹	Zrušen	IPSAS 3 prosinec 2006 Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
41	Zrušen	IPSAS 3 prosinec 2006
42	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
43	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
47	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015 Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
48	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015
50A	Nový	IPSAS 35 leden 2015
52A	Nový	IPSAS 35 leden 2015
52B	Nový	IPSAS 35 leden 2015
61	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015
63A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
63B	Nový	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
63C	Nový	IPSAS 33 leden 2015
63D	Nový	IPSAS 37 leden 2015 IPSAS 35 leden 2015
64	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015
IE	Pozměněn	IPSAS 3 prosinec 2006

¹ Následující odstavce byly přečíslovány.

IPSAS 2 — VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ

OBSAH

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

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 2 *Výkaz peněžních toků* je obsažen v cíli a odstavcích 1–64. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 2 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

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

Rozsah působnosti

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

Přínos informací o peněžních tocích

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

Definice

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

Peněžní prostředky zahrnují oběživo a vklady na požádání.

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

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

Ovládání: Účetní jednotka ovládá jinou jednotku, pokud je vystavena proměnlivému prospěchu ze své angažovanosti v této jednotce nebo má na něj právo, a je schopna ovlivnit povahu nebo výši tohoto prospěchu na základě své moci nad touto jinou jednotkou.

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

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

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

Datum vykázání je datum posledního dne účetního období, ke kterému se účetní závěrka vztahuje.

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

Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty

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

Ekonomická jednotka

12. Termín ekonomická jednotka je tímto standardem využíván k tomu, aby pro účely účetního výkaznictví definoval skupinu účetních jednotek zahrnující ovládající jednotku a každou ovládanou jednotku.
13. Další termíny někdy použité pro označení ekonomické jednotky jsou administrativní jednotka, finanční jednotka, konsolidovaná jednotka a skupina.
14. Ekonomická jednotka může zahrnovat jak jednotky se sociálně politickým, tak jednotky s komerčním zaměřením. Tak například vládní ubytovací útvar může být ekonomickou jednotkou, která zahrnuje jednotky poskytující ubytování za nominální částku, jakož i jednotky, které poskytují ubytování na komerčním základě.

Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál

15. Aktiva poskytují účetním jednotkám představu o tom, jak budou tyto jednotky schopny plnit své cíle. Taková aktiva, která jsou používána k dodání výrobků, zboží a k poskytování služeb v souladu s cíli účetní jednotky, která ale bezprostředně nevytvářejí čisté peněžní přítoky, jsou často označována jako využitelný potenciál. Aktiva využívaná k vytváření čistých peněžních přítoků jsou často popisována jako aktiva představující budoucí ekonomický prospěch. Aby byly obsaženy všechny účely, ke kterým lze aktiva využít, používá tento standard pro popis jejich základních vlastností termín „budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál“.

Podniky veřejné správy

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

Čistá aktiva/jmění

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

Předkládání výkazu peněžních toků

18. **Výkaz peněžních toků by měl vykazat peněžní toky za období členěné na provozní činnost, investiční činnost a financování.**
19. Účetní jednotka vykazuje své peněžní toky z provozní činnosti, investiční činnosti a z financování způsobem, který je nejvhodnější s ohledem na její aktivity. Členění podle činností poskytuje informace, které umožňují uživatelům odhadnout dopad takových činností na finanční situaci účetní jednotky a částku jejich peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Tyto informace mohou být také použity pro vyhodnocení vztahů mezi takovými činnostmi.

20. Jednotlivá transakce může zahrnovat peněžní toky, které jsou klasifikovány rozdílně. Když například peněžítá splátka úvěru zahrnuje jak úrok, tak jistinu, úrok může být klasifikován jako provozní činnost a jistina je klasifikována jako financování.

Provozní činnost

21. Částka čistých peněžních toků vzniklých z provozní činnosti je klíčovým ukazatelem rozsahu, v němž jsou operace účetní jednotky profinancovány:

- (a) pomocí daní (přímo a nepřímo) nebo
- (b) od příjemců zboží a služeb poskytovaných účetní jednotkou.

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

22. Peněžní toky z provozní činnosti jsou primárně odvozeny z hlavních penězotvorných činností účetní jednotky. Příklady peněžních toků z provozní činnosti jsou:

- (a) peněžní příjmy z daní, odvodů a pokut,
- (b) peněžní příjmy z plateb za zboží a služby poskytnuté účetní jednotkou,
- (c) peněžní příjmy z dotací nebo transferů a jiných přidělů nebo od jiných rozpočtových orgánů prováděné centrální vládou nebo jinou jednotkou veřejného sektoru,
- (d) peněžní příjmy z licencí a honorářů, provizí a z jiných výnosů,
- (e) peněžní úhrady jiným jednotkám veřejného sektoru na financování jejich provozu (nepočítaje v to úvěry),
- (f) peněžní úhrady dodavatelům zboží a služeb,
- (g) peněžní úhrady zaměstnancům a platby prováděné jejich jménem,
- (h) peněžní příjmy a peněžní úhrady pojišťovny, jako pojistné a pojistná plnění, renty a jiné požitky vyplývající z pojistných smluv,
- (i) peněžní úhrady místních majetkových daní nebo daní ze zisku (kde připadá v úvahu), pokud se týkají provozní činnosti,

- (j) peněžní příjmy a úhrady ze smluv uzavřených za účelem prodeje nebo obchodování,
- (k) peněžní příjmy nebo úhrady spojené s ukončováním činnostmi a
- (l) peněžní příjmy nebo úhrady týkající se vypořádání soudních sporů.

Některé transakce, jako je prodej některé položky výrobního zařízení, mohou způsobit přínos nebo újmu zahrnutou do přebytku nebo schodku. Avšak peněžní toky týkající se takových transakcí jsou peněžními toky z investiční činnosti. Avšak peněžní úhrady za výstavbu nebo nákup aktiv držných k pronájmu jiným a následně držných pro prodej, jak je popsáno v odstavci 83A IPSAS 17 *Pozemky, budovy a zařízení*, jsou peněžními toky z provozní činnosti. Peněžní příjmy z pronájmů a následných prodejů takových aktiv jsou rovněž peněžními toky z provozní činnosti.

23. Účetní jednotka může držet cenné papíry a úvěry za účelem jejich prodeje a obchodování s nimi. V tom případě jsou podobné zásobám nabytým za účelem dalšího prodeje. Proto jsou peněžní toky z nákupu a prodeje cenných papírů držných za účelem prodeje a obchodování klasifikovány jako provozní činnost. Podobně peněžní půjčky a úvěry poskytované veřejnými finančními institucemi jsou obvykle klasifikovány jako provozní činnost, protože se vztahují k hlavní peněžotvorné činnosti účetní jednotky.
24. V některých právních systémech přidělí nebo schválí vláda nebo jiné jednotky veřejného sektoru účetním jednotkám prostředky na financování jejich činností, přičemž není jasně rozlišeno rozložení těchto prostředků mezi běžné činnosti, investiční činnosti a vložený vlastní kapitál. Pokud není účetní jednotka schopna odděleně identifikovat rozpočtová určení nebo rozpočtová zmocnění na běžné činnosti, investiční činnosti a vložený vlastní kapitál, jsou přiděly klasifikovány jako provozní peněžní toky a tato skutečnost se zveřejní v komentáři k účetním výkazům.

Investiční činnost

25. Samostatné zveřejnění peněžních toků z investiční činnosti je důležité, protože peněžní toky vyjadřují rozsah, v jakém byly uskutečněny odtoky peněžních prostředků, od kterých se očekává, že přispějí k budoucímu poskytování služeb účetní jednotkou. Pouze peněžní odtoky, které vedou k uznání aktiva ve výkazu finanční situace, mají nárok na začlenění do investiční činnosti. Příklady peněžních toků z investiční činnosti jsou:
 - (a) peněžní úhrady za nabytí pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv. Do těchto plateb jsou zahrnuty i takové, které se vztahují k aktivovaným nákladům na vývoj a k nemovitostem a zařízením vytvořeným vlastní činností,
 - (b) peněžní příjmy z prodeje pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv,

- (c) peněžní úhrady za nabytí kapitálových nebo dluhových nástrojů nebo dluhových nástrojů jiných jednotek a podílů na společném podnikání (jiné než platby za takové nástroje, které jsou považovány za peněžní ekvivalenty nebo jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování),
- (d) peněžní příjmy z prodeje kapitálových nebo dluhových nástrojů nebo dluhových nástrojů jiných jednotek a podílů na společném podnikání (jiné než příjmy za takové nástroje, které jsou považovány za peněžní ekvivalenty nebo jsou drženy za účelem prodeje a obchodování),
- (e) peněžní půjčky a úvěry poskytnuté jiným stranám (jiné než půjčky a úvěry poskytnuté veřejnou finanční institucí),
- (f) peněžní příjmy ze splátek půjček a úvěrů poskytnutých jiným stranám (jiné než půjčky a úvěry poskytnuté veřejnou finanční institucí),
- (g) peněžní úhrady za smlouvy futures, forwardové smlouvy, opční smlouvy a swapové smlouvy s výjimkou takových smluv, které jsou drženy za účelem prodeje a obchodování, nebo jsou-li platby klasifikovány jako financování, a
- (h) peněžní příjmy ze smluv futures, forwardových smluv, opčních smluv a swapových smluv s výjimkou takových smluv, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování, nebo jsou-li platby klasifikovány jako financování.

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

Financování

26. Samostatné zveřejnění peněžních toků z financování je důležité, protože je užitečné při předvídání nároků na budoucí peněžní toky od těch, kteří účetní jednotce poskytují kapitál. Příklady peněžních toků z financování jsou:
- (a) peněžní příjmy z emise dluhových cenných papírů, z úvěrů, z vydání směnec, z emise dluhopisů, z hypoték a jiných krátkodobých nebo dlouhodobých výpůjček,
 - (b) peněžní splátky vypůjčených částek a
 - (c) peněžní úhrady nájemce představující snížení nesplaceného závazku vztahujícího se k finančnímu leasingu.

Vykazování peněžních toků z provozní činnosti

27. Účetní jednotka vykáže peněžní toky z provozní činnosti buď za použití:
- (a) **přímé metody, pomocí níž jsou zveřejněny hlavní třídy hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních úhrad, nebo**
 - (b) **nepřímé metody, pomocí níž je přebytek nebo schodek upraven o dopady transakcí nepeněžní povahy, o jakékoli dopady odložení či časového rozlišení, týkající se minulých nebo budoucích provozních peněžních příjmů či úhrad, a položky výnosu či nákladu spojené s investičními nebo finančními peněžními toky.**
28. Účetním jednotkám je doporučováno, aby vykazovaly peněžní toky z provozní činnosti za použití přímé metody. Přímá metoda poskytuje informace, které (a) mohou být užitečné pro odhad budoucích peněžních toků a (b) při použití nepřímé metody nejsou dostupné. U přímé metody mohou být informace o hlavních třídách hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních úhrad získány buď:
- (a) z účetních záznamů účetní jednotky nebo
 - (b) úpravou provozních výnosů, provozních nákladů (úroku a podobných výnosů, úrokového nákladu a podobných poplatků u veřejné finanční instituce) a jiných položek ve výkazu finanční výkonnosti o:
 - (i) změny stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období,
 - (ii) jiné nepeněžní položky a
 - (iii) jiné položky, jejichž peněžními dopady jsou investiční peněžní toky nebo peněžní toky z financování.
29. Vykazování peněžních toků z provozní činnosti použitím přímé metody je účetním jednotkám rovněž doporučováno proto, aby bylo zajištěno odsouhlasení přebytku/schodku z běžné činnosti na čistý peněžní tok z provozní činnosti. Toto odsouhlasení může být provedeno jako součást výkazu peněžních toků nebo v komentáři k účetním výkazům.
30. Při nepřímé metodě je čistý peněžní tok z provozní činnosti stanoven úpravou přebytku nebo schodku z běžné činnosti o vlivy:
- (a) změn stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období,
 - (b) nepeněžních položek, jako jsou odpisy, rezervy, odložené daně, nerealizované kurzové rozdíly, nerozdělené přebytky přidružených jednotek a neovládací podíly a

- (c) všechny další položky, jejichž peněžními účinky jsou investiční peněžní toky nebo peněžní toky z financování.
- (d) [zrušen]

Vykazování peněžních toků z investiční činnosti a z financování

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

Vykazování peněžních toků netto

32. Peněžní toky vznikající z provozní a investiční činnosti a z financování mohou být vykázány netto:
- (a) shromážděné peněžní příjmy a úhrady provedené jménem zákazníků, daňových poplatníků a příjemců dávek, pokud tyto peněžní toky spíše odrážejí činnosti jiné strany než činnosti účetní jednotky, a
 - (b) peněžní příjmy a výdaje za položky s rychlým obrátem, velkými částkami a krátkou dobou splatnosti.
33. V odstavci 32(a) se odkazuje pouze na transakce, při nichž jsou konečné zůstatky peněžních prostředků ovládnuty vykazující jednotkou. Příklady takových peněžních příjmů a výdajů zahrnují:
- (a) výběr daní jednou z úrovní veřejné správy pro jinou úroveň veřejné správy, nepočítaje v to daně vybrané veřejnou správou pro své vlastní použití v souladu s ujednáním o rozdělení daní,
 - (b) přijetí a splacení vkladů na požádání veřejné finanční instituce,
 - (c) prostředky zákazníků držené investiční jednotkou nebo jednotkou vykonávající správu majetku a
 - (d) nájemné vybrané jménem vlastníků nemovitostí a jim uhrazené.
34. Příklady peněžních příjmů a výdajů zmíněných v odstavci 32(b) jsou:
- (a) nákup a prodej investic a
 - (b) jiné krátkodobé výpůjčky, například takové, které mají splatnost tři měsíce nebo kratší.
35. Peněžní toky vyplývající z následujících činností veřejné finanční instituce mohou být vykázány netto:
- (a) peněžní příjmy a výdaje související s přijetím a splácením vkladů s pevným datem splatnosti,

- (b) **vklady a výběry peněz u jiných finančních institucí a**
- (c) **peněžní půjčky a úvěry poskytované klientům a splátky těchto půjček a úvěrů.**

Peněžní toky v cizí měně

36. **Peněžní toky z transakcí v cizí měně se vykáží ve funkční měně účetní jednotky, přičemž pro částku v cizí měně se použije měnový kurs mezi funkční měnou a cizí měnou k datu peněžního toku.**
37. **Peněžní toky zahraniční ovládané jednotky se převedou měnovými kursy mezi funkční měnou a cizí měnou k datům peněžních toků.**
38. Peněžní toky vyjádřené v cizí měně jsou vykážány způsobem konsistentním s IPSAS 4 *Dopady změn měnových kurzů cizích měn*. Ten dovoluje užití měnového kursu, který se blíží aktuálnímu kursu. Například měnový kurs stanovený na základě váženého průměru za období může být použit pro zachycení transakcí v cizí měně nebo pro přepočtení peněžních toků zahraniční ovládané jednotky. Avšak IPSAS 4 nedovoluje použít měnový kurs k datu vykážání při převodu peněžních toků ze zahraniční ovládané jednotky.
39. Nerealizované přínosy a újmy ze změn měnových kurzů cizích měn nejsou peněžními toky. Avšak dopady změn měnových kurzů u peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držených nebo dlužných v cizí měně jsou vykazovány ve výkazu peněžních toků za účelem odsouhlasení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na počátku a ke konci období. Tato částka je vykazována odděleně od peněžních toků z provozní činnosti, investiční činnosti a financování a zahrnuje rozdíly, pokud nějaké jsou, jako by takové peněžní toky byly vykážány měnovými kursy platnými ke konci období.

Úroky a dividendy nebo podobná rozdělení

40. **Peněžní toky z úroků a dividend nebo přijatých a vyplacených podobných rozdělení se vykazují samostatně. Každý je klasifikován konsistentním způsobem z období do období buď jako peněžní tok z provozní činnosti, z investiční činnosti nebo z financování.**
41. Úhrnná částka úroků zaplacená během období je zveřejněna ve výkazu peněžních toků, ať již byla uznána jako náklad ve výkazu finanční výkonnosti, nebo aktivována v souladu s povoleným alternativním přístupem podle IPSAS 5 *Výpůjční náklady*.
42. Vyplacené úroky a přijaté úroky a dividendy nebo podobná rozdělení jsou obvykle u veřejných finančních institucí klasifikovány jako provozní peněžní toky. Avšak pro ostatní účetní jednotky neexistuje žádná dohoda, týkající se klasifikace takových peněžních toků. Vyplacené úroky a přijaté

úroky a dividendy nebo podobná rozdělení mohou být klasifikovány jako provozní peněžní toky, protože jsou zahrnuty do přebytku nebo schodku při jeho stanovení. Alternativně mohou být vyplacené úroky klasifikovány jako peněžní toky z financování, protože představují náklady na získání zdrojů financování, a úroky a dividendy nebo podobná rozdělení přijaté jako investiční peněžní toky, protože představují výnosy z investic.

43. Vyplacené dividendy nebo podobná rozdělení mohou být klasifikovány jako peněžní toky z financování, protože jsou nákladem na získání zdrojů financování. Alternativně mohou být vyplacené dividendy nebo podobná rozdělení klasifikována jako součást peněžních toků z provozní činnosti proto, aby uživatelé měli možnost určit schopnost účetní jednotky vyplácet dividendy z provozních peněžních toků.

Daně z čistého přebytku

44. **Peněžní toky plynoucí z daní z čistého přebytku se vykazují samostatně a jsou klasifikovány jako peněžní toky z provozní činnosti, pokud nemohou být samostatně přiřazeny financování a investiční činnosti.**
45. Účetní jednotky veřejného sektoru jsou obvykle osvobozeny od daní z čistého přebytku. Některé účetní jednotky veřejného sektoru však mohou fungovat v daňově ekvivalentním režimu, kde jsou uvaleny daně stejným způsobem jako účetní jednotky v soukromém sektoru.
46. Daně z čistého přebytku vyplývají z transakcí, které vedou ke vzniku peněžních toků, které jsou ve výkazu peněžních toků klasifikovány jako provozní činnosti, investiční činnost nebo financování. Zatímco daňový náklad může být snadno přiřaditelný investiční činnosti nebo financování, k němu se vztahující daňové peněžní toky je často neproveditelné přiřadit a mohou vznikat v jiných obdobích než peněžní toky z dané transakce. Proto jsou zaplacené daně obvykle klasifikovány jako peněžní toky z provozní činnosti. Avšak, je-li možné přiřadit daňový peněžní tok k jednotlivé transakci, která vede ke vzniku peněžních toků, které jsou klasifikovány jako investiční činnost nebo financování, je daňový peněžní tok klasifikován také jako investiční činnost nebo financování. Když jsou daňové peněžní toky přiřazeny více než jedné činnosti, je třeba zveřejnit celkovou částku zaplacených daní.

Investice do ovládaných jednotek, přidružených jednotek a společného podnikání

47. Když jsou investice do přidružené jednotky, společného podnikání nebo ovládané jednotky účetně zachycovány ekvivalenční metodou nebo metodou ocenění pořizovacími náklady, investor omezuje jejich vykazování ve výkazu peněžních toků na peněžní toky mezi sebou a účetní jednotkou, do níž investoval, například na dividendy nebo podobná rozdělení a půjčky.

48. Účetní jednotka, která vykazuje svůj podíl na přidružené jednotce nebo společném podnikání za použití ekvivalenční metody, zahrnuje do svého výkazu peněžních toků peněžní toky s ohledem na její investice do přidružené jednotky nebo společného podnikání a dále rozdělení a jiné výdaje a příjmy mezi ní a přidruženou jednotkou nebo společným podnikáním.

Nabytí a pozbytí ovládaných jednotek a jiných provozních jednotek

49. **Souhrnné peněžní toky z nabytí a z pozbytí ovládaných jednotek či jiných provozních jednotek se vykazují odděleně a jsou klasifikovány jako investiční činnost.**
50. **Účetní jednotka zveřejní souhrnně pro nabytí i pozbytí ovládaných jednotek nebo jiných provozních jednotek za období každou z následujících skutečností:**
- (a) celkovou protihodnotu za nákup nebo pozbytí,
 - (b) tu část protihodnoty za nákup nebo pozbytí vyrovnanou peněžními prostředky a peněžními ekvivalenty,
 - (c) výši peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v nabývané či pozbývané ovládané jednotce nebo provozní jednotce, a
 - (d) výši uznaných jiných aktiv a závazků, než jsou peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty, v nabývané či pozbývané ovládané jednotce nebo provozní jednotce, shrnutou podle hlavních kategorií.
- 50A. Investiční jednotka, jak ji definuje IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka*, nepoužije odstavce 50(c) nebo 50(d) na investici do ovládané jednotky, u níž se požaduje, aby byla oceněna reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku. Ovládající jednotka, která sama není investiční jednotkou, nepoužije odstavce 50(c) nebo 50(d) na investici do ovládané investiční jednotky v rozsahu, jímž je tato investice oceněna reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku.
51. Oddělené uvedení peněžního toku způsobeného nabytími a pozbytími ovládaných jednotek a jiných provozních jednotek, jako položky na zvláštním řádku, spolu s odděleným zveřejněním částek aktiv a závazků nabytých či pozbytých, pomáhá odlišit tyto peněžní toky od peněžních toků z jiné provozní činnosti, investiční činnosti a financování. Peněžní toky způsobené pozbytími nejsou odčítány od peněžních toků z nabytí.
52. Souhrnná částka peněžních prostředků vyplacených či přijatých jako protihodnota nákupu či prodeje je vykazována ve výkazu peněžních toků

netto, bez peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, které byly nabyty nebo pozbyty.

- 52A. Peněžní toky vznikající ze změn vlastnických podílů v ovládané jednotce, které nevedou ke ztrátě ovládaní, se zařídí jako peněžní toky z financování, pokud není ovládaná jednotka držena investiční jednotkou, jak je vymezena v IPSAS 35, nebo prostřednictvím ovládané investiční jednotky, a pokud není požadováno, aby byla oceněna reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku.
- 52B. Změny vlastnických podílů v ovládané jednotce, které nevedou ke ztrátě ovládaní, jako je následný nákup nebo prodej kapitálových nástrojů ovládané jednotky jednotkou ovládající, se účetně zachycují jako transakce ve jmění (viz IPSAS 35), pokud není ovládaná jednotka držena investiční jednotkou nebo prostřednictvím ovládané investiční jednotky a pokud není požadováno, aby byla oceněna reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku. Proto jsou z toho plynoucí peněžní toky klasifikovány stejně jako jiné transakce popsané v odstavci 26.
53. Jiná aktiva a závazky než peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty nabývané nebo pozbyvané ovládané jednotky nebo provozní jednotky je nutné zveřejnit tehdy, když ovládaná nebo provozní jednotka již dříve taková aktiva nebo závazky uznala. Například když účetní jednotka veřejného sektoru, která sestavuje výkazy na peněžní bázi, je nabyta jinou účetní jednotkou veřejného sektoru, pak se od nabývajících účetní jednotky nepožaduje zveřejnění aktiv a závazků (jiných než peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty) nabyté účetní jednotky, protože tato jednotka by neměla mít uznána nepeněžní aktiva nebo závazky.

Nepeněžní transakce

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

Složky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů

56. **Účetní jednotka zveřejní složky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů a předloží odsouhlasení částek ve svém výkazu peněžních toků na stejné položky vykázané ve výkazu finanční situace.**
57. S ohledem na rozmanitost postupů při řízení peněz a bankovních ujednání ve světě a pro zajištění souladu s IPSAS 1, zveřejňuje účetní jednotka pravidla, která přijala pro stanovení skladby peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.
58. Dopad každé změny v pravidlech pro stanovení složek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, například změna v klasifikaci finančních nástrojů dříve považovaných za součást investičního portfolia účetní jednotky, je vykazován v souladu s IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Další zveřejnění

59. **Účetní jednotka v komentáři k účetním výkazům zveřejní, spolu s komentářem vedení, částku významných zůstatků peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držených touto účetní jednotkou, které nejsou dostupné pro použití ekonomickou jednotkou.**
60. Existují různé okolnosti, za nichž zůstatky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držené účetní jednotkou nejsou dostupné pro použití ekonomickou jednotkou. Mezi příklady patří zůstatky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držených ovládanou jednotkou, která funguje v zemi, kde jsou uplatněna devizová nebo jiná zákonná omezení, a kdy tyto zůstatky nejsou dostupné pro obecné použití ovládající jednotkou nebo jinými ovládanými jednotkami.
61. Pro pochopení finanční situace a likvidity účetní jednotky mohou být pro uživatele významné dodatečné informace. Zveřejnění těchto informací spolu s popisem v komentáři k účetním výkazům se doporučuje a může zahrnovat:
- (a) částku nevyčerpaných výpůjčních příslibů, které mohou být dostupné pro budoucí provozní činnost a k vypořádání kapitálových závazků, s uvedením jakýchkoli omezení pro použití těchto příslibů a
 - (b) [zrušen]
 - (c) částku a povahu peněžních zůstatků s omezením.
62. Když jsou rozpočtová určení nebo rozpočtová zmocnění sestavována na peněžní bázi, může výkaz peněžních toků napomoci uživatelům porozumět vztahu mezi činnostmi a programy účetní jednotky a vládními informacemi k rozpočtu. Odkazujeme na IPSAS 1, který stručně pojednává o porovnávání skutečných čísel s rozpočtovými.

Datum účinnosti

63. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. červencem 2001 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. červencem 2001, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 63A. Odstavec 22 byl změněn *Vylepšením standardů IPSAS* vydaným v lednu 2010. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2011 nebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro období začínající před 1. lednem 2011, pak je povinna tuto skutečnost zveřejnit a použít odstavec 83A IPSAS 17.
- 63B. Odstavec 25 byl změněn *Vylepšením standardů IPSAS* vydaným v lednu 2010. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2012 nebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro období začínající před 1. lednem 2012, pak je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 63C. Odstavec 64 byl změněn standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na aktuální bázi* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 v období začínajícím před 1. lednem 2017, pak tato změna bude rovněž použita pro toto dřívější období.
- 63D. IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* a IPSAS 37 *Společná ujednání* vydané v lednu 2015 změnilly odstavce 8 a 30(b), 47, 48 a 61(b) a přidaly odstavce 50A, 52A a 52B. Účetní jednotka použije tyto změny, když použije IPSAS 35 a IPSAS 37.
64. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na aktuální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na aktuální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

Zdůvodnění závěrů

Novela IPSAS 2 v důsledku *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v roce 2009

- BC1. IPSASB posoudila novelu IAS 7 začleněnou do *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v dubnu 2009 a obecně souhlasí s důvody IASB pro novelizaci tohoto standardu. IPSASB dospěla k závěru, že neexistují specifické důvody pro veřejný sektor, aby tato změna nebyla přijata.

Ilustrativní příklady

Tyto příklady doprovázejí IPSAS 2, ale nejsou jeho součástí.

Výkaz peněžních toků (pro jinou účetní jednotku než finanční instituci)**Přímá metoda výkazu peněžních toků (odstavec 27(a))****Účetní jednotka veřejného sektoru — konsolidovaný výkaz peněžních toků za rok končící 31. prosince 20X2**

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

VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ

PENĚŽNÍ TOKY Z FINANCOVÁNÍ

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

Komentář k výkazu peněžních toků

(a) Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty

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

(v tisících měnové jednotky)	20X2	20X1
Pokladní hotovost a zůstatky u bank	X	X
Krátkodobé investice	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>

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

(b) Pozemky, budovy a zařízení

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

(c) Odsouhlasení čistých peněžních toků z provozní činnosti na přebytek/(schodek)

VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ

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

VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ

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

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

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

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

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

(v tisících měnové jednotky)	20X2	20X1
Peněžní hotovost a zůstatky u bank	X	X
Krátkodobé investice	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

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

(b) *Pozemky, budovy a zařízení*

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

Srovnání s IAS 7

IPSAS 2 *Výkaz peněžních toků* primárně čerpá z IAS 7 *Výkaz peněžních toků*. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 2 a IAS 7 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 7 byly do IPSAS 2 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 2 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 7. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů „výnos“ („revenue“), „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“) a „čistá aktiva/jmění“ („net assets/equity“) v IPSAS 2. Ekvivalentní termíny v IAS 7 jsou „výsledek“ („income“), výsledovka („income statement“) a „vlastní kapitál“ („equity“).
- IPSAS 2 obsahuje ve srovnání s IAS 7 odlišnou skupinu definic odborných termínů (odstavec 8).
- IAS 7 i IPSAS 2 umožňují využití jak přímé, tak nepřímé metody pro vykázání peněžních toků z provozní činnosti. Pokud je pro vykázání peněžních toků z provozní činnosti použita přímá metoda, IPSAS 2 podporuje zveřejnění odsouhlasení přebytku nebo deficitu na provozní peněžní toky v komentáři k účetním výkazům (odstavec 29).
- Ilustrativní příklady doprovázející IPSAS 2 neobsahují ilustraci výkazu peněžních toků finanční instituce.

IPSAS 3 — ÚČETNÍ PRAVIDLA, ZMĚNY ÚČETNÍCH ODHADŮ A CHYBY

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 8 (novelizovaného v prosinci 2003) *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby* vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 8.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 3 — ÚČETNÍ PRAVIDLA, ZMĚNY ÚČETNÍCH ODHADŮ A CHYBY

Historie standardu

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

IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby* byl vydán v květnu 2000.

V prosinci 2006 vydala IPSASB novelizovanou verzi IPSAS 3.

Od té doby byl IPSAS 3 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- *Vylepšení IPSAS 2011* (vydáno říjnu 2011)
- *Vylepšení IPSAS* (vydáno v lednu 2010)
- IPSAS 31 *Nehmotná aktiva* (vydaný lednu 2010)
- *Vylepšení IPSAS* (vydáno v listopadu 2010)

Přehled změn odstavců v IPSAS 3

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
Úvodní část	Zrušen	Vylepšení IPSAS říjen 2011
Nadpis nad IN11	Pozměněn	Vylepšení IPSAS listopad 2010
9	Pozměněn	Vylepšení IPSAS leden 2010
11	Pozměněn	Vylepšení IPSAS leden 2010
14	Pozměněn	Vylepšení IPSAS leden 2010
22	Pozměněn	IPSAS 31 leden 2010
59A	Nový	Vylepšení IPSAS leden 2010
59B	Nový	IPSAS 33 leden 2015
60	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015

IPSAS 3 — ÚČETNÍ PRAVIDLA, ZMĚNY ÚČETNÍCH ODHADŮ A CHYBY

OBSAH

	Odstavec
Cíl	1–2
Rozsah působnosti	3–6
Definice.....	7–8
Významnost.....	8
Účetní pravidla.....	9–36
Volba a použití účetních pravidel	9–15
Konzistence účetních pravidel	16
Změny účetních pravidel	17–23
Provedení změn účetních pravidel	24–32
Retrospektivní aplikace	27
Omezení retrospektivní aplikace	28–32
Zveřejňování.....	33–36
Změny účetních odhadů	37–45
Zveřejňování.....	44–45
Chyby.....	46–54
Omezení retrospektivní úpravy	48–53
Zveřejňování chyb minulých období	54
Neproveditelnost retrospektivní aplikace a retrospektivní úpravy	55–58
Datum účinnosti	59–60
Zrušení IPSAS 3 (2000).....	61
Dodatek: Změny jiných standardů IPSAS	
Zdůvodnění závěrů	
Implementační příručka	
Srovnání s IAS 8	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby* je obsažen v odstavcích 1–61. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 3 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, Zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* a *Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3.

Cíl

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

Rozsah působnosti

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

Definice

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

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

Změna účetního odhadu je úprava účetní hodnoty aktiva nebo závazku nebo částky periodické spotřeby aktiva, která je výsledkem hodnocení stávajícího stavu a očekávaných budoucích prospěchů a povinností spojených s aktivy a závazky. Změny účetních odhadů jsou výsledkem nových informací nebo nového vývoje, a proto nejsou opravami chyb.

Neproveditelný Aplikace požadavku je neproveditelná, **pokud** ho účetní jednotka nemůže aplikovat ani po vynaložení veškerého přiměřeného úsilí. U konkrétního předchozího období je neproveditelné provést změnu

v účetních pravidlech zpětně nebo provést retrospektivní úpravu k nápravě chyb za následujících podmínek:

- (a) dopady retrospektivní aplikace nebo retrospektivní úpravy nelze stanovit;
- (b) retrospektivní aplikace nebo retrospektivní úprava vyžadují předpoklady o tom, co bylo v daném období záměrem vedení účetní jednotky; nebo
- (c) retrospektivní aplikace nebo retrospektivní úprava vyžadují podstatné odhady částek a je nemožné objektivně od dalších informací rozlišit informace o těchto odhadech, které:
 - (i) poskytují důkaz o okolnostech, které existovaly k datu, kdy byly tyto částky uznány, oceněny nebo zveřejněny a
 - (ii) měly být k dispozici v době, kdy byla účetní závěrka za zmíněné období schvalována k vydání.

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

- (a) byly k dispozici v době, kdy byly účetní závěrky za zmíněná období schvalovány k vydání, a
- (b) u kterých bylo možné oprávněně očekávat, že byly získány a zvažovány při sestavení a předložení těchto účetních závěrek.

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

Prospektivní aplikace změny v účetním pravidlu a uznávání dopadu změny v účetním odhadu znamená:

- (a) aplikaci nového účetního pravidla na transakce, jiné události a podmínky, které se objeví po datu, ke kterému se mění účetní pravidla a
- (b) uznání dopadu změny na účetní odhady v běžném a budoucích obdobích ovlivněných touto změnou.

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

Retrospektivní úprava je oprava uznání, ocenění a zveřejnění částek prvků účetní závěrky tak, jako by k chybě v předchozím období nikdy nedošlo.

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

Významnost

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

Účetní pravidla

Volba účetních pravidel

9. **Jestliže se standard nebo interpretace konkrétně vztahují na transakci, jinou událost nebo podmínku, pak účetní pravidla vztahující se k dané položce musejí být stanovena na jejich základě.**
10. Standardy IPSAS určují účetní pravidla, ke kterým došla IPSASB tak, aby výsledkem byly účetní závěrky obsahující relevantní a spolehlivé informace o transakcích, jiných událostech a podmínkách, na které byly použity. Tato pravidla nemusí být použita tehdy, je-li účinek jejich použití nevýznamný. Přesto je nesprávné vytvářet nebo ponechat neopravené nevýznamné odchylky od standardů IPSAS za účelem dosažení určitého způsobu vykázání finanční situace účetní jednotky, její finanční výkonnosti nebo peněžních toků.
11. Standardy IPSAS jsou doprovázeny příručkami, které pomáhají účetním jednotkám při aplikaci jejich požadavků. Ve všech příručkách je uvedeno, zda jsou nedílnou součástí standardů IPSAS. Příručky, které jsou nedílnou součástí standardů IPSAS jsou povinné. Příručky, které nejsou nedílnou součástí standardů IPSAS, neobsahují požadavky pro účetní závěrky.
12. **V případě absence standardu IPSAS, který by se vztahoval konkrétně k transakci, jiné události nebo podmínce, musí management při tvorbě a použití účetních pravidel použít svůj úsudek, který zaručí, že dané informace budou:**
 - (a) **relevantní z hlediska přijímání ekonomických rozhodnutí uživatelů a**
 - (b) **spolehlivé v tom, že účetní závěrky budou:**
 - (i) **zobrazovat věrně finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky,**
 - (ii) **odrážet ekonomickou podstatu transakcí, jiných událostí a podmínek, a ne pouze jejich právní formu,**

- (iii) **neutrální, tj. bez zaujatosti,**
 - (iv) **opatrné a**
 - (v) **ze všech podstatných hledisek úplné.**
13. Odstavec 12 vyžaduje vytvoření takových účetních pravidel, která zajišťují, aby účetní závěrka poskytovala informace splňující řadu kvalitativních charakteristik. Přehled kvalitativních charakteristik účetních závěrek obsahuje Dodatek A k IPSAS 1.
14. **Při hodnocení, popsaném v odstavci 12, musí vedení přihlédnout k následujícím zdrojům a zvážit jejich použitelnost v sestupném pořadí:**
- (a) **požadavky ve standardech IPSAS zabývající se podobnými a souvisejícími otázkami a**
 - (b) **definice a kritéria uznávání a oceňování aktiv, závazků, výnosů a nákladů popsané v jiných standardech IPSAS.**
15. **Při hodnocení popsaném v odstavci 12 může vedení rovněž zvažovat (a) nejnovější rozhodnutí a materiály ostatních tvůrců standardů a rovněž (b) postupy používané v praxi v soukromém nebo veřejném sektoru, a to v takové míře, která není v rozporu se zdroji uvedenými v odstavci 14. Příkladem takového materiálu IASB je *Koncepční rámec pro sestavování a zveřejňování účetní závěrky* nebo IFRS a jejich interpretace, vydávané Výborem pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC) nebo dřívějším Stálým interpretačním výborem (SIC).**

Konzistence účetních pravidel

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

Změny v účetních pravidlech

17. Účetní jednotka může změnit účetní pravidlo pouze v případě, že změna:
- (a) **je vyžadována některým standardem IPSAS nebo**
 - (b) **povede k účetní závěrce poskytující spolehlivé a relevantnější informace o dopadech transakcí, jiných události nebo podmínkách na finanční situaci, finanční výkonnost nebo peněžní toky účetní jednotky.**

18. Uživatelé účetních závěrek potřebují mít možnost porovnat účetní závěrky účetních jednotek za více období, aby rozeznali trendy v jejich finanční situaci, finanční výkonnosti a peněžních tocích. Proto musí být v průběhu všech období používána stejná účetní pravidla s výjimkou případů, kdy změna účetního pravidla splňuje kritéria odstavce 17.
19. **Změna výchozí báze účetnictví z jedné na druhou je změnou účetních pravidel.**
20. **Změna účetního řešení, uznávání nebo oceňování transakcí, událostí nebo podmínek v rámci dané výchozí báze účetnictví se považuje za změnu účetních pravidel.**
21. **Za změnu účetních pravidel nejsou považovány následující případy:**
 - (a) **použití účetního pravidla na transakce, jiné události nebo podmínky, které se podstatně liší od transakcí, jiných událostí nebo podmínek, které nastaly dříve a**
 - (b) **použití nového účetního pravidla na transakce, jiné události nebo podmínky, které se dříve nevyskytovaly nebo byly nevýznamné.**
22. **První přijetí pravidla přeceňování aktiv v souladu se standardem IPSAS 17 *Pozemky, budovy a zařízení* nebo IPSAS 31 *Nehmotná aktiva*, je změnou účetních pravidel, při které se postupuje spíše jako při přecenění v souladu s IPSAS 17 nebo IPSAS 31, než podle tohoto standardu.**
23. Odstavce 24–36 se nevztahují na změny účetních pravidel popsanych v odstavci 22.

Provedení změn v účetních pravidlech

24. **V souladu s odstavcem 28:**
 - (a) **účetní jednotka vykáže změnu v účetním pravidle vyplývající z prvního přijetí standardu IPSAS v souladu s přechodnými ustanoveními uvedenými v příslušném standardu, pokud existují a**
 - (b) **pokud účetní jednotka změní účetní pravidlo při první aplikaci standardu IPSAS, který neobsahuje specifická přechodná ustanovení vztahující se k dané změně, nebo změní účetní pravidla dobrovolně, pak aplikuje danou změnu retrospektivně.**
25. Pro účely tohoto standardu není dřívější aplikace standardu dobrovolnou změnou účetního pravidla.
26. V případě absence standardu IPSAS, který by se vztahoval ke konkrétní transakci, jiné události nebo podmínce, může vedení v souladu s odstavcem 15 použít účetní pravidlo převzaté z nejnovějšího rozhodnutí a materiálů ostatních tvůrců standardů a rovněž postupy používané v praxi v soukromém nebo veřejném sektoru, avšak pouze v míře, která je v souladu s odstavcem 15.

Příkladem takového materiálu IASB je *Koncepční rámec pro sestavování a zveřejňování účetní závěrky*, IFRS a jejich interpretace vydávané Výborem pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC) nebo dřívějším Stálým interpretačním výborem (SIC). Jestliže se účetní jednotka rozhodne změnit účetní pravidlo v důsledku změny některého z uvedených materiálů, považuje se taková změna za dobrovolnou změnu účetních pravidel, a tak je také vykázána a zveřejněna.

Retrospektivní aplikace

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

Omezení retrospektivní aplikace

28. **Je-li odstavcem 24(a) nebo (b) vyžadována retrospektivní aplikace, musí být změna účetního pravidla provedena retrospektivně s výjimkou případů, kdy je neproveditelné vyčíslení buď dopadů v konkrétním období, nebo kumulativních dopadů takové změny.**
29. **Je-li neproveditelné vyčíslení dopady změny účetního pravidla v konkrétním období u srovnávacích informací za jedno nebo několik předchozích vykazovaných období, použije účetní jednotka nové účetní pravidlo na účetní hodnoty aktiv a závazků k počátku nejstaršího období, u kterého je retrospektivní aplikace proveditelná, což může být i běžné období, a dále je třeba provést odpovídající úpravy počátečních zůstatků všech součástí čistých aktiv/jmění v daném období.**
30. **Je-li neproveditelné vyčíslení na počátku běžného období kumulativní dopady nového účetního pravidla na všechna předchozí období, upraví účetní jednotka srovnávací informace tak, aby nové účetní pravidlo bylo uplatněno prospektivně od prvního možného data.**
31. Pokud účetní jednotka uplatní nové účetní pravidlo retrospektivně, pak toto nové účetní pravidlo použije i na srovnávací informace za předchozí období, pokud možno za co nejdelší období do minulosti. Retrospektivní aplikace na předchozí období není proveditelná, pokud není proveditelné vyčíslení kumulativního dopadu na počáteční i konečné stavy výkazu finanční situace za dané období. Částka výsledných úprav, vztahující se k obdobím před tím, které je vykazováno v dané účetní závěrce, se promítne v počátečním zůstatku jednotlivých částí čistých aktiv/vlastního kapitálu, v nejstarším vykazovaném období. Úpravy se obvykle provádějí proti kumulovaným přebytkům nebo schodkům. Úpravy však mohou být provedeny také proti jiným částem čistých aktiv/jmění (například z důvodu shody s některým ze standardů IPSAS).

Všechny jiné informace týkající se předchozích období, jako například historické souhrny finančních dat, jsou rovněž upraveny v míře, v jaké je to prakticky proveditelné.

32. Je-li pro účetní jednotku neproveditelné uplatnit nové účetní pravidlo retrospektivně, protože nelze stanovit kumulativní dopady nového účetního pravidla na všechna předchozí období, použije účetní jednotka v souladu s odstavcem 30 nové pravidlo prospektivně od počátku nejbližšího možného období. Část kumulativních úprav aktiv, závazků a čistých aktiv/jmění, která se vztahuje k době před uvedeným datem, proto není zohledněna. Změna účetních pravidel je povolena i v případě, že je neproveditelné uplatnit pravidlo prospektivně na kterékoliv předchozí období. Návod pro případ, kdy je neproveditelné uplatnit nové účetní pravidlo na jedno nebo několik předchozích období, poskytují odstavce 55–58.

Zveřejňování

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

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

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

34. **Pokud dobrovolná změna účetního pravidla (a) má dopad na aktuální nebo kterékoliv předchozí období, (b) mohla by takový dopad mít, s výjimkou případů, kdy je neproveditelné zjistit částku nezbytných úprav, nebo (c) pokud může mít vliv na budoucí období, pak je účetní jednotka povinna zveřejnit následující skutečnosti:**

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

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

35. **Pokud účetní jednotka neaplikovala nový standard IPSAS, který byl vydán, ale dosud není účinný, je účetní jednotka povinna zveřejnit:**

- (a) **tuto skutečnost a**
- (b) **známé nebo přiměřeně odhadnutelné informace relevantní pro posouzení možného dopadu, který bude mít uplatnění nového standardu na účetní závěrku účetní jednotky v období první aplikace.**

36. **V souladu s odstavcem 35 účetní jednotka zvažuje zveřejnění následujících informací:**

- (a) **název nového standardu IPSAS,**
- (b) **povahu nastávající změny nebo změn účetních pravidel,**
- (c) **datum, ke kterému je požadováno použití standardu,**
- (d) **datum, ke kterému je plánováno první použití standardu a**
- (e) **bud':**
 - (i) **rozbor dopadu, který bude mít podle očekávání první použití standardu na účetní závěrku účetní jednotky nebo**

- (ii) jestliže není tento dopad znám nebo ho nelze spolehlivě odhadnout, pak prohlášení o daném dopadu.

Změny v účetních odhadech

37. V důsledku nejistot, které jsou součástí poskytování služeb, vedení obchodu nebo ostatních činností, nemůže být řada položek účetních výkazů vyčíslena zcela přesně, ale může být pouze odhadnuta. Odhad vyžaduje úsudky založené na posledních dostupných a spolehlivých informacích. Například mohou být požadovány odhady:
- (a) daňových výnosů splatných vládě,
 - (b) nedobytných pohledávek z titulu nevybraných daní,
 - (c) zastaralosti vybavení,
 - (d) reálné hodnoty finančních aktiv nebo finančních závazků,
 - (e) doby použitelnosti odpisovaných aktiv, očekávaný průběh spotřeby budoucích ekonomických prospěchů či využitelného potenciálu odpisovaných aktiv a
 - (f) závazků z titulu záruk.
38. Použití kvalifikovaných odhadů je podstatnou součástí přípravy účetní závěrky a neznamená snížení její spolehlivosti.
39. Odhady se revidují vždy, když se změní okolnosti, na nichž byl odhad založen, nebo v důsledku nových informací či větších zkušeností. Vzhledem k podstatě odhadu se jeho revize nevztahuje k předchozímu období a není opravou chyby.
40. Změna použité oceňovací báze je změnou v účetních pravidlech a není změnou účetního odhadu. Pokud je obtížné rozlišit mezi změnou účetního pravidla a změnou účetního odhadu, považuje se taková změna za změnu účetního odhadu.
41. **Dopad změny účetního odhadu lišící se od změny podle odstavce 42, se zahrne prospektivně do přebytku nebo schodku v:**
- (a) období změny, pokud se změna týká pouze tohoto období nebo
 - (b) v období změny a v budoucích obdobích, pokud změna ovlivňuje obojí.
42. **V rozsahu, ve kterém vede změna účetního odhadu ke změně aktiv a závazků nebo se vztahuje k položce čistých aktiv/jmění, musí být uznána jako úprava účetní hodnoty příslušného aktiva, závazku nebo položky čistých aktiv/jmění za období, k němuž se změna vztahuje.**

43. Prospektivní uznání dopadu změny účetního odhadu znamená, že změna se použije na transakce, jiné události a podmínky od data změny odhadu. Změna účetního odhadu se může týkat pouze přebytků nebo schodků za běžné období, nebo přebytků nebo schodků jak za běžné, tak i za budoucí období. Například změna odhadu částky nedobytných pohledávek se týká pouze přebytků nebo schodků běžného období, a proto je uznána v běžném období. Avšak změna odhadu doby použitelnosti nebo očekávaného průběhu spotřeby ekonomických prospěchů či využitelného potenciálu odpisovaného aktiva ovlivňuje odpisové náklady jak běžného období, tak i všech následujících období během zbývající doby použitelnosti aktiva. V obou případech je dopad změny vztahující se k běžnému období uznán jako výnos nebo náklad běžného období. Veškeré dopady na budoucí období se uznají jako výnos nebo náklad těchto budoucích období.

Zveřejňování

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

Chyby

46. Chyby mohou vznikat při uznávání, oceňování, vykazování nebo zveřejňování prvků účetních závěrek. Účetní závěrky nejsou ve shodě se standardy IPSAS, pokud obsahují významné chyby nebo nevýznamné chyby provedené úmyslně za účelem dosažení určitého způsobu vykazování finanční situace účetní jednotky, její finanční výkonnosti nebo peněžních toků. Potenciální chyby v běžném období rovněž v tomto období odhalené jsou opraveny ještě před schválením účetní závěrky ke zveřejnění. I významné chyby však nejsou někdy odhaleny dříve než v následujícím období a tyto chyby minulých období se opravují ve srovnávacích informacích vykazovaných v účetní závěrce následujícího období (viz odstavce 47–52).
47. **V souladu s odstavcem 48 je účetní jednotka povinna opravit významné chyby minulých období retrospektivně v první účetní závěrce schválené ke zveřejnění po okamžiku odhalení chyb, a to prostřednictvím:**
- (a) **přepočtu srovnávacích částek za předchozí předkládané období, ve kterém došlo k chybě nebo**

- (b) **přepočtem počátečních zůstatků aktiv, závazků a čistých aktiv/jmění k prvnímu vykazovanému období, jestliže se chyba objevila před prvním předkládaným obdobím.**

Omezení retrospektivní úpravy

48. **Chyba minulých období musí být opravena retrospektivní úpravou s výjimkou případů, kdy je neproveditelné vyčíslit dopady na dané období nebo kumulovaný dopad chyby.**
49. **Je-li neproveditelné vyčíslit dopady chyby specifické pro dané období na srovnávací informace za jedno nebo několik vykazovaných předchozích období, je účetní jednotka povinna přepočítat počáteční zůstatky aktiv, závazků a čistých aktiv/jmění za první období, pro které je retrospektivní úprava proveditelná (což může být i běžné období).**
50. **Je-li neproveditelné vyčíslit na počátku běžného období kumulativní dopady chyby na všechna předchozí období, přepočte účetní jednotka srovnávací informace tak, aby byla chyba opravena prospektivně od prvního možného data.**
51. Oprava chyby z předchozích období je vyloučena z přebytku nebo schodku za období, ve kterém byla odhalena. Jakékoliv jiné vykázané informace týkající se předchozích období včetně všech historických přehledů finančních dat, jsou přepočteny tak daleko do minulosti, jak je to proveditelné.
52. Je-li neproveditelné vyčíslit hodnotu chyby (například chyba při použití účetního pravidla) za všechna předchozí období, upraví účetní jednotka v souladu s odstavcem 50 srovnávací informace prospektivně od prvního možného data. Část kumulativních přepočtů aktiv, závazků a čistých aktiv/jmění, která se vztahuje k době před uvedeným datem, proto není zohledněna. Návod pro případ, kdy je neproveditelné opravit chybu v jednom nebo několika předchozích obdobích, poskytují odstavce 55-58.
53. Opravy chyb se odlišují od změn účetních odhadů. Účetní odhady jsou svojí povahou přibližné hodnoty, které mohou vyžadovat revizi, pokud jsou získány další informace. Například přínosy nebo újmy z výsledků podmíněných událostí neznamenají opravu chyby.

Zveřejňování chyb minulých období

54. **V souladu s odstavcem 47 je účetní jednotka povinna zveřejnit následující informace:**
- (a) **podstatu chyby minulých období,**
- (b) **u všech předchozích vykazovaných období částku opravy jednotlivých položek účetní závěrky, kterých se změna dotkla, a to v míře, v jaké je to proveditelné,**

- (c) částku opravy na počátku prvního vykazovaného předchozího období a
- (d) pokud je retrospektivní úprava pro některé minulé období neproveditelná, okolnosti, které k tomu vedly, a popis, jak a odkdy byla chyba opravena.

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

Neproveditelnost retrospektivní aplikace a retrospektivní úpravy

55. Za určitých okolností je neproveditelné upravit srovnávací informace za jedno nebo několik předchozích období za účelem dosažení porovnatelnosti s běžným obdobím. Údaje například nemusely být v předchozím období shromažďovány způsobem, který umožňuje retrospektivní aplikaci nového účetního pravidla (včetně prospektivní aplikace na předchozí období podle odstavců 56–58) nebo retrospektivní úpravu v případě chyb minulých období, a proto může být neproveditelné provést rekonstrukci daných informací.
56. Často je třeba při použití účetních pravidel provádět odhady prvků účetní závěrky, uznané nebo zveřejněné v souvislosti s transakcemi, jinými událostmi nebo podmínkami. Odhad je svou podstatou subjektivní a odhady mohou být vytvářeny až po rozvahovém dni. Tvorba odhadů je potenciálně obtížnější, jestliže se provádí retrospektivní úprava účetního pravidla nebo retrospektivní přepočty při opravě chyb minulých období, protože uplynula dlouhá doba od příslušné transakce, jiné události nebo podmínky. Cíl odhadů vztahujících se k předchozím obdobím však zůstává stejný jako u odhadů prováděných u běžného období. Odhad by měl odrážet okolnosti, které existovaly v době, kdy se objevila předmětná transakce, jiná událost nebo podmínka.
57. Retrospektivní aplikace nového účetního pravidla nebo oprava chyb minulých období proto vyžaduje rozlišovat informace, které:
- (a) prokazují okolnosti, které existovaly k datu transakce, jiné události nebo podmínky a
 - (b) měly být k dispozici v době, kdy byla účetní závěrka za zmíněné období schvalována ke zveřejnění

od ostatních informací. U některých typů odhadů (například odhad reálné hodnoty, který není založený na zjistitelné ceně nebo zjistitelném vstupu) je neproveditelné rozlišit tyto dva typy informací. Pokud by retrospektivní aplikace nebo retrospektivní úprava vyžadovaly podstatný odhad, u kterého je nemožné rozlišit uvedené dva typy informací, je neproveditelné použít nové účetní pravidlo nebo provést opravu chyb minulých období retrospektivně.

58. Zpětný pohled se nepoužívá při aplikaci nového účetního pravidla nebo při opravě částek z důvodu chyb z předchozích období podle úsudku o tom, jaké

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

Datum účinnosti

59. **Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento pro období začínající před 1. lednem 2008, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.**
- 59A. **Odstavce 9, 11 a 14 byly změněny *Vylepšením standardů IPSAS* vydaným v lednu 2010. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2011 anebo později. Dřívější použití je doporučeno.**
- 59B. **Odstavec 60 byl změněn standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 v období začínajícím před 1. lednem 2017, pak bude tato změna použita také pro toto dřívější období.**
60. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

Zrušení IPSAS 3 (2000)

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

Dodatek

Změny jiných standardů IPSAS

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

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 3, ale nejsou jeho součástí.

Novela IPSAS 3 v důsledku *Projektu celkového vylepšení IASB 2003*

Východiska

- BC1. Program konvergence s IFRS prováděný IPSASB je důležitým prvkem její pracovní náplně. Záměrem IPSASB je konvergovat standardy IPSAS založené na aktuální bázi se standardy IFRS vydávanými IASB tam, kde je to pro účetní jednotky veřejného sektoru vhodné.
- BC2. Standardy IPSAS na aktuální bázi, které jsou konvergovány s IFRS, zachovávají požadavky, strukturu a text IFRS, pokud nemá veřejný sektor specifické důvody pro odchýlení. K odchýlení od odpovídajícího standardu IFRS dochází, pokud požadavky nebo terminologie IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor nebo pokud je nutné pro ilustraci určitých požadavků v kontextu veřejného sektoru zahrnout dodatečný komentář nebo příklady. Rozdíly mezi standardy IPSAS a odpovídajícími standardy IFRS jsou uvedeny ve *Srovnání s IFRS*, které je obsaženo v každém standardu IPSAS. Srovnání s IAS 8 se týká pouze a jen verze IAS 8 z prosince 2003.
- BC3. V květnu 2002 vydala IASB zveřejněný návrh předpokládaných změn 13 standardů IAS¹, jako součásti svého Projektu celkového vylepšení. Cíli Projektu celkového vylepšení IASB bylo „omezit nebo eliminovat alternativy, nadbytečnosti a rozpory ve standardech tak, aby se vypořádaly některé problémy konvergence a byla provedena další vylepšení“. Výsledné verze standardů IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 3 vydaný v lednu 2000 vycházel z IAS 8 (novelizovaného v roce 1993) *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny účetních pravidel*, který byl opětovně vydán v prosinci 2003 jako IAS 8 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*. Koncem roku 2003 spustil předchůdce IPSASB, kterým byl Výbor pro veřejný sektor PSC², projekt vylepšení standardů IPSAS tak, aby došlo ke konvergenci standardů IPSAS s vylepšenými standardy IAS vydanými v prosinci 2003, pokud to bylo vhodné.

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

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

- BC5. IPSASB posoudila vylepšený IAS 8 a celkově se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu IAS, a s provedenými změnami. Zdůvodnění závěrů vydaná IASB zde nejsou reprodukována. Předplatitelé *Úplných předplatitelských služeb* IASB si mohou tato Zdůvodnění závěrů zobrazit na webových stránkách IASB www.iasb.org. V případech, kdy se standard IPSAS odchyluje od odpovídajícího standardu IAS, vysvětlují Zdůvodnění závěrů specifické důvody veřejného sektoru pro tato odchýlení.
- BC6. IPSAS 3 neobsahuje následné změny vzniklé v důsledku standardů IFRS vydaných po prosinci 2003. Je tomu tak proto, že IPSASB dosud neposoudila a neučinila si názor na použitelnost požadavků těchto standardů IFRS pro účetní jednotky veřejného sektoru.

Novela IPSAS 3 v důsledku *Vylepšení standardů IFRS* vydaného v roce 2008

- BC7. IPSASB posoudila novelu IAS 8, který byl součástí *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v květnu 2008, a celkově se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto standardu. IPSASB dospěla k závěru, že neexistují žádné pro veřejný sektor specifické důvody k tomu, aby změny nepřijala.

Implementační příručka

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

Retrospektivní úprava chyb

IG1. V průběhu roku 20X2 zjistila účetní jednotka, že daňové výnosy nebyly vykázány správně. Daně z příjmu ve výši MJ³ 6 500, které měly být uznány v roce 20X1, byly v roce 20X1 nesprávně vynechány a uznány jako výnos až v roce 20X2.

IG2. Účetní záznamy dané účetní jednotky za rok 20X2 vykazují výnosy z daní ve výši MJ 60 000 (včetně daní ve výši MJ 6 500, které měly být uznány již v počátečních zůstatcích) a náklady ve výši MJ 86 500.

IG3. V roce 20X1 účetní jednotka vykázala:

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

IG4. V roce 20X1 činil počáteční zůstatek kumulovaného přebytku MJ 20 000 a konečný zůstatek kumulovaného přebytku byl MJ 27 000.

IG5. Účetní jednotka neměla žádné další náklady nebo výnosy.

IG6. Účetní jednotka vykazovala po celou dobu MJ 5 000 základního kapitálu, a kromě kumulovaného přebytku již nevykazovala žádné další části čistých aktiv/jmění .

Výkaz finanční výkonnosti účetní jednotky veřejného sektoru

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

³ V tomto příkladu budou částky denominovány ve fiktivní „měnové jednotce“ (MJ).

Výkaz změn jmění účetní jednotky veřejného sektoru

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

Výňatek z komentáře k účetním výkazům

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

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

Změna účetních pravidel s retrospektivní aplikací

- IG7. V průběhu roku 20X2 změnila účetní jednotka své účetní pravidlo upravující způsob řešení výpůjčních nákladů, které jsou přímo přiřaditelné pořízení vodní elektrárny, jejíž výstavba probíhá. V minulých obdobích účetní jednotka tyto náklady aktivovala. Nyní se účetní jednotka rozhodla tyto náklady raději zahrnovat do nákladů, než je aktivovat. Vedení je přesvědčeno, že nové pravidlo je vhodnější, protože vede k transparentnějšímu řešení finančních nákladů a je konzistentní s obvyklou oborovou praxí, čímž činí účetní závěrku dané účetní jednotky srovnatelnější.
- IG8. Účetní jednotka aktivovala v průběhu roku 20X1 výpůjční náklady ve výši MJ 2 600 a v obdobích před rokem 20X1 částku MJ 5 200. Veškeré výpůjční náklady, které se vyskytly v předchozích letech a souvisely s pořízením elektrárny, byly aktivovány.
- IG9. Účetní záznamy za rok 20X2 vykazují přebytek před úročením ve výši MJ 30 000; a úrokové náklady ve výši MJ 3 000 (které se vztahují k roku 20X2).

IG10. Účetní jednotka neuznala žádné odpisy elektrárny, protože není dosud používána.

IG11. V roce 20X1 vykázala účetní jednotka:

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

IG12. V roce 20X1 činil počáteční zůstatek kumulovaného přebytku MJ 20 000 a konečný zůstatek kumulovaného přebytku byl MJ 38 000.

IG13. Účetní jednotka měla po celou dobu vložený kapitál ve výši MJ 10 000 a nevykazovala kromě přebytku žádné jiné složky čistých aktiv/jmění .

Výkaz finanční výkonnosti účetní jednotky veřejného sektoru

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

Účetní jednotka veřejného sektoru – výkaz změn čistých aktiv/jmění

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

Výňatek z komentáře k účetním výkazům

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

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

Prospektivní aplikace změny účetních pravidel v případě, že je retrospektivní aplikace neproveditelná

- IG14. V průběhu roku 20X2 změnila účetní jednotka své účetní pravidlo pro odepisování budov, pozemků a zařízení tak, aby plně respektovalo komponentní přístup, přičemž zároveň přešla na přeceňovací model.
- IG15. V letech před rokem 20X2 nebyla operativní evidence aktiv tak detailní, aby to umožňovalo plně komponentní přístup. Ke konci roku 20X1 se vedení rozhodlo provést technickou revizi, která poskytla informace o existujících komponentech a jejich reálných hodnotách, dobách použitelnosti, odhadovaných zbytkových hodnotách a odepsatelných částkách k počátku roku 20X2. Revize však neposkytla dostatečně průkazné informace pro spolehlivé odhady pořizovacích cen těchto komponent, které dříve nebyly evidovány samostatně a záznamy existující před technickou revizí neumožňují takovou informaci rekonstruovat.
- IG16. Vedení zvažovalo jako vykázat každý ze dvou aspektů účetních změn. Došlo k závěru, že není proveditelné vykázat přechod na plně komponentní vykazování retrospektivně a rozhodlo se vykazovat tuto změnu prospektivně od nejstaršího možného období, kterým je začátek roku 20X2. Rovněž přechod z modelu pořizovacích nákladů na přeceňovací model je nutno vykázat prospektivně. Z uvedených důvodů došlo vedení k závěru, že účetní jednotka uplatní nová účetní pravidla od počátku roku 20X2.

IG17. Doplnující informace:

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

Výňatek z komentáře k účetním výkazům

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

Srovnání s IAS 8

IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby* primárně čerpá z IAS 8 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby* a zahrnuje změny, které byly v IAS 8 provedeny jakou součástí *Vylepšení standardů IFRS* vydaného v květnu 2008. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 3 a IAS 8 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 8 byly do IPSAS 3 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 3 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 8. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“), „kumulovaný přebytek nebo schodek“ („accumulated surplus or deficit“) a „čistá aktiva/jmění“ („net assets/equity“) v IPSAS 3. Ekvivalentní termíny v IAS 8 jsou „výsledovka“ („income statement“), „nerozdělené zisky“ („retained earnings“) a „vlastní kapitál“ („equity“).
- IPSAS 3 nepoužívá termín „výsledek“ („income“), který má v IAS 8 širší význam než termín „výnosy“ („revenue“).
- IPSAS 3 obsahuje ve srovnání s IAS 8 odlišnou skupinu definic odborných termínů (viz odstavec 7).
- IPSAS 3 má podobnou hierarchii jako IAS 8 s výjimkou toho, že IPSASB nemá dosud koncepční rámec.
- IPSAS 3 nepožaduje zveřejnění úprav základního a zředěného ukazatele zisku na akcii. IAS 8 požaduje pouze zveřejnění částky úprav základního a zředěného ukazatele zisku na akcii.

IPSAS 4 — DOPADY ZMĚN MĚNOVÝCH KURZŮ CIZÍCH MĚN

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 21 (novelizovaného v roce 2003, po změnách z roku 2005) *Dopady změn měnových kurzů* vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 21.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 4 — DOPADY ZMĚN MĚNOVÝCH KURZŮ CIZÍCH MĚN

Historie standardu

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

IPSAS 4 *Dopady změn měnových kurzů cizích měn* byl vydán v květnu 2000.

V prosinci 2006 vydala IPSASB novelizovanou verzi IPSAS 4.

V dubnu 2008 vydala IPSASB novelizovanou verzi IPSAS 4.

Od té doby byl IPSAS 4 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 37 *Společná ujednání* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)
- IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování* (vydaný v lednu 2010)

Přehled změn odstavců IPSAS 4

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
Úvodní část	Zrušena	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
3	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015 IPSAS 29 leden 2010
4	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
5	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
10	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015
13	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015
21	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015
22	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
31	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
38	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
47	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
50	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015
51	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015 IPSAS 35 leden 2015
53	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
55	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015 IPSAS 36 leden 2015
57	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015
57A	Nový	IPSAS 37 leden 2015
57B	Nový	IPSAS 37 leden 2015
57C	Nový	IPSAS 37 leden 2015
57D	Nový	IPSAS 37 leden 2015
58	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015
61	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
67	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
68	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
69	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
70	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
71A	Nový	IPSAS 33 leden 2015
71B	Nový	IPSAS 37 leden 2015 IPSAS 35 leden 2015
72	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015

IPSAS 4 — DOPADY ZMĚN MĚNOVÝCH KURZŮ CIZÍCH MĚN

OBSAH

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

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 4 *Dopady změn měnových kurzů cizích měn* je obsažen v odstavcích 1-73. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 4 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, Zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel standard IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

1. Účetní jednotka může provozovat zahraniční činnosti dvěma způsoby. Může provádět transakce v cizích měnách nebo může mít zahraniční jednotky. Navíc může účetní jednotka předkládat svou účetní závěrku v cizí měně. Cílem tohoto standardu je stanovit, jak zahrnout transakce v cizích měnách a zahraniční jednotky do účetní závěrky účetní jednotky, a jak převést účetní závěrku na měnu vykazování.
2. Hlavními problémy jsou: (a) který/teré měnový/měnové kurz/kurzy použít a (b) jak vykázat v účetní závěrce dopad změn měnových kurzů.

Rozsah působnosti

3. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro:**
 - (a) **účetní zachycení transakcí a zůstatků v cizích měnách, kromě takových derivátových transakcí a zůstatků, které spadají do rozsahu působnosti IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*,**
 - (b) **převádění finanční výkonnosti a finanční situace zahraničních jednotek, které jsou zahrnuty do účetní závěrky účetní jednotky pomocí konsolidace nebo ekvivalenční metody a**
 - (c) **převádění finanční výkonnosti a finanční situace účetní jednotky do měny vykazování.**
4. Pro mnohé měnové deriváty se použije IPSAS 29, a proto jsou tyto deriváty z rozsahu působnosti tohoto standardu vyňaty. Avšak ty měnové deriváty, které nejsou v rozsahu působnosti IPSAS 29 (například některé měnové deriváty, které jsou vloženy do jiné smlouvy), spadají do působnosti tohoto standardu. Tento standard se navíc použije, když účetní jednotka převádí částky týkající se derivátů ze své funkční měny na měnu vykazování.
5. Tento standard se nepoužije na zajišťovací účetnictví pro položky v cizí měně, včetně zajištění čisté investice v zahraniční jednotce. Na zajišťovací účetnictví se použije IPSAS 29.
6. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
7. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že PVS používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.
8. Tento standard se použije pro předkládání účetní závěrky účetní jednotky v cizí měně a uvádí takové požadavky, aby konečná účetní závěrka mohla být popsána jako účetní závěrka ve shodě se standardy IPSAS. Tento standard

specifikuje informace, které musí být zveřejněny, pokud převod finančních informací na cizí měnu nevyhovuje těmto požadavkům.

9. Tento standard se nepoužije na předkládání výkazu peněžních toků, ani k vykazování peněžních toků vznikajících při transakcích v cizí měně, ani k převodu peněžních toků zahraničních jednotek (viz IPSAS 2 *Výkaz peněžních toků*).

Definice

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

Závěrkový kurz je okamžitý (spotový) měnový kurz k datu vykázání.

Kurzový rozdíl je rozdíl, který je výsledkem převodu určitého počtu jednotek jedné měny do jiné měny při různých měnových kurzech.

Měnový kurz je směnný poměr dvou měn.

Cizí měna je jiná měna než funkční měna účetní jednotky.

Zahraniční jednotka je jednotka, která je ovládanou jednotkou, přidruženou jednotkou, společným ujednáním nebo organizační složkou vykazující jednotky, jejíž činnosti vycházejí nebo jsou prováděny v jiné zemi nebo v jiné měně než v měně vykazující jednotky.

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

Peněžní položky jsou držené jednotky měny a aktiva a závazky, které mají být přijaty nebo zaplacený v pevném nebo stanovitelném počtu jednotek měny.

Čistá investice v zahraniční jednotce je velikost podílu vykazující jednotky na čistých aktivech/jmění dané zahraniční jednotky.

Měna vykazování je měna používaná při předkládání účetní závěrky.

Okamžitý (spotový) měnový kurz je měnový kurz k okamžité realizaci.

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

Funkční měna

11. Prvotním ekonomickým prostředím, v němž účetní jednotka působí, je obvykle to, v němž prvotně vytváří a utrácí peněžní prostředky. Při určení své funkční měny zvažuje účetní jednotka následující faktory:

- (a) měnu,
- (i) v níž vznikají výnosy jako daně, dotace a pokuty,

- (ii) která má hlavní vliv na prodejní ceny zboží a služeb (to bývá často měna, v níž jsou denominovány a hrazeny prodejní ceny zboží a služeb) a
 - (iii) země, jejíž konkurenční síla a regulace převážně určují prodejní ceny zboží, výrobků a služeb,
- (b) měnu, která převážně ovlivňuje pracovní, materiální a jiné náklady na poskytování zboží, výrobků a služeb (bývá to často měna, v níž jsou tyto náklady denominovány a hrazeny).
12. Důkaz o funkční měně účetní jednotky mohou rovněž poskytnout následující faktory:
- (a) měna, v níž jsou vytvářeny prostředky z financování (například vydání dluhových nástrojů nebo kapitálových nástrojů),
 - (b) měna, v níž jsou obvykle získávány příjmy z provozních činností.
13. Při určování funkční měny zahraniční jednotky a při zjišťování, zda je její funkční měna stejná jako měna vykazující jednotky (vykazující jednotka je v tomto kontextu ta účetní jednotka, která má zahraniční jednotku jako svou ovládanou jednotku, organizační složku, přidruženou jednotku nebo společné ujednání) jsou zvažovány následující dodatečné faktory:
- (a) zda činnosti zahraniční jednotky jsou prováděny jako rozšíření vykazující jednotky, nikoli aby byly prováděny ve větším stupni samostatnosti. Příkladem prvně uvedeného typu je, když má ministerstvo obrany několik zahraničních základen, které provádějí činnosti jménem vlády. Obranné základny mohou provádět své činnosti zejména ve funkční měně vykazující jednotky. Vojenský personál například může být placen funkční měnou a pouze malou zálohu dostává v místní měně. Nákupy dodávek a vybavení by mohly být zejména získávány prostřednictvím vykazující jednotky s tím, že nákupy za místní měnu jsou prováděny minimálně. Jiným příkladem by mohl být zahraniční kampus veřejné univerzity, který působí pod vedením a za řízení domácího kampusu. Oproti tomu, zahraniční jednotka s podstatným stupněm samostatnosti může akumulovat peníze a jiné peněžní položky, vznikají jí náklady, vytváří výnosy a případně si zařizuje výpůjčky, vše zejména ve své místní měně. Mezi několika příklady vládou vlastněných zahraničních jednotek, které mohou být provozovány nezávisle na jiných vládních agenturách, lze zahrnout turistické kanceláře, společnosti na těžbu ropy, obchodní komory a rozhlasové jednotky. Takové účetní jednotky mohou být ustaveny jako PVS,
 - (b) zda transakce s vykazující jednotkou představují vysoký nebo nízký podíl na činnostech zahraniční jednotky,

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

Peněžní položky

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

Čistá investice v zahraniční jednotce

18. Účetní jednotka může mít peněžní položku, která je vůči zahraniční jednotce pohledávaná nebo dlužná. Položka, pro kterou není vypořádání ani plánováno, ani není pravděpodobné, že by v dohledné budoucnosti nastalo, je v podstatě součástí čisté investice účetní jednotky do dané zahraniční jednotky, a zachycuje se v souladu s odstavci 36 a 37. Takovými peněžními položkami mohou být dlouhodobé pohledávky nebo půjčky. Nejsou jimi obchodní pohledávky a obchodní dluhy.

19. Účetní jednotkou, která pohledává peněžní položku za zahraniční jednotkou nebo která má dluh vůči zahraniční jednotce, jak je popsáno v odstavci 18, může být jakákoli ovládaná jednotka ekonomické jednotky. Účetní jednotka má například dvě ovládané jednotky, A a B. Ovládaná jednotka B je zahraniční jednotkou. Ovládaná jednotka A poskytuje úvěr ovládané jednotce B. Ovládanou jednotkou A pohledávaný úvěr u ovládané jednotky B by měl být součástí čisté investice ovládané jednotky A do ovládané jednotky B, pokud není úhrada úvěru ani plánována, ani není pravděpodobné, že k ní dojde v dohledné budoucnosti. Tak by tomu bylo, i pokud by ovládaná jednotka A byla sama zahraniční jednotkou.

Shrnutí přístupu požadovaného standardem

20. Při sestavování účetní závěrky každá účetní jednotka, ať nezávislá účetní jednotka, účetní jednotka se zahraničními jednotkami (jako je ovládající jednotka) nebo zahraniční jednotka (jako je ovládaná jednotka nebo organizační složka), určuje svou funkční měnu podle odstavců 11 – 16. Účetní jednotka převádí položky v cizí měně na svou funkční měnu a vykazuje dopady takové transakce podle odstavců 23 – 42 a 59.
21. Mnohé vykazující jednotky obsahují určité množství jednotlivých účetních jednotek (ekonomická jednotka například sestává z ovládající jednotky a jedné nebo více ovládaných jednotek). Různé typy účetních jednotek, ať jsou nebo nejsou členy ekonomické jednotky, mohou mít investice do přidružených jednotek nebo společných ujednání. Také mohou mít organizační složky. Je nezbytné, aby finanční výkonnost a finanční situace každé jednotlivé účetní jednotky zahrnuté do vykazující jednotky, byly převedeny na měnu, v níž tato vykazující jednotka předkládá svou účetní závěrku. Tento standard umožňuje, aby měnou vykazování vykazující jednotky byla/byly jakákoli/jakékoli měna/měny. Finanční výkonnost a finanční situace každé jednotlivé účetní jednotky ve vykazující jednotce, jejíž funkční měna se liší od měny vykazování, jsou převedeny podle odstavců 43 – 59.
22. Tento standard rovněž umožňuje nezávislé účetní jednotce sestavující účetní závěrku nebo účetní jednotce sestavující samostatnou účetní závěrku podle IPSAS34 *Samostatná účetní závěrka* předložit své účetní závěrky v jakékoli měně (měnách). Pokud se měna vykazování účetní jednotky liší od její funkční měny, její finanční výkonnost a finanční situace jsou také převedeny na měnu vykazování podle odstavců 43 – 59.

Vykazování transakcí v cizí měně funkční měnou

Prvotní uznání

23. Transakce v cizí měně je transakce, která je buď vyjádřena v cizí měně, nebo vyžaduje vypořádání v cizí měně, včetně transakcí vznikajících, když účetní jednotka:

- (a) nakupuje nebo prodává zboží nebo služby, jejichž cena je vyjádřena v cizí měně,
 - (b) vypůjčí si nebo zapůjčí prostředky, pokud jsou splatné nebo pohledávané částky vyjádřeny v cizí měně, nebo
 - (c) jiným způsobem nabývá či pozbývá aktiva či dává vzniknout nebo vypořádává závazky, jež jsou vyjádřeny v cizí měně.
24. **Transakce v cizí měně se při prvotním uznání zaznamenají ve funkční měně tak, že se pro částku v cizí měně použije okamžitý (spotový) měnový kurz mezi funkční měnou a cizí měnou k datu transakce.**
25. Datem transakce je datum, k němuž se transakce poprvé vyhodnotí jako způsobilá pro uznání podle standardů IPSAS. Z praktických důvodů se často používá kurz, který se přibližuje k aktuálnímu kurzu k datu transakce; například může být použit průměrný týdenní nebo měsíční kurz pro všechny transakce v každé cizí měně, které se během takového období udály. Jestliže však měnový kurz významně kolísá, je použití průměrného kurzu pro takové období nevhodné.
26. Změny měnových kurzů mohou mít dopad na peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty držené nebo splatné v cizí měně. Předkládání takových kurzových rozdílů se provádí podle IPSAS 2. I když tyto změny nejsou peněžními toky, dopad změn měnových kurzů na peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty držené nebo splatné v cizí měně je vykazován ve výkazu peněžních toků proto, aby byly odsouhlaseny peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty k začátku a konci období. Tyto částky se vykazují odděleně od peněžních toků z provozní a investiční činnosti a financování a zahrnují rozdíly, které by případně vznikly, pokud by takové peněžní toky byly vykázány závěrkovým kurzem.

Vykazování k následným datům vykazání

27. **Ke každému datu vykazání se:**
- (a) **peněžní položky v cizí měně převedou za použití závěrkového kurzu,**
 - (b) **nepeněžní položky, které jsou oceněny v historických nákladech vyjádřených cizí měnou, převedou za použití měnových kurzů k datu transakce a**
 - (c) **nepeněžní položky, které jsou oceněny reálnou hodnotou, vyjádřené v cizí měně, převedou za použití měnových kurzů k datu, kdy byla tato hodnota stanovena.**
28. Účetní hodnota položky je určena v souvislosti s jiným příslušným standardem IPSAS. Například pozemky, budovy a zařízení mohou být oceněny reálnou hodnotou nebo historickými náklady v souladu s IPSAS 17 *Pozemky, budovy a zařízení*. Ať už je účetní hodnota stanovena na bázi historických nákladů nebo

reálné hodnoty, pokud je částka vyjádřena v cizí měně, je potom na funkční měnu převedena v souladu s tímto standardem.

29. Účetní hodnota některých položek je stanovena srovnáním dvou nebo více částek. Například účetní hodnotou zásob držených pro prodej je nižší z pořizovacích nákladů a čisté realizovatelné hodnoty v souladu s IPSAS 12 *Zásoby*. Podobně podle IPSAS 21 *Znehodnocení nepeněžotvorných aktiv* je účetní hodnota nepeněžotvorného aktiva, u něhož existují náznaky znehodnocení, nižší z jeho účetní hodnoty před zvážením možných ztrát ze znehodnocení a jeho zpětně získatelné částky využitelnosti. Když je takové aktivum nepeněžní a je oceněno cizí měnou, účetní hodnota je stanovena srovnáním:
- (a) pořizovacích nákladů nebo, podle okolností, účetní hodnoty převedené měnovým kurzem k datu, kdy byla částka stanovena (tj. kurzem k datu transakce u položky oceněné historickými náklady) a
 - (b) čisté realizovatelné hodnoty nebo, podle okolností, zpětně získatelné částky využitelnosti převedené měnovým kurzem k datu, kdy byla tato hodnota stanovena (například závěrkový kurz k datu vykazování).

Následkem tohoto srovnání může být, že ztráta ze znehodnocení je uznána ve funkční měně, ale nebyla by uznána v cizí měně a naopak.

30. Pokud jsou k dispozici různé měnové kurzy, použijí se ty, jimiž by byly vypořádány budoucí peněžní toky plynoucí z transakce nebo zůstatku, pokud by k takovým peněžním tokům došlo k datu ocenění. Pokud přechodně schází směnitelnost mezi dvěma měnami, použitým kurzem je první následující kurz, jímž by byly provedeny směny.

Uznávání kurzových rozdílů

31. Jak je uvedeno v odstavci 5, tento standard se nezabývá zajišťovacím účetnictvím pro položky v cizí měně. Postupy pro zajišťovací účetnictví, včetně kritérií pro jeho použití, lze nalézt v IPSAS 29.
32. **Kurzové rozdíly vznikající (a) při vypořádání peněžních položek nebo (b) při převodu peněžních položek, kurzy odlišnými od těch, kterými byly převedeny při prvotním uznání během daného období nebo jimiž byly převedeny v předchozích účetních závěrkách, jsou uznány jako přebytek nebo schodek v období, kdy vznikly, kromě kurzových rozdílů popsanych v odstavci 37.**
33. Když peněžní položka vzniká transakcí v cizí měně, kurzový rozdíl vzniká, když nastane změna měnového kurzu mezi datem transakce a datem vypořádání. Pokud je transakce vypořádána během téhož účetního období, ve kterém k transakci došlo, je celý kurzový rozdíl uznán v tomto období. Je-li však transakce vypořádána až v některém z pozdějších účetních období,

je kurzový rozdíl, uznaný v každém jednotlivém období až do data vypořádání, dán změnou měnových kurzů během takového období.

34. Řešení změn měnových kurzů cizích měn ve výkazu peněžních toků je popsáno v odstavci 26.
35. **Pokud jsou přínos nebo újma z nepeněžní položky uznány přímo v čistých aktivech/jmění, jakákoli změna složky tohoto přínosu nebo újmy se uznává přímo v čistých aktivech/jmění. A naopak, pokud jsou přínos nebo újma z nepeněžní položky uznány v přebytku nebo schodku, jakákoliv změna složky tohoto přínosu nebo újmy se uznává v přebytku nebo schodku.**
36. Jiné standardy vyžadují, aby některé přínosy a újmy byly uznány přímo v čistých aktivech/jmění. IPSAS 17 například požaduje, aby některé přínosy a újmy vznikající z přecenění pozemků, budov a zařízení byly uznány přímo v čistých aktivech/jmění. Je-li takové aktivum vyčísleno v cizí měně, požaduje odstavec 27(c) tohoto standardu, aby byla přeceněná částka převedena za použití kurzu k datu, kdy byla hodnota stanovena, což vede ke kurzovému rozdílu, který je rovněž uznán v čistých aktivech/jmění.
37. **Kurzové rozdíly vznikající u peněžní položky, která je součástí čistě investice vykazující jednotky v zahraniční jednotce (viz odstavec 18), jsou v samostatné účetní závěrce vykazující jednotky nebo, podle okolností, v individuální účetní závěrce zahraniční jednotky uznány jako přebytek nebo schodek. V účetních závěrkách, které zahrnují zahraniční jednotku a vykazující jednotku (například v konsolidované účetní závěrce, když je zahraniční jednotka ovládanou jednotkou), se tyto kurzové rozdíly prvotně uznají jako zvláštní složka čistých aktiv/jmění a při pozbytí čisté investice, ve shodě s odstavcem 57, v přebytku nebo schodku.**
38. Pokud je peněžní položka součástí čisté investice do zahraniční jednotky vykazující jednotky a je denominována ve funkční měně vykazující jednotky, vzniká kurzový rozdíl v individuální účetní závěrce zahraniční jednotky podle odstavce 32. Je-li taková položka denominována ve funkční měně zahraniční jednotky, vzniká kurzový rozdíl v samostatné účetní závěrce vykazující jednotky podle odstavce 32. Pokud je taková položka denominována v jiné měně, než je funkční měna vykazující jednotky nebo zahraniční jednotky, vzniká kurzový rozdíl v samostatné účetní závěrce a v individuální účetní závěrce zahraniční jednotky podle odstavce 32. Takové kurzové rozdíly jsou překlasiifikovány jako zvláštní složka čistých aktiv/jmění v účetní závěrce, která zahrnuje zahraniční jednotku a vykazující jednotku (tj. účetní závěrka, v níž je zahraniční jednotka konsolidována nebo zachycena ekvivalenční metodou).
39. Pokud účetní jednotka v době sestavování své účetní závěrky vede účetnictví v jiné než své funkční měně, jsou všechny částky převedeny na funkční měnu podle odstavců 23 – 30. To vede ke stejným částkám ve funkční měně, jako kdyby tyto položky byly i prvotně zachyceny v této funkční měně. Peněžní položky jsou například převedeny na funkční měnu za použití závěrkového

kurzu a nepeněžní položky, které jsou oceněny na bázi historických nákladů, jsou převedeny za použití měnového kurzu k datu transakce, při níž byly uznány.

Změna funkční měny

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

Používání jiné měny vykazování, než je funkční měna

Převod na měnu vykazování

43. Účetní jednotka může předkládat svou účetní závěrku v jiné měně (nebo jiných měnách). Liší-li se měna vykazování od funkční měny účetní jednotky, převede svou finanční výkonnost a finanční situaci na měnu vykazování. Příkladem je ekonomická jednotka v podobě mezinárodní organizace obsahující jednotlivé jednotky s odlišnými funkčními měnami, kdy finanční výkonnost a finanční situace každé jednotky je vyjádřena společnou měnou tak, aby mohla být předložena konsolidovaná účetní závěrka. Pro národní, státní/regionální nebo vládní jednotky je měna vykazování obvykle stanovena ministerstvem financí (nebo podobným orgánem) nebo je stanovena právními předpisy.
44. **Finanční výkonnost a finanční situace účetní jednotky, jejíž funkční měna není měnou hyperinflační ekonomiky, se převede na odlišnou měnu vykazování za použití následujících postupů:**
- aktiva a závazky se převedou pro každý zveřejněný výkaz finanční situace (tj. včetně srovnávacích částek) závěrkovým kurzem k datu příslušného výkazu finanční situace,**
 - výnosy a náklady se převedou pro každý zveřejněný výkaz finanční výkonnosti (tj. včetně srovnávacích částek) měnovými kurzy k datům transakcí a**

(c) všechny vyplývající kurzové rozdíly se uznají jako samostatná složka čistých aktiv/jmění.

45. Vykazující jednotka musí splnit procedury IPSAS 2 při převodu peněžních toků zahraniční jednotky, kterými jsou peněžní příjmy a peněžní výdaje, aby je zahrnula do svého výkazu peněžních toků. IPSAS 2 vyžaduje, aby tyto peněžní toky ovládané jednotky, která splňuje definici zahraniční jednotky, byly převedeny měnovými kurzy mezi měnou vykazování a zahraniční měnou k datům peněžních toků. IPSAS 2 také nastiňuje vykazování nerealizovaných přínosů a újem vznikajících ze změn měnových kurzů zahraniční měny u peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držených nebo splatných v cizí měně.
46. Z praktických důvodů se k převodu položek výnosů a nákladů často používá kurz, který se přibližuje měnovým kurzům k datům transakcí, například průměrný kurz za období. Pokud však měnový kurz významně kolísá, je použití průměrného kurzu za období nevhodné.
47. Kurzové rozdíly, na něž se odkazuje odstavec 44(c), vyplývají z:
- (a) převodu položek výnosů a nákladů měnovými kurzy k datům transakcí a aktiv a závazků závěrkovým kurzem. Takové kurzové rozdíly vznikají jak u výnosových a nákladových položek uznaných v přebytku nebo schodku, tak i u těch, které jsou uznány přímo v čistých aktivech/jmění,
 - (b) převodu počátečních čistých aktiv/jmění závěrkovým kurzem, který se liší od předchozích závěrkových kurzů.

Tyto kurzové rozdíly nejsou uznány v přebytku nebo schodku, neboť změny kurzových rozdílů mají buď malý, nebo nemají žádný přímý dopad na současné a budoucí provozní peněžní toky. Pokud se kurzové rozdíly týkají zahraniční jednotky, která je konsolidována, ale není plně vlastněna, jsou kumulované kurzové rozdíly vznikající z převodu a přiřaditelné menšinovým podílům přiřazeny neovládacímu podílu a uznány jako součást neovládacího podílu v konsolidovaném výkazu finanční situace.

48. **Finanční výkonnost a finanční situace účetní jednotky, jejíž funkční měna je měnou hyperinflační ekonomiky, se převedou na jinou měnu vykazování za použití následujících postupů:**
- (a) **všechny částky (tj. položky aktiv, závazků, čistých aktiv/jmění, výnosy a náklady, včetně srovnávacích částek) se převedou závěrkovým kurzem k datu posledního výkazu finanční situace, kromě toho, že**
 - (b) **pokud jsou částky převedeny na měnu, která není měnou hyperinflační ekonomiky, srovnávacími částkami jsou ty, které byly zveřejněny jako částky běžného roku v příslušné účetní závěrce předchozího roku (tj. neupravené o následné změny cenové úrovně nebo následné změny měnových kurzů).**

49. **Pokud je funkční měnou účetní jednotky měna hyperinflační ekonomiky, účetní jednotka přepracuje svou účetní závěrku podle IPSAS 10 předtím, než se použijí metody převodu uvedené v odstavci 48, s výjimkou srovnávacích částek, které jsou převedeny na měnu, která není měnou hyperinflační ekonomiky (viz odstavec 48(b)). Pokud ekonomika přestává být hyperinflační a účetní jednotka již nadále nepřepočítává svou účetní závěrku podle IPSAS 10, jakožto historické náklady pro převod na měnu vykazování se použijí částky přepracované na cenovou úroveň k datu, k němuž účetní jednotka přestala přepracovávat svou účetní závěrku.**

Převod zahraniční jednotky

50. Odstavce 51 až 56 se vedle odstavců 43 až 49 použijí, pokud finanční výkonnost a finanční situace zahraniční jednotky jsou převedeny na měnu vykazování, aby mohla být zahraniční jednotka zahrnuta do účetní závěrky vykazující jednotky konsolidací nebo ekvivalenční metodou.
51. Zahrnutí finanční výkonnosti a finanční situace zahraniční jednotky do účetní závěrky vykazující jednotky se řídí běžnými konsolidačními postupy, jako je vyloučení zůstatků a transakcí uvnitř ekonomické jednotky (viz IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka*).
52. Peněžní aktivum (nebo závazek) uvnitř ekonomické jednotky, ať již krátkodobé/krátkodobý nebo dlouhodobé/dlouhodobý, však nemůže být eliminováno proti odpovídajícímu závazku (nebo aktivu) bez toho, aniž by se vykázaly výsledky měnových výkyvů v konsolidované účetní závěrce. Je tomu tak proto, že peněžní položka (a) představuje příslib přeměnit jednu měnu na druhou a (b) vystavuje vykazující jednotku přínosu nebo újmě z měnových výkyvů. Proto je v konsolidované účetní závěrce vykazující jednotky takový kurzový rozdíl i nadále uznán jako přebytek nebo schodek, nebo jestliže vzniká za podmínek popsanych v odstavci 37, je až do pozbytí čisté investice do zahraniční jednotky klasifikován jako čistá aktiva/jmění.
53. Pokud je účetní závěrka zahraniční jednotky sestavena k datu, které se liší od data účetní závěrky vykazující jednotky, sestaví zahraniční jednotka často dodatečně výkazy k témuž datu jako je účetní závěrka vykazující jednotky. IPSAS 35 specifikuje požadavky pro situaci, kdy je účetní období ovládající jednotky odlišné od účetního období ovládané jednotky.
54. Pokud existuje rozdíl mezi daty vykazování vykazující jednotky a zahraniční jednotky, aktiva a závazky zahraniční jednotky jsou převedeny měnovým kurzem k datu vykazování zahraniční jednotky.
55. Kvůli podstatným pohybům měnových kurzů až do data vykazování vykazující jednotky se provedou úpravy v souladu s IPSAS 35. Stejně se postupuje i při použití ekvivalenční metody na přidružené jednotky a společná podnikání podle IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání*.

56. **Jakýkoli goodwill vznikající při akvizici zahraniční jednotky a jakákoli úprava účetní hodnoty aktiv a závazků na reálnou hodnotu při akvizici zahraniční jednotky se považují za aktiva a závazky zahraniční jednotky. Musí být tudíž vyjádřeny funkční měnou zahraniční jednotky a převedeny závěrkovým kurzem podle odstavců 44 a 48.**

Pozbytí nebo částečné pozbytí zahraniční jednotky

57. **Při pozbytí zahraniční jednotky se kumulativní částka kurzových rozdílů, která byla akumulována ve zvláštní složce čistých aktiv/jmění týkající se této zahraniční jednotky, uznává v přebytku nebo schodku, pokud je uznán přínos nebo újma z pozbytí (viz IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*).**
- 57A. Vedle pozbytí celkového podílu účetní jednotky na zahraniční jednotce jsou v účetnictví zachycována jako pozbytí i níže uvedená částečná pozbytí:
- (a) pokud částečné pozbytí vede ke ztrátě ovládané jednotky, která zahrnuje i zahraniční jednotku, bez ohledu na to, zda dané účetní jednotce zůstává po částečném pozbytí neovládací podíl v dřívější ovládané jednotce,
- (b) pokud zbývající podíl po částečném pozbytí podílu na společném ujednání nebo přidružené jednotce, které zahrnují i zahraniční jednotku je finanční aktivem, které zahrnuje zahraniční jednotku.
- 57B. K okamžiku pozbytí ovládané jednotky, která obsahuje zahraniční jednotku, se převede kumulativní částka kurzových rozdílů týkající se této zahraniční jednotky, která byla přiřazena neovládacímu podílu, přímo do kumulovaného přebytku/schodku.
- 57C. **K okamžiku částečného pozbytí ovládané jednotky, která obsahuje zahraniční jednotku, přeřadí účetní jednotka poměrný díl kumulativní částky kurzových rozdílů shromážděných v samostatné složce čistých aktiv/jmění do neovládacích podílů v této zahraniční jednotce. Při jakémkoli dalším částečném pozbytí zahraniční jednotky účetní jednotka převede do kumulovaného přebytku/schodku pouze poměrný díl kumulativní částky kurzových rozdílů shromážděných v čistých aktivech/jmění.**
- 57D. Částečné pozbytí podílu účetní jednotky na zahraniční jednotce je každé snížení vlastnického podílu účetní jednotky na zahraniční jednotce kromě takových snížení, která jsou uvedena v odstavci 57A a která jsou v účetnictví zachycena jako pozbytí.
58. Účetní jednotka může pozbyt nebo částečně pozbyt svůj podíl v zahraniční jednotce prodejem, likvidací, vyplacením vloženého kapitálu, nebo vzdáním se celé jednotky či její části. Výplata dividendy tvoří součást pozbytí, pouze když představuje návratnost investice, například když dividendy nebo obdobné rozdělení není vyplaceno z předakvizičního přebytku. Odpis účetní hodnoty

zahraniční jednotky, buď kvůli jejím vlastním ztrátám, nebo kvůli znehodnocení uznanému účetní jednotkou držící tento podíl, nepředstavuje částečné pozbytí. V souladu s tím není žádná část odloženého kurzového přínosu nebo újmy v okamžiku odpisu uznána v přebytku nebo schodku.

Daňové dopady kurzových rozdílů

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

Zveřejňování

60. **V odstavcích 62 a 64 až 66 použité odkazy na „funkční měnu“ v případě ekonomické jednotky jsou odkazy na funkční měnu ovládající jednotky.**
61. **Účetní jednotka zveřejní:**
- (a) **částku kurzových rozdílů uznaných v přebytku nebo schodku za období kromě těch, které vznikly u finančních nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku podle IPSAS 29 a**
 - (b) **čisté kurzové rozdíly klasifikované jako samostatná součást čistých aktiv/jmění a odsouhlasení částky těchto kurzových rozdílů k počátku a konci období.**
62. **Je-li měna vykazování odlišná od funkční měny, uvede se tato skutečnost spolu se zveřejněním funkční měny a důvodu použití odlišné měny vykazování.**
63. **Pokud dojde ke změně funkční měny buď u vykazující jednotky, nebo u významné zahraniční jednotky, zveřejní se tato skutečnost a důvod pro změnu funkční měny.**
64. **Pokud účetní jednotka předkládá svou účetní závěrku v měně, která se liší od funkční měny, bude účetní závěrka popsána jako závěrka ve shodě se standardy IPSAS pouze tehdy, pokud jsou dodrženy všechny požadavky každého platného standardu včetně metod převodu, zmíněných v odstavcích 44 a 48.**
65. Účetní jednotka občas předkládá svou účetní závěrku nebo jiné finanční informace v měně, která není funkční měnou, aniž by byly splněny požadavky odstavce 64. Účetní jednotka například může převést na jinou měnu pouze vybrané položky z její účetní závěrky. Nebo účetní jednotka, jejíž funkční měna není měnou hyperinflační ekonomiky, může převést účetní závěrku na jinou měnu tím, že se převedou všechny položky posledním závěrkovým kurzem.

Takové převody nejsou v souladu se standardy IPSAS a jsou požadována zveřejnění zmíněná v odstavci 66.

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

Přechodná ustanovení

První přijetí aktuálního účetnictví

- 67. [zrušen]
- 68. [zrušen]
- 69. [zrušen]
- 70. [zrušen]

Datum účinnosti

71. **Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2010 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2010, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.**
- 71A. **Odstavce 67, 68, 69, 70 a 72 byly změněny standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na aktuální bázi* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 v období začínajícím před 1. lednem 2017, pak změny výše uvedených odstavců budou použity pro toto dřívější období.**
- 71B. **Standardy IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* a IPSAS 37 *Společná ujednání* vydané v lednu 2015 změnilly odstavce 3(b), 10, 13, 21, 22, 38, 47, 50, 51, 53, 55, 57 a 58 a přidaly odstavce 57A, 57B, 57C a 57D. Účetní jednotka použije tyto změny, když použije IPSAS 35 a IPSAS 37.**
72. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS na aktuální bázi, jak je definuje IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na aktuální bázi*, po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrky za období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

Zrušení IPSAS 4 (vydaného 2006)

73. Tento standard nahrazuje IPSAS 4 *Dopady změn měnových kurzů cizích měn* vydaný v roce 2006.

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 4, ale nejsou jeho součástí.

Východiska

- BC1. Program konvergence s IFRS prováděný IPSASB je důležitým prvkem její pracovní náplně. Záměrem IPSASB je konvergovat standardy IPSAS založené na akruální bázi se standardy IFRS vydávanými IASB tam, kde je to pro účetní jednotky veřejného sektoru vhodné.
- BC2. Standardy IPSAS na akruální bázi, které jsou konvergovány s IFRS, zachovávají požadavky, strukturu a text IFRS, pokud nemá veřejný sektor specifické důvody pro odchýlení. K odchýlení od odpovídajícího standardu IFRS dochází, pokud požadavky nebo terminologie IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor nebo pokud je nutné pro ilustraci určitých požadavků v kontextu veřejného sektoru zahrnout dodatečný komentář nebo příklady. Rozdíly mezi standardy IPSAS a odpovídajícími standardy IFRS jsou uvedeny ve *Srovnání s IFRS*, které je obsaženo v každém standardu IPSAS. Srovnání s IAS 21 odkazuje pouze na tu verzi IAS 21, která byla novelizována v roce 2003 a pozměněna v roce 2005¹.
- BC3. Výbor pro veřejný sektor (PSC)², předchůdce IPSASB, vydal první verzi IPSAS 4 *Dopady změn měnových kurzů cizích měn*, který vycházel z IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů cizích měn* (1993). V prosinci 2006 IPSASB novelizovala IPSAS 4, což vycházelo z IAS 21 (novelizovaného v roce 2003), jako součást svého Projektu celkového vylepšení. V prosinci 2005 IASB vydala změnu IAS 21 (publikovanou jako *Čistá investice do zahraniční jednotky*).
- BC4. Počátkem roku 2007 IPSASB zahájila pokračující projekt vylepšení, aby aktualizovala stávající standardy IPSAS sblížením s neaktuálnějšími příslušnými IFRS v rozsahu vhodném pro veřejný sektor. Jako součást projektu posuzovala IPSASB jak IASB změnila IAS 21 vydaný v prosinci 2005 a všeobecně se shodla na důvodech, které IASB měla pro změnu tohoto IAS a na provedení změny. Zdůvodnění závěrů vydaná IASB zde nejsou reprodukována. Předplatitelé *Úplných předplatitelských služeb* IASB si

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

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

mohou tato Zdůvodnění závěrů zobrazit na webových stránkách IASB (www.iasb.org).

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

Srovnání s IAS 21

IPSAS 4 *Dopady změn měnových kurzů cizích měn* primárně čerpá z IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů* (novelizovaného v roce 2003, po změně z roku 2005). Hlavní rozdíly mezi IPSAS 4 a IAS 21 jsou následující:

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

IPSAS 5 — VÝPŮJČNÍ NÁKLADY

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 23 *Výpůjční náklady* (novelizovaného v roce 1993) vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 23.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 5 — VÝPŮJČNÍ NÁKLADY

Historie standardu

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

IPSAS 5 *Výpůjční náklady* byl vydán v květnu 2000.

Od té doby byl IPSAS 5 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 32 *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: zadavatel* (vydaný v říjnu 2011)

Přehled změn odstavců IPSAS 5

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
6	Pozměněn	IPSAS 32 říjen 2011
41	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
42A	Nový	IPSAS 32 říjen 2011
42B	Nový	IPSAS 33 leden 2015
43	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015

IPSAS 5 — VÝPŮJČNÍ NÁKLADY

OBSAH

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

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 5 *Výpůjční náklady* je obsažen v odstavcích 1–43. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 5 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, Zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* a *Koncepčního finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

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

Rozsah působnosti

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

Definice

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

Výpůjční náklady jsou úroky a ostatní náklady, které účetní jednotka vynaložila ve spojení s vypůjčením si finančních prostředků.

Způsobilé aktivum je aktivum, které nezbytně potřebuje značné časové období k tomu, aby bylo připravené pro zamýšlené použití nebo prodej.

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

Výpůjční náklady

6. Výpůjční náklady mohou zahrnovat:
 - (a) úrok z bankovních úvěrů a krátkodobých a dlouhodobých výpůjček;
 - (b) odpisování diskontů nebo premií souvisejících s výpůjčkami;
 - (c) odpisování vedlejších nákladů vynaložených v souvislosti s uzavíráním výpůjček;

- (d) finanční náklady vyplývající z finančního leasingu a ujednání o poskytování koncesovaných služeb; a
- (e) kurzové rozdíly vzniklé z výpůjček v cizí měně v rozsahu, ve kterém jsou považovány za úpravu úrokových nákladů.

Ekonomická jednotka

- 7. Termín „ekonomická jednotka“ je tímto standardem využíván k tomu, aby pro účely účetního výkaznictví definoval skupinu účetních jednotek zahrnující ovládající jednotku a každou ovládanou jednotku.
- 8. Další termíny někdy použité pro označení ekonomické jednotky jsou „administrativní jednotka“, „finanční jednotka“, „konsolidovaná jednotka“ a „skupina“.
- 9. Ekonomická jednotka může zahrnovat jak jednotky se sociálně politickým, tak jednotky s komerčním zaměřením. Tak například vládní ubytovací útvar může být ekonomickou jednotkou, která zahrnuje jednotky poskytující ubytování za nominální částku, jakož i jednotky, které poskytují ubytování na komerčním základě.

Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál

- 10. Aktiva poskytují účetním jednotkám představu o tom, jak budou tyto jednotky schopny plnit své cíle. Taková aktiva, která jsou používána k dodání výrobků, zboží a k poskytování služeb v souladu s cíli účetní jednotky, která ale bezprostředně nevytvářejí čisté peněžní přítoky, jsou často označována jako „využitelný potenciál“. Aktiva využívaná k vytváření čistých peněžních přítoků jsou často popisována jako aktiva představující „budoucí ekonomický prospěch“. Aby byly obsaženy všechny účely, ke kterým lze aktiva využít, používá tento standard pro popis jejich základních vlastností termín „budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál“.

Podniky veřejné správy

- 11. 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 samostatná účetní závěrka* poskytuje návod k určení toho, zda pro účely účetního výkaznictví existuje ovládání a mělo by na něj být odkazováno při stanovování toho, zda je PVS ovládán jinou jednotkou veřejného sektoru.

Čistá aktiva/jmění

12. „Čistá aktiva/jmění“ je termín používaný v tomto standardu k označení zbytkového podílu ve výkazu finanční situace (aktiva snižená o závazky). Čistá aktiva/jmění mohou být kladné nebo záporné. Namísto čistých aktiv/jmění mohou být použity jiné termíny za předpokladu, že je jasný jejich význam.

Způsobilá aktiva

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

Výpůjční náklady — vzorové řešení**Uznávání**

14. **Výpůjční náklady se uznávají jako náklad v období, ve kterém jsou vynaloženy.**
15. Podle vzorového řešení jsou výpůjční náklady uznávány jako náklad v období, ve kterém jsou vynaloženy bez ohledu na to, jak jsou použity výpůjčky.

Zveřejňování

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

Výpůjční náklady — povolené alternativní řešení**Uznávání**

17. **Výpůjční náklady jsou uznávány jako náklad v období, ve kterém jsou vynaloženy s výjimkou rozsahu, v jakém jsou aktivovány v souladu s odstavcem 18.**
18. **Výpůjční náklady, které jsou přímo přiřaditelné akvizici, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva, se aktivují jako část pořizovacích nákladů na toto aktivum. Částka výpůjčních nákladů způsobila pro aktivaci se určí v souladu s tímto standardem.**
19. Podle povoleného alternativního řešení jsou výpůjční náklady, které jsou přímo přiřaditelné akvizici, výstavbě nebo výrobě aktiva, zahrnuty do pořizovacích nákladů na toto aktivum. Výpůjční náklady jsou aktivovány jako součást pořizovacích nákladů v případě, že (a) je pravděpodobné, že povedou k budoucímu ekonomickému prospěchu nebo využitelnému

potenciálu účetní jednotky a že (b) mohou být spolehlivě měřeny. Ostatní výpůjční náklady jsou uznány jako náklad v období, v němž jsou vynaloženy.

20. **Pokud účetní jednotka používá povolené alternativní řešení, pak musí tento přístup používat konzistentně na veškeré výpůjční náklady, které jsou přímo přiřaditelné akvizici, výstavbě nebo výrobě způsobilých aktiv účetní jednotky.**

Výpůjční náklady způsobilé k aktivaci

21. Výpůjční náklady přímo přiřaditelné akvizici, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva jsou takové výpůjční náklady, které by nevznikly, pokud by nebyly uskutečněny výdaje na způsobilé aktivum. Pokud si účetní jednotka vypůjčuje peněžní prostředky specificky za účelem pořízení určitého způsobilého aktiva, pak mohou být výpůjční náklady přímo přiřaditelné způsobilému aktivu snadno identifikovány.
22. Přímý vztah mezi konkrétními půjčkami a způsobilým aktivem a určením půjčky, k níž by jinak nemuselo dojít, může být obtížné zjistit. K takovým potížím dochází například v případech, kdy je financování koordinováno centrálně. Obtíže vznikají rovněž v situaci, kdy ekonomická jednotka používá řadu dluhových nástrojů k vypůjčení si finančních prostředků s rozdílnými úrokovými sazbami a převádí tyto zdroje různými způsoby ostatním účetním jednotkám v rámci ekonomické jednotky. Finanční prostředky, které byly vypůjčeny centrálně, mohou být převedeny na jiné účetní jednotky v rámci ekonomické jednotky jako úvěr, grant nebo kapitálová dotace. Takové převody mohou být bezúročné nebo může být požadována úhrada pouze části skutečných úrokových nákladů. Další komplikace vznikají (a) při používání úvěrů, které jsou vyjádřeny nebo spojeny s cizími měnami, dále (b) pokud ekonomická jednotka působí ve vysoce inflačních ekonomikách a rovněž (c) z důvodu kolísání směnných kursů. Důsledkem je, že stanovení částky výpůjčních nákladů, která je přímo přiřaditelná akvizici způsobilého aktiva, je obtížné a vyžaduje provedení odborného odhadu.
23. **V rozsahu, v jakém jsou finanční prostředky vypůjčeny, specificky za účelem získání způsobilého aktiva, se částka výpůjčních nákladů způsobilá k aktivaci tohoto aktiva určí jako skutečné výpůjční náklady vyvolané touto půjčkou v průběhu období po odečtení veškerých investičních výnosů z dočasného investování těchto výpůjček.**
24. Dohody o financování způsobilých aktiv mohou mít za následek, že účetní jednotka získá vypůjčené finanční prostředky a vydá s nimi spojené výpůjční náklady dříve, než jsou některé nebo všechny finanční prostředky použity na výdaje za způsobilé aktivum. Za takových okolností jsou zdroje často dočasně investovány až do okamžiku jejich vydání na způsobilé aktivum. Při určování částky výpůjčních nákladů aktivovatelných za dané

období se veškeré získané investiční výnosy z těchto prostředků odečtou od vzniklých výpůjčních nákladů.

25. **V rozsahu, ve kterém jsou finanční prostředky obecně vypůjčovány a používány za účelem pořízení způsobilého aktiva, se částka výpůjčních nákladů způsobilých pro aktivaci určuje za použití míry aktivace k výdajům na toto aktivum. Míra aktivace je váženým aritmetickým průměrem výpůjčních nákladů vztahujících se k výpůjčkám nesplaceným během období, které nebyly specificky získány za účelem pořízení způsobilého aktiva. Částka výpůjčních nákladů aktivovaných v průběhu období nesmí překročit hodnotu výpůjčních nákladů vynaložených v průběhu období.**
26. Aktivovány mohou být pouze výpůjční náklady, které vyplývají z výpůjček účetní jednotky. Pokud si ovládající jednotka půjčuje finanční prostředky, které jsou dále postoupeny ovládané jednotce bez převedení nebo pouze s částečným převodem výpůjčních nákladů, pak ovládaná jednotka může aktivovat pouze ty výpůjční náklady, které sama vynaložila. Pokud ovládaná jednotka obdržela bezúročný vklad nebo dotaci do vlastního kapitálu, pak nebude vynakládat žádné výpůjční náklady a nemůže tedy ani žádné takové náklady aktivovat.
27. Pokud ovládající jednotka postupuje finanční prostředky ovládané jednotce za částečné náklady, může ovládaná jednotka aktivovat pouze tu část výpůjčních nákladů, kterou skutečně vynaložila. V účetní závěrce ekonomické jednotky může být aktivována na způsobilé aktivum celá částka výpůjčních nákladů za předpokladu, že jsou provedeny odpovídající konsolidační úpravy, které eliminují ty náklady, které byly aktivovány ovládanou jednotkou.
28. Pokud ovládající jednotka postoupila ovládané jednotce finanční prostředky zdarma, pak ani ovládaná ani ovládající jednotka nesplňují kritéria pro aktivaci výpůjčních nákladů. Avšak pokud kritéria pro aktivaci výpůjčních nákladů splňuje ekonomická jednotka, pak ve své účetní závěrce aktivuje výpůjční náklady na způsobilé aktivum.
29. V některých případech je vhodné do výpočtu váženého aritmetického průměru výpůjčních nákladů zahrnout veškeré výpůjčky ovládající jednotky a jí ovládaných jednotek; v jiných případech je vhodné použít pro výpočet váženého průměru každé ovládané jednotky výpůjční náklady přiřaditelné jen jejím výpůjčkám.

Přebytek účetní hodnoty způsobilého aktiva nad zpětně ziskatelnou částkou

30. Pokud účetní hodnota nebo očekávané celkové náklady na pořízení způsobilého aktiva přesáhnou jeho zpětně ziskatelnou částku nebo čistou realizovatelnou hodnotu, pak se účetní hodnota sníží nebo odepíše v souladu s požadavky IPSAS 21 *Znehodnocení nepeněžotvorných aktiv*

nebo IPSAS 26 *Znehodnocení peněžotvorných aktiv*, podle toho, co je správnější. Za určitých okolností je částka snížení hodnoty nebo odepsání odúčtována zpět v souladu s těmito ostatními standardy.

Zahájení aktivace

31. **Aktivace výpůjčních nákladů jako části pořizovacích nákladů na způsobilé aktivum se zahájí, když:**
- (a) **jsou vynakládány výdaje za aktivum;**
 - (b) **vznikly výpůjční náklady; a**
 - (c) **probíhají činnosti nezbytné pro přípravu aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej.**
32. Výdaje na způsobilé aktivum zahrnují pouze takové výdaje, které jsou výsledkem platby peněžními prostředky, převodů jiných aktiv nebo převzetí úrokem zatížených závazků. Průměrná účetní hodnota aktiva během období, včetně dříve aktivovaných výpůjčních nákladů, je kvalifikovaný odhad výdajů, na které je v tomto období použita míra aktivace.
33. Činnosti nezbytné k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej zahrnují více než fyzické vytvoření aktiva. Zahrnují technické a administrativní práce před zahájením fyzické výstavby, jako jsou činnosti spojené se získáním povolení k výstavbě. Mezi tyto činnosti však nepatří samotná držba aktiva, kdy nedochází k žádné výrobě nebo vývoji, které mění podstatu aktiva. Například výpůjční náklady vynaložené během úpravy pozemku jsou aktivovány během období, v němž jsou činnosti vztahující se k této úpravě prováděny. Avšak výpůjční náklady vzniklé, zatímco pozemek získaný pro stavební účely je držen bez jakékoliv přípravné činnosti, se nekvalifikují jako aktivace.

Přerušení aktivace

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

vysoká hladina vody zdrží výstavbu mostu, jestliže je takto vysoká vodní hladina během konstrukčního období v dané zeměpisné oblasti běžná.

Ukončení aktivace

36. **Aktivace výpůjčních nákladů se ukončí, když jsou dokončeny veškeré podstatné činnosti nezbytné k přípravě způsobilého aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej.**
37. Aktivum je za normálních okolností připraveno pro své zamýšlené použití nebo prodej tehdy, když je dokončena fyzická výstavba, ačkoliv mohou ještě pokračovat obvyklé administrativní práce. Pokud již zbývá provést jen menší úpravy aktiva, jako je výzdoba majetku dle specifikace kupce nebo uživatele, znamená to, že jsou v podstatě dokončeny veškeré činnosti.
38. **Pokud je výstavba způsobilého aktiva dokončována po částech a každá část může být používána, zatímco výstavba dalších částí pokračuje, aktivace výpůjčních nákladů se skončí v okamžiku, když jsou podstatně ukončeny veškeré činnosti nezbytné k přípravě dané části pro její zamýšlené použití nebo prodej.**
39. Příkladem způsobilého aktiva, jehož každá část může být samostatně používána, zatímco výstavba jeho dalších částí pokračuje, je výstavba úřadu skládajícího se z více budov, z nichž každá může být používána samostatně. Příkladem způsobilých aktiv, která musí být dokončena dříve, než jakákoliv část může být užívána, může být (a) operační sál v nemocnici, kde musí být dokončena veškerá výstavba, než je využití operačního sálu možné; (b) spuštění provozu čističky odpadních vod, které je vázáno na postupné provedení řady operací na různých částech zařízení; a (c) stavba mostu, který je součástí úseku dálnice.

Zveřejňování

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

Přechodné ustanovení

41. [Zrušen]

Datum účinnosti

42. **Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. červencem 2001 nebo později. Dřívější**

použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2001, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.

- 42A. Odstavec 6 byl změněn standardem IPSAS 32 *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: zadavatel* vydaným v říjnu 2011. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2014 nebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije změnu v období začínajícím před 1. lednem 2014, zveřejni tuto skutečnost a současně použije IPSAS 32, změny odstavců 25-27 a 85B v IPSAS 13, změny odstavců 5, 7 a 107C v IPSAS 17, změny odstavců 2 a 125A v IPSAS 29 a změny odstavců 6 a 132A v IPSAS 31.
- 42B. Odstavce 41 a 43 byly změněny standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* vydaným v lednu roku 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrky za období počínající 1. lednem 2017 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 na období začínající před 1. lednem 2017, pak tyto změny použije také pro toto dřívější období.
43. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

Srovnání s IAS 23

IPSAS 5 *Výpůjční náklady* primárně čerpá z IAS 23 *Výpůjční náklady*. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 5 a IAS 23 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 23 byly do IPSAS 5 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 5 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 23. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů „výnos“ („revenue“), „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“, a „čistá aktiva/jmění“ („net assets/equity“) v IPSAS 5. Ekvivalentní termíny v IAS 23 jsou „výsledek“ („income“), „výsledovka“ („income statement“) a „jmění“ („equity“).
- IPSAS 5 obsahuje ve srovnání s IAS 23 odlišnou skupinu definic odborných termínů (viz odstavec 5).

IPSAS 6 — KONSOLIDOVANÁ A SAMOSTATNÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 27 (novelizovaného v roce 2003) *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka* vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 27.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 6 — KONSOLIDOVANÁ A SAMOSTATNÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Historie standardu

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

IPSAS 6 *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka* byl vydán v květnu 2000.

V prosinci 2006 vydala IPSASB novelizovanou verzi IPSAS 6.

Od té doby byl IPSAS 6 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)
- *IPSAS 29 Finanční nástroje: uznávání a oceňování* (vydaný v lednu 2010)

Přehled změn odstavců IPSAS 6

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
Úvodní část	Zrušena	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
22	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
52	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
58	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
61	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
IG8	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010

IPSAS 6 — KONSOLIDOVANÁ A SAMOSTATNÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

OBSAH

	Odstavec
Rozsah působnosti	1–6
Definice	7–14
Konsolidovaná účetní závěrka a samostatná účetní závěrka	8–11
Ekonomická jednotka	12–14
Předkládání konsolidované účetní závěrky	15–19
Rozsah konsolidované účetní závěrky	20–42
Určení ovládnutí jiné jednotky pro účely účetního výkaznictví	28–29
Ovládnutí pro účely účetního výkaznictví	30–36
Regulační a kupní moc	37
Určení, zda existuje ovládnutí pro účely účetního výkaznictví.....	38–42
Konsolidační postupy	43–57
Účetní zachycování ovládaných jednotek, spoluovládaných jednotek a přidružených jednotek v samostatné účetní závěrce	58–61
Zveřejňování	62–64
Přechodná ustanovení	65–68
Datum účinnosti	69–70
Zrušení IPSAS 6 (2000).....	71
Dodatek: Změny jiných standardů IPSAS	
Zdůvodnění závěrů	
Implementační příručka	
Ilustrativní příklady	
Srovnání s IAS 27	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 6 *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka* je obsažen v odstavcích 1–71. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 6 je nezbytné číst v kontextu Zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Rozsah působnosti

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

Definice

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

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

Ovládaná jednotka je účetní jednotka, včetně jednotky neregistrované, jako je partnerský podnik, která je ovládána jinou jednotkou (označovanou jako ovládající jednotka).

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

Metoda ocenění investic pořizovacími náklady je účetní metoda pro investice, pomocí níž je investice uznána v pořizovacích nákladech. Investor uznává výnosy z investice jen v rozsahu, ve kterém je oprávněn získat část z kumulovaných přebytků jednotky, do níž bylo investováno, které vznikly po datu akvizice. Nároky přiznané nebo již uhrazené a převyšující tyto přebytky jsou považovány za zpětnou úhradu investice a jsou uznány jako snížení pořizovacích nákladů investice.

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

Samostatná účetní závěrka je účetní závěrka předkládaná ovládající jednotkou, investorem do přidružené jednotky nebo spoluovládajícím ve spoluovládané jednotce, ve které jsou investice účetně zachycovány spíše na základě přímého podílu na čistých aktivech/jmění než na základě vykazovaných výsledků a čistých aktiv jednotky, do které bylo investováno.

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

Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka

8. Ovládající jednotka nebo její ovládaná jednotka mohou být investorem do přidružené jednotky nebo spoluovládajícím spoluovládané jednotky. V těchto případech je konsolidovaná účetní závěrka sestavená a předložená podle tohoto standardu rovněž sestavena tak, aby splňovala požadavky IPSAS 7 *Investice do přidružených jednotek* a IPSAS 8 *Účasti na společném podnikání*.
9. Pro účetní jednotku popsanou v odstavci 8 je samostatnou účetní závěrkou taková účetní závěrka, která je sestavená a předložená vedle účetní závěrky zmíněné v odstavci 8. Samostatná účetní závěrka nemusí být připojena k takové účetní závěrce, ani ji nemusí doprovázet.
10. Účetní závěrka účetní jednotky, která nemá ovládanou jednotku, přidruženou jednotku nebo účast spoluovládajícího na spoluovládané jednotce, není samostatnou účetní závěrkou.
11. Ovládající jednotka, která je osvobozena od povinnosti předkládat konsolidovanou účetní závěrku podle odstavce 16, může předložit samostatnou účetní závěrku jako svou jedinou účetní závěrku.

Ekonomická jednotka

12. Termín ekonomická jednotka je tímto standardem využíván k tomu, aby pro účely účetního výkaznictví definoval skupinu účetních jednotek zahrnující ovládající jednotku a každou ovládanou jednotku.
13. Další termíny někdy použité pro označení ekonomické jednotky jsou administrativní jednotka, finanční jednotka, konsolidovaná jednotka a skupina.
14. Ekonomická jednotka může zahrnovat jak jednotky se sociálně politickým, tak jednotky s komerčním zaměřením. Tak například vládní ubytovací útvar může být ekonomickou jednotkou, která zahrnuje jednotky poskytující ubytování za nepatrnou částku, jakož i jednotky, které poskytují ubytování na komerčním základě.

Předkládání konsolidované účetní závěrky

15. **Ovládající jednotka jiná než ovládající jednotka popsaná v odstavci 16 předkládá konsolidovanou účetní závěrku, v níž konsoliduje své ovládané jednotky, podle tohoto standardu.**
16. **Ovládající jednotka nemusí předkládat konsolidovanou účetní závěrku tehdy a jen tehdy, když:**
 - (a) **ovládající jednotka je:**
 - (i) **sama plně vlastněnou ovládanou jednotkou a uživatelé takové účetní závěrky patrně neexistují nebo jejich informační potřeby jsou pokryty konsolidovanou účetní závěrkou její ovládající jednotky nebo**
 - (ii) **částečně vlastněnou ovládanou jednotkou jiné účetní jednotky a její ostatní vlastníci, včetně těch, kteří jinak nejsou oprávněni hlasovat, byli o tom informováni a nemají námitek proti tomu, aby ovládající jednotka nepředkládala konsolidovanou účetní závěrku,**
 - (b) **dluhové nástroje nebo kapitálové nástroje ovládající jednotky nejsou obchodovány na veřejném trhu (na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních nebo oblastních trhů),**
 - (c) **ovládající jednotka neposkytla svou účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jiné regulační organizaci, ani nemá v řízení podání této účetní závěrky za účelem emise jakékoli třídy nástrojů na veřejném trhu a**
 - (d) **nejvyšší nebo jakákoliv další ovládající jednotka dané ovládající jednotky vytváří konsolidovanou účetní závěrku, která je k dispozici pro veřejné využívání a která vyhovuje standardům IPSAS.**

17. Ve veřejném sektoru mnohé ovládající jednotky, které jsou buď plně, nebo částečně vlastněny, představují klíčové sektory nebo činnosti vlády, a účelem tohoto standardu je nevyloučit takové jednotky ze sestavování konsolidované účetní závěrky. Za takové situace nemohou být informační potřeby určitých uživatelů uspokojeny konsolidovanou účetní závěrkou na samotné celovládní úrovni. V mnohých jurisdikcích vlády toto uznaly a požadavky na účetní závěrky takových jednotek právně zakotvily.
18. V některých případech bude ekonomická jednotka zahrnovat množství ovládajících jednotek na meziúrovních. Zatímco je například ministerstvo zdravotnictví nejvyšší ovládající jednotkou, ovládajícími jednotkami na meziúrovni mohou být místní či územní orgány zdravotní péče. Požadavky na povinné skládání účtů a na vykazování v každé jurisdikci mohou specifikovat, od kterých jednotek se požaduje (nebo které jsou osvobozeny od požadavků) sestavení konsolidované účetní závěrky. Pokud neexistují specifické požadavky na sestavení konsolidované účetní závěrky ovládající jednotky na meziúrovni a její uživatelé pravděpodobně existují, ovládající jednotka na meziúrovni konsolidovanou účetní závěrku sestaví a zveřejní.
19. Ovládající jednotka, která se v souladu s odstavcem 16 rozhodne nepředkládat konsolidovanou účetní závěrku, a předkládá pouze samostatnou účetní závěrku, musí splnit požadavky odstavců 58 až 64.

Rozsah konsolidované účetní závěrky

20. **Konsolidovaná účetní závěrka zahrnuje všechny ovládané jednotky ovládající jednotky, kromě těch, na něž se poukazuje v odstavci 21.**
21. **Ovládaná jednotka se vyloučí z konsolidace, když je zřejmé, že (a) ovládaní je míněno jako dočasné, protože ovládaná jednotka je nabyta a držena výlučně s výhledem na její pozbytí během dvanácti měsíců a (b) vedení aktivně hledá kupujícího.**
22. Takové ovládané jednotky se klasifikují a účetně zachytí jako finanční nástroje. *IPSAS 28 Finanční nástroje: vykazování*, *IPSAS 29 Finanční nástroje: uznávání a oceňování* a *IPSAS 30 Finanční nástroje: zveřejňování* poskytují vodítko k finančním nástrojům.
23. Příkladem dočasného ovládaní je pořízení ovládané jednotky s pevným plánem na její pozbytí do dvanácti měsíců. To se může stát, když ekonomická jednotka je nabyta a jednotka v ní obsažená bude pozbyta, protože její činnosti jsou odlišné od činností nabyvatele. K dočasnému ovládaní také může dojít, když ovládající jednotka zamýšlí postoupit ovládaní ovládané jednotky jiné jednotce – například ústřední vláda může převést svůj podíl na ovládané jednotce územní samosprávě. Aby tato výjimka platila, musí být ovládající jednotka prokazatelně odhodlána prosazovat oficiální plán pozbytí nebo dále neovládat jednotku, která je předmětem dočasného ovládaní. Jednotka je

prokazatelně zavázána pozbyt či dále neovládat jinou jednotku, když má oficiální plán tak učinit a není reálná možnost odstoupit od tohoto plánu.

24. Pokud ovládaná jednotka dříve osvobozená od konsolidace podle odstavce 21 nebyla pozbyta do dvanácti měsíců, bude konsolidována, jako by to bylo do data akvizice (poučení o datu akvizice lze nalézt v příslušném mezinárodním nebo národním standardu zabývajícím se podnikovými kombinacemi). Účetní závěrky za období od akvizice se přepracují.
25. Výjimečně může mít účetní jednotka nalezeného kupujícího pro ovládanou jednotku osvobozenou od konsolidace podle odstavce 21, ale nemá ještě dokončený prodej do dvanácti měsíců od akvizice z důvodu potřebného schválení regulátory nebo jinými subjekty. Po účetní jednotce se nepožaduje, aby konsolidovala takovou ovládanou jednotku, pokud prodej k datu vykazování probíhá a není důvod očekávat, že nebude v krátké době po datu vykazování dokončen.
26. Ovládaná jednotka není osvobozena od konsolidace jednoduše proto, že investor je organizací rizikového kapitálu, podílovým fondem, investiční společností nebo podobnou účetní jednotkou.
27. Ovládaná jednotka není osvobozena od konsolidace proto, že její činnosti jsou odlišné od činností jiných účetních jednotek ekonomické jednotky, příkladem může být konsolidace PVS s účetními jednotkami rozpočtového sektoru. Náležitě informace jsou poskytnuty konsolidací takových ovládaných jednotek a zveřejněním dodatečných informací o rozličných činnostech ovládaných jednotek v konsolidované účetní závěrce. Zveřejnění požadované IPSAS 18 *Vykazování podle segmentů* například napomůže vysvětlit význam rozličných činností v rámci ekonomické jednotky.

Určení ovládnání jiné jednotky pro účely účetního výkaznictví

28. Zda účetní jednotka ovládá jinou jednotku pro účely účetního výkaznictví je věcí úsudku založeného na definici ovládnání (ve *Významovém slovníku definovaných termínů*) a na konkrétních okolnostech každého případu. To znamená, že zvážení musí vycházet z povahy vztahů mezi oběma účetními jednotkami. Zejména musí být zváženy oba prvky definice ovládnání. Je to prvek moci (moc určovat finanční a provozní politiky jiné jednotky) a prvek prospěchu (který představuje schopnost ovládající jednotky mít prospěch z činností jiné jednotky).
29. Pro účely ustavení ovládnání musí mít ovládající jednotka prospěch z činností jiné jednotky. Jednotka například (a) může mít prospěch z činností jiné jednotky v souvislosti s přiděly z jejích přebytků (jako jsou dividendy) a (b) je vystavena rizikům možných ztrát. V jiných případech nemusí jednotka získat žádný finanční prospěch z jiné jednotky, ale může jej mít ze své schopnosti orientovat jinou jednotku tak, aby prací s ní dosáhla svých cílů. Jednotka může odvodit jak finanční, tak i nefinanční prospěch z činností jiné

jednotky. PVS například může poskytnout ovládající jednotce dividendy a také jí umožní dosáhnout některé z cílů její sociální politiky.

Ovládání pro účely účetního výkaznictví

30. Pro účely účetního výkaznictví pramení ovládání z moci určovat finanční a provozní politiky jiné jednotky a nevyžaduje nutně, aby jednotka držela většinový akciový podíl nebo jiný podíl na jmění jiné jednotky. Moc ovládat musí být okamžitě uplatnitelná. To znamená, že účetní jednotka již musí mít tuto moc přidělenou legislativně nebo nějakou oficiální dohodou. Moc ovládat není okamžitě uplatnitelná, pokud vyžaduje legislativní změnu nebo opětovné projednání dohod, aby se stala účinnou. Toto by mělo být odlišeno od skutečnosti, že existence moci ovládat jinou jednotku není závislá na šanci nebo pravděpodobnosti, že taková moc bude uplatněna.
31. Podobně existence ovládání nevyžaduje, aby účetní jednotka měla odpovědnost za řízení každodenního fungování jiné jednotky (nebo angažovanost v něm). V mnohých případech jednotka může pouze uplatňovat svou moc ovládat jinou jednotku, když je porušena nebo vypovězena dohoda mezi ovládanou jednotkou a její ovládající jednotkou.
32. Vládní složka může například mít vlastnický podíl na železniční organizaci, která je provozována jako PVS. Této železniční organizaci je dovoleno operovat autonomně a nespolečá se na financování vládou, ale získala kapitál pomocí významné výpůjčky, která je zaručená vládou. Železniční organizace nevyplácela po několik roků vládě dividendy. Vláda má moc jmenovat a odvolat většinu členů představenstva železniční organizace. Vláda nikdy neuplatnila moc odvolat členy představenstva a zdráhala by se tak učinit z důvodu citlivého přístupu k voličům, kvůli dřívější angažovanosti vlády na provozu železniční sítě. V tomto případě je moc ovládat okamžitě uplatnitelná, ale podle existujících vztahů mezi ovládanou jednotkou a ovládající jednotkou nedošlo k události, která by zaručila ovládající jednotce uplatňování svých mocí nad ovládanou jednotkou. Ovládání existuje, protože moc ovládat je dostatečná, dokonce i když si ovládající jednotka může zvolit neuplatňování této moci.
33. Účetní jednotka může vlastnit (a) akciové warranty, (b) kupní opce na akcie, (c) dluhové nástroje nebo kapitálové nástroje, které jsou převoditelné na kmenové akcie, nebo (d) jiné podobné nástroje, které, pokud jsou uplatněny nebo převedeny, mají potenciál poskytnout účetní jednotce hlasovací práva nebo omezit jiným stranám hlasovací práva znamenající moc nad finančními a provozními politikami jiné účetní jednotky (potenciální hlasovací práva). Existence a dopad potenciálních hlasovacích práv, která jsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná, včetně potenciálních hlasovacích práv držených jinou účetní jednotkou, se berou v úvahu při posuzování, zda účetní jednotka má moc ovládat finanční a provozní politiky jiné jednotky. Potenciální hlasovací práva nejsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná,

pokud například nemohou být uplatněna nebo převedena až do určitého budoucího data nebo až do okamžiku, kdy se přihodí nějaká budoucí událost.

34. Při posuzování, zda potenciální hlasovací práva přispívají k ovládnutí, účetní jednotka přezkoumá veškeré skutečnosti a okolnosti (včetně podmínek uplatnění potenciálních hlasovacích práv a všech dalších smluvních ujednání, ať již jsou zvažována jednotlivě nebo ve spojení), které se dotýkají potenciálních hlasovacích práv, kromě záměru vedení a finanční schopnosti uplatnit nebo převést.
35. Existence zvláštní zákonné moci sama o sobě nebrání tomu, aby byla jednotka ovládána jinou jednotkou. Například vládní statistický úřad má obvykle statutární moc operovat nezávisle na vládě. To znamená, že vládní statistický úřad může mít moc získávat informace a vykazovat svá zjištění bez pomoci vlády nebo nějakého jiného orgánu. Existence ovládnutí nevyžaduje po účetní jednotce, aby měla odpovědnost za každodenní provoz jiné jednotky nebo za způsob, kterým jsou touto jednotkou prováděny profesionální funkce.
36. Moc jedné účetní jednotky ovládat rozhodování týkající se finančních a provozních politik jiné jednotky je sama o sobě nedostatečná, aby zajistila existenci ovládnutí. Ovládající jednotka musí být schopna ovládat rozhodování tak, aby byla schopna mít prospěch z jejích aktivit, například zmocněním jiné jednotky, aby s ní operovala jako součást ekonomické jednotky při uskutečňování jejích cílů. Toto bude mít dopad na vyloučení z definic „ovládající jednotky“ a „ovládané jednotky“ u těch vztahů, které nepřesahují jejich rámec, například těch, které se vztahují k likvidátorovi a likvidované jednotce, a obvykle by byly vyloučeny vztahy mezi věřitelem a dlužníkem. Podobně správce fondu, jehož vztah k fondu nepřesahuje obvyklou odpovědnost správce, není považován za toho, kdo ovládá fond pro účely tohoto standardu.

Regulační a kupní moc

37. Vlády a jejich agentury mají pravomoc regulovat chování mnohých jednotek tím, že využívají své svrchované nebo legislativní moci. Regulační a kupní moc neustavují ovládnutí pro účely účetního výkaznictví. Aby bylo zajištěno, že účetní závěrky účetních jednotek veřejného sektoru zahrnují pouze takové prostředky, které tyto jednotky ovládají a z nichž mohou mít prospěch, význam ovládnutí pro účely tohoto standardu nezahrnuje:
 - (a) moc zákonodárného sboru stanovit regulační rámec, v němž jednotky operují a zavést podmínky nebo sankce pro jejich operace. Taková moc neustavuje účetní jednotce veřejného sektoru ovládnutí aktiv rozmístěných v těchto jednotkách. Tak například orgán kontroly znečištění může mít moc zastavit provoz jednotek, které nesplňují požadavky regulace životního prostředí. Tato moc však neustavuje ovládnutí, protože orgán kontroly znečištění má pouze moc regulovat, nebo

- (b) jednotky, které jsou ekonomicky závislé na účetní jednotce veřejného sektoru. Pokud si jednotka ponechá pravomoc ohledně toho, zda se nechá financovat účetní jednotkou veřejného sektoru nebo bude s touto jednotkou obchodovat, má svrchovanou moc ovládat své vlastní finanční a provozní politiky, a proto není ovládána účetní jednotkou veřejného sektoru. Ministerstvo například může být schopno ovlivňovat finanční a provozní politiky jednotky, která je na něm závislá z důvodu financování (jako je charitativní spolek) nebo jednotka orientovaná na zisk, která je ekonomicky závislá na obchodování s ním. Ministerstvo má tudíž určitou moc jako zákazník, ale nikoli moc ovládat finanční a provozní politiky jednotky.

Určení, zda existuje ovládnání pro účely účetního výkaznictví

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

Podmínky moci

- (a) Jednotka má přímo nebo nepřímo prostřednictvím ovládaných jednotek většinový hlasovací podíl na jiné jednotce.
- (b) Jednotka má buď legislativně přidělenou nebo uplatněnou v rámci stávající legislativy moc jmenovat nebo odvolávat většinu členů představenstva nebo obdobného vrcholového orgánu a ovládnání jiné jednotky se uskutečňuje pomocí tohoto představenstva nebo orgánu.
- (c) Jednotka má moc obsadit nebo regulovat obsazení většiny hlasů, které budou pravděpodobně obsazeny na valné hromadě jiné jednotky.
- (d) Jednotka má moc obsadit většinu hlasů na představenstvu nebo ekvivalentním vrcholném orgánu a ovládnání jiné jednotky se uskutečňuje pomocí tohoto představenstva nebo orgánu.

Podmínky prospěchu

- (a) Jednotka má moc zrušit jinou jednotku a získat podstatnou úroveň zbytkového ekonomického prospěchu nebo vzít na sebe významné povinnosti. Podmínka prospěchu může být naplněna, jestliže jednotka převezme odpovědnost za zbytkové závazky jiné jednotky.
- (b) Jednotka má moc dostat rozdělení aktiv z jiné jednotky a/nebo může být zodpovědná za určité povinnosti jiné jednotky.

40. Když neexistuje jedna nebo více okolností uvedených v odstavci 39, budou o existenci ovládnání pravděpodobně svědčit následující činitelé jednotlivě nebo společně.

Indikátory moci

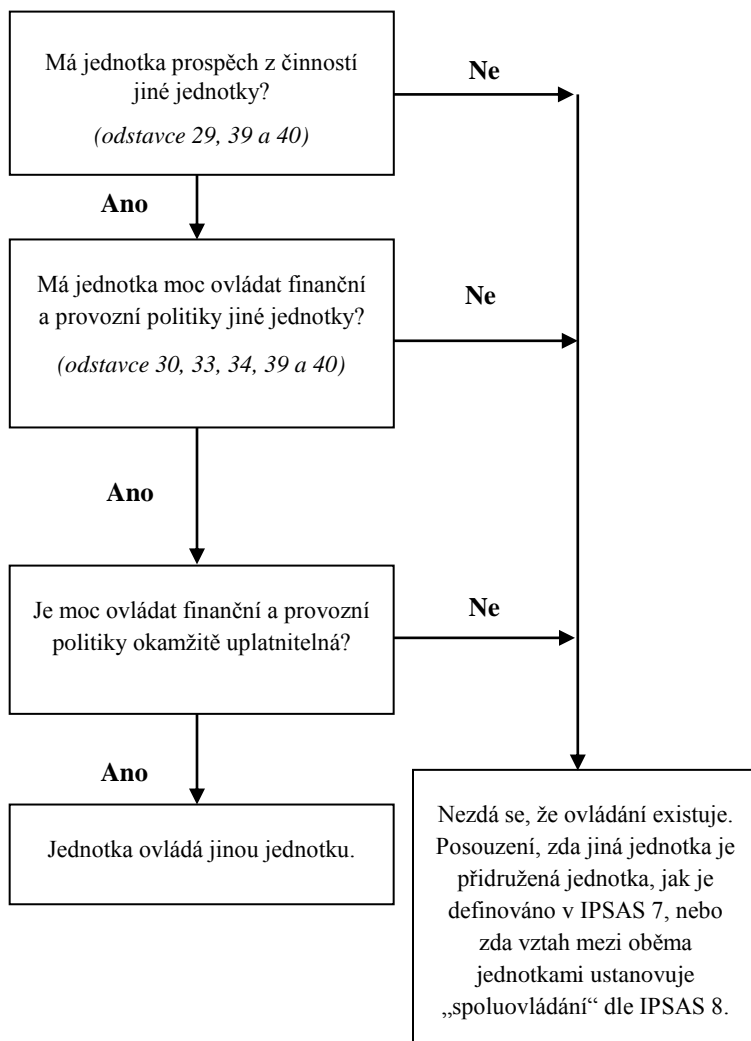
- (a) Jednotka má právo vetovat operativní a kapitálové rozpočty jiné jednotky.
- (b) Jednotka má právo vetovat, zrušit nebo změnit rozhodnutí řídicího orgánu jiné jednotky.
- (c) Jednotka má právo schvalovat najímání, převod a propouštění klíčových zaměstnanců jiné jednotky.
- (d) Mandát jiné jednotky se zakládá a je vymezen legislativou.
- (e) Jednotka drží zlatou akcií¹ (nebo ekvivalent) jiné jednotky, která jí poskytuje práva ovládat její finanční a provozní politiky.

Indikátory prospěchu

- (a) Jednotka drží přímo nebo nepřímo právní nárok na čistá aktiva/jmění jiné jednotky s trvajícím právem přístupu.
 - (b) Jednotka má právo na významný objem čistých aktiv/jmění jiné jednotky v případě likvidace nebo při rozdělení jiném než je likvidace.
 - (c) Jednotka může řídit jinou jednotku se záměrem spolupracovat s ní při naplňování svých cílů.
 - (d) Na jednotku mohou přejít zbytkové závazky jiné jednotky.
41. Následující diagram uvádí základní kroky týkající se ustanovení ovládnání jiné jednotky. Je ho třeba číst spolu s odstavci 28 až 40.

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

Určení ovládnutí jiné jednotky pro účely účetního výkaznictví



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

Konsolidační postupy

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

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

52. Od data, k němuž jednotka přestává spadat pod definici ovládané jednotky a nestává se (a) přidruženou jednotkou, jak ji vymezuje IPSAS 7, nebo (b) spoluovládanou jednotkou, jak ji vymezuje IPSAS 8, je účetně zachycována jako finanční nástroj. IPSAS 29 poskytuje vodítko k uznávání a oceňování finančních nástrojů.
53. Účetní hodnota investice k datu, k němuž jednotka přestává být ovládanou jednotkou, bude považována za pořizovací náklady při původním ocenění finančního nástroje.
54. **Menšinové podíly jsou předkládány v konsolidovaném výkazu finanční situace v čistých aktivech/jmění, odděleně od čistých aktiv/jmění ovládající jednotky. Menšinové podíly na přebytku nebo schodku ekonomické jednotky jsou také zveřejněny odděleně.**
55. Přebytek nebo schodek jsou přiřazeny ovládající jednotce a menšinovým podílům. Protože obě části představují čistá aktiva/jmění, není částka přiřaditelná menšinovým podílům výnosem nebo nákladem.
56. Ztráty na konsolidované ovládané jednotce přiřaditelné menšině mohou převýšit menšinové podíly na čistých aktivech/jmění ovládané jednotky. Toto převýšení a jakékoli další ztráty přiřaditelné menšině se alokují proti většinovému podílu, s výjimkou takového rozsahu, v němž má menšina závaznou povinnost učinit dodatečnou investici k pokrytí ztrát a je toho schopna. Jestliže ovládaná jednotka následně vykazuje přebytky, jsou všechny tyto přebytky přiřazeny většinovému podílu až do okamžiku, kdy je získán zpět podíl menšiny na ztrátách, který byl předtím absorbován většinou.
57. Jestliže má ovládaná jednotka v oběhu vydané kumulativní přednostní akcie, které jsou drženy menšinovými podíly a klasifikovány jako čistá aktiva/jmění, ovládající jednotka počítá svůj podíl na přebytcích nebo schodecích po úpravě o tyto dividendy z těchto akcií, ať již byly dividendy ohlášeny, či nikoliv.

Účetní zobrazení ovládaných jednotek, spoluovládaných jednotek a přidružených jednotek v samostatné účetní závěrce

58. **Pokud je sestavena samostatná účetní závěrka, investice do ovládané jednotky, spoluovládané jednotky a přidružené jednotky se účetně zachytí:**
- za použití ekvivalenční metody, jak je popsána v IPSAS 7,**
 - v pořizovacích nákladech nebo**
 - jako finanční nástroj podle IPSAS 29.**

Stejně účetní řešení se použije pro každou kategorii investic.

59. Tento standard nenařizuje, které účetní jednotky sestavují samostatné účetní závěrky k dispozici pro veřejné použití. Odstavce 58 a 60 až 64 se použijí

v případě, kdy účetní jednotka sestavuje samostatnou účetní závěrku, která vyhovuje standardům IPSAS. Účetní jednotka rovněž sestavuje konsolidovanou účetní závěrku k dispozici pro veřejné použití, jak požaduje odstavce 15, ledaže je využito osvobození uvedené v odstavci 16.

60. **Ovládané jednotky, spoulovládané jednotky a přidružené jednotky, které jsou účetně zachyceny v konsolidované účetní závěrce jako finanční nástroj, se v samostatné účetní závěrce investora zobrazí stejným způsobem.**
61. Vodítko pro uznávání a oceňování finančních nástrojů lze nalézt v IPSAS 29.

Zveřejňování

62. V konsolidované účetní závěrce se provedou následující zveřejnění:
- (a) seznam významných ovládaných jednotek,
 - (b) skutečnost, že ovládaná jednotka není konsolidována podle odstavce 21,
 - (c) shrnutí finančních informací ovládaných jednotek, které nejsou konsolidovány, a to buď jednotlivě, nebo po skupinách, včetně částek celkových aktiv, celkových závazků, výnosů, přebytku nebo schodku,
 - (d) jméno jakékoli ovládané jednotky, v níž ovládající jednotka drží vlastnický podíl a/nebo hlasovací práva ve výši 50 % nebo méně, spolu s vysvětlením, z čeho plyne ovládaní,
 - (e) důvody proč vlastnický podíl více než 50 % hlasovacích nebo potenciálních hlasovacích práv účetní jednotky, do níž bylo investováno, neznamená ovládaní,
 - (f) datum vykazání účetní závěrky ovládané jednotky, pokud je taková účetní závěrka použita pro sestavení konsolidované účetní závěrky a je sestavena k datu vykazání nebo za období, které je odlišné od účetní závěrky ovládající jednotky, a důvod pro použití odlišného data vykazání nebo období, a
 - (g) povaha a rozsah každého podstatného omezení (vyplývajícího například z úvěrových smluv nebo regulačních požadavků) schopnosti ovládaných jednotek převádět prostředky ovládající jednotce formou peněžních dividend nebo jiných rozdělení jmění nebo splátek úvěrů a půjček.
63. Pokud ovládající jednotka sestavuje samostatnou účetní závěrku, jelikož se rozhodla podle odstavce 16 nesestavovat konsolidovanou účetní závěrku, zveřejní v této samostatné účetní závěrce:

- (a) skutečnost, že závěrka je samostatnou účetní závěrkou, že bylo využito osvobození od konsolidace, jméno účetní jednotky, jejíž konsolidovaná účetní závěrka, která vyhovuje standardům IPSAS, byla sestavena pro veřejné použití a jurisdikci, v níž je účetní jednotka provozována (pokud je odlišná od jurisdikce ovládající jednotky), a adresu, kde je k obdržení tato konsolidovaná účetní závěrka,
- (b) seznam významných ovládaných jednotek, spoluovládaných jednotek a přidružených jednotek, včetně jména, jurisdikce, v níž je účetní jednotka provozována (pokud je odlišná od jurisdikce ovládající jednotky), výše vlastnického podílu a tam, kde je účast v podobě akcií, podíl držených hlasovacích práv (pouze tam, kde je rozdíl oproti vlastnickému podílu), a
- (c) popis metod použitých k účetnímu zachycení účetních jednotek uvedených v (b).

64. Pokud ovládající jednotka (jiná než ovládající jednotka pokrytá odstavcem 63), spoluovládající s podílem na spoluovládané jednotce nebo investor do přidružené jednotky sestavují samostatné účetní závěrky, v těchto samostatných účetních závěrkách se zveřejní:

- (a) skutečnost, že závěrka je samostatnou účetní závěrkou, a důvod, proč je taková závěrka sestavena, i když to není požadováno zákonem, další legislativou nebo jiným předpisem,
- (b) seznam významných ovládaných jednotek, spoluovládaných jednotek a přidružených jednotek, včetně jména, jurisdikce, v níž je účetní jednotka provozována (pokud je odlišná od jurisdikce ovládající jednotky), výše vlastnického podílu a tam, kde je podíl v podobě akcií, podíl držených hlasovacích práv (pouze tam, kde je rozdíl oproti vlastnickému podílu); a
- (c) popis metod použitých k účetnímu zachycení účetních jednotek uvedených v (b);

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

Přechodná ustanovení

65. Po účetních jednotkách se nevyžaduje, aby splňovaly požadavky odstavce 45, které se týkají vyloučení zůstatků a transakcí mezi účetními jednotkami uvnitř ekonomické jednotky za účetní období počínající nějakým datem v průběhu tří let následujících od data prvního přijetí akruálního účetnictví podle standardů IPSAS.

66. Ovládající jednotky, které poprvé přijmou aktuální účetnictví podle standardů IPSAS, mohou mít mnoho ovládaných jednotek s významným počtem vzájemných transakcí. Proto může být obtížné identifikovat některé transakce a zůstatky, které mají být vyloučeny pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky ekonomické jednotky. Z tohoto důvodu poskytuje odstavec 65 úlevu od požadavku plně vyloučit zůstatky a transakce mezi jednotkami uvnitř ekonomické jednotky.
67. **Pokud účetní jednotky využijí přechodné ustanovení odstavce 65, zveřejní skutečnost, že ne všechny zůstatky a transakce, ke kterým došlo mezi jednotkami uvnitř ekonomické jednotky, byly vyloučeny.**
68. Přechodná ustanovení v IPSAS 6 (2000) poskytují účetním jednotkám období až tří let od data jeho prvního použití, v němž mají být plně vyloučeny zůstatky a transakce mezi účetními jednotkami v rámci ekonomické jednotky. Účetním jednotkám, které již dříve aplikovaly IPSAS 6 (2000), je tak umožněno pokračovat ve výhodě tříletého přechodného období uvažovaného od data prvního použití IPSAS 6 (2006).

Datum účinnosti

69. **Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2008, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.**
70. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou standardy IPSAS po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Zrušení IPSAS 6 (2000)

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

Dodatek**Změny jiných standardů IPSAS**

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

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 6, ale nejsou jeho součástí.

Východiska

- BC1. Program konvergence s IFRS prováděný IPSASB je důležitým prvkem její pracovní náplně. Záměrem IPSASB je konvergovat standardy IPSAS založené na akuální bázi se standardy IFRS vydávanými IASB tam, kde je to pro účetní jednotky veřejného sektoru vhodné.
- BC2. Standardy IPSAS na akuální bázi, které jsou konvergovány s IFRS, zachovávají požadavky, strukturu a text IFRS, pokud nemá veřejný sektor specifické důvody pro odchýlení. K odchýlení od odpovídajícího standardu IFRS dochází, pokud požadavky nebo terminologie IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor nebo pokud je nutné pro ilustraci určitých požadavků v kontextu veřejného sektoru zahrnout dodatečný komentář nebo příklady. Rozdíly mezi standardy IPSAS a odpovídajícími standardy IFRS jsou uvedeny ve *Srovnání s IFRS*, které je obsaženo v každém standardu IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 vydala IASB zveřejněný návrh předpokládaných změn 13 standardů IAS¹ jako součásti Projektu celkového vylepšení. Cíli Projektu celkového vylepšení IASB bylo „omezit nebo eliminovat alternativy, nadbytečnosti a rozpory ve standardech tak, aby se vypořádaly některé problémy konvergence a aby byla provedena další vylepšení“. Výsledné verze standardů IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 6 vydaný v květnu 2000 vycházel z IAS 27 (přeformátovaného v roce 1994) *Konsolidovaná účetní závěrka a vykazování ovládaných jednotek*, který byl opětovně vydán v prosinci 2003. Koncem roku 2003 spustil předchůdce IPSASB, kterým byl Výbor pro veřejný sektor (PSC)², projekt vylepšení IPSAS tak, aby došlo ke konvergenci standardů IPSAS s vylepšenými standardy IAS vydanými v prosinci 2003, pokud to bylo vhodné.
- BC5. IPSASB posoudila vylepšený IAS 27 a celkově se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto IAS, a s provedenými změnami. Zdůvodnění závěrů vydaná IASB zde nejsou reprodukována. Předplatitelé *Úplných předplatitelských služeb* IASB si mohou tato Zdůvodnění závěrů zobrazit na webových stránkách IASB www.iasb.org. V případech, kdy se

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

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

standard IPSAS odchyluje od odpovídajícího standardu IAS, vysvětlují Zdůvodnění závěrů specifické důvody veřejného sektoru pro toto odchylení.

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

Implementační příručka

Tato příručka doprovází IPSAS 6, IPSAS 7 a IPSAS 8, avšak není jeho součástí.

Zvážení potenciálních hlasovacích práv

Úvod

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

Vodítka

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

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

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

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

- IG8. IPSAS 29 poskytuje vodítko k uznávání a oceňování finančních nástrojů. Nepoužívá se však na podíly v ovládaných, přidružených a spoluovládaných jednotkách, které jsou (a) konsolidovány, (b) účetně zachycovány pomocí ekvivalenční metody nebo (c) konsolidovány poměrnou metodou v souladu s IPSAS 6, IPSAS 7 a IPSAS 8. Pokud nástroje obsahující potenciální hlasovací práva, která v podstatě umožňují aktuální přístup k ekonomickému prospěchu spojenému s vlastnickým podílem, a investice je účetně zachycována jedním z výše uvedených způsobů, nevztahují se na tento nástroj požadavky IPSAS 29. Ve všech ostatních případech se vodítko k účetnímu zachycení nástrojů obsahujících potenciální hlasovací práva nachází v IPSAS 29.

Ilustrativní příklady

Tyto ilustrativní příklady doprovázejí IPSAS 6, IPSAS 7 a IPSAS 8, ale nejsou jejich součástí.

IE1. Deset níže uvedených příkladů ilustruje jeden aspekt potenciálního hlasovacího práva. Při použití IPSAS 6, IPSAS 7 a IPSAS 8 zvažuje účetní jednotka všechny aspekty. Existence ovládnání, podstatného vlivu a spoulovládání může být stanovena pouze po posouzení ostatních faktorů popsanych v IPSAS 6, IPSAS 7 a IPSAS 8. Pro účely těchto příkladů se však předpokládá, že tyto další faktory toto stanovení neovlivňují, ačkoli by mohly, pokud by se posuzovaly.

Opce jsou mimo peníze

IE2. Jednotky A a B vlastní 80 procent, respektive 20 procent kmenových akcií, s nimiž jsou spojena hlasovací práva vykonávaná na valné hromadě akcionářů Jednotky C. Jednotka A prodává polovinu svého podílu Jednotce D a kupuje kupní opce od Jednotky D, které jsou uplatnitelné v jakémkoli okamžiku za prémii k tržní ceně v době, kdy byly vydány. Pokud budou realizovány, poskytnou Jednotce A jejich původních 80 procent vlastnického podílu a hlasovacích práv.

IE3. Ačkoli jsou opce mimo peníze, jsou aktuálně uplatnitelné a dávají Jednotce A moc pokračovat v rozhodování o provozních a finančních politikách Jednotky C, protože Jednotka A by mohla tyto opce nyní uplatnit. Existence potenciálních hlasovacích práv je zvažována stejně jako další faktory popsané v odstavci 39 a 40 IPSAS 6 a je určeno, že Jednotka A ovládá Jednotku C.

Právo na koupi s premií k reálné hodnotě

IE4. Městské úřady v Dunelm a Eboracum vlastní 80 procent, resp. 20 procent Dunelm-Eboracumské všeobecné nemocnice, jednotky veřejného sektoru ustavené zakládací listinou. Nemocnice je vedena představenstvem o deseti členech, jmenovaných městskými úřady v poměru k jejich vlastnickému podílu na nemocnici. Zakládací listina povoluje městským úřadům prodat část nebo celý vlastnický podíl na nemocnici jinému městskému úřadu v regionu. Dunelm prodává polovinu podílu městskému úřadu ve Formiu, avšak tato smlouva o prodeji dává Dunelmu právo zpětně nakoupit podíl Formia na nemocnici za částku rovnou 115 procentům reálné hodnoty vlastnického podílu stanovené nezávislým odhadcem. Toto právo je uplatnitelné kdykoli, a pokud bude uplatněno, vrátí Dunelmu jeho původních 80 procent vlastnického podílu, a tedy i právo jmenovat členy představenstva.

IE5. I když toto právo na znovunabytí vlastnického podílu prodané Formiu vyvolá platbu premie nad reálnou hodnotu, je toto právo aktuálně uplatnitelné a dává Dunelmu moc pokračovat ve stanovování provozních a finančních politik

Dunelm-Eboracumské všeobecné nemocnice, protože Dunelm nyní může uplatnit svá práva na znovunabytí podílu Formia. Je zvažována existence potenciálního práva volit členy představenstva, stejně jako jiné faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a je určeno, že městský úřad v Dunelmu ovládá Dunelm-Eboracumskou všeobecnou nemocnici.

Možnost uplatnění nebo převodu

- IE6. Jednotky A, B a C vlastní 40, 30 resp. 30 procent kmenových akcií, s nimiž jsou spojena hlasovací práva vykonávaná na valné hromadě akcionářů Jednotky D. Jednotka A také vlastní kupní opce, které jsou uplatnitelné v každém okamžiku za reálnou hodnotu podkladových akcií, a pokud budou uplatněny, poskytnou jí dodatečných 20 procent hlasovacích práv na Jednotce D a sníží jak Jednotce B, tak Jednotce C podíly na 20 procent. Jestliže budou opce uplatněny, Jednotka A bude ovládat více než polovinu hlasovacích práv. Existence potenciálních hlasovacích práv je zvažována stejně jako další faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a odstavcích 12 a 13 IPSAS 7, a je určeno, že Jednotka A ovládá Jednotku D.

Možnost uplatnění práv

- IE7. Federální vláda Arandisu dohodou se státními vládami Brixia a Mutina založila Universitu Pola-Iluro. Universita Pola-Iluro je blízko měst Pola, stát Brixia, a Iluro, stát Mutina, která se nacházejí blízko sebe na hranici mezi těmito oběma státy. Federální legislativa, která ustanovila Universitu Pola-Iluro zajistila, aby měl federální ministr školství právo volit čtyři z deseti členů správní rady, kteří řídí tuto universitu. Státní ministři školství států Brixia a Mutina dostali právo volit po třech členech správní rady. Legislativa také umožňuje, aby federální vláda vlastnila 40 procent čistých aktiv university spolu se státními vládami, které by měly po 40 procentech. Federální legislativa dává federálnímu ministru školství právo získat dodatečných 20 procent vlastnictví čistých aktiv university s právem jmenovat dva další členy správní rady. Toto právo je uplatnitelné kdykoli, podle úsudku federálního ministra. Požaduje, aby federální vláda uhradila každé státní vládě reálnou hodnotu nabytých čistých aktiv university. Pokud federální vláda uplatní své právo, bude vlastnit 60 procent čistých aktiv university a bude mít právo jmenovat šest z deseti členů správní rady. Toto by mohlo omezit vlastnictví každé ze státních vlád na 20 procent a právo na jmenování pouze dvou členů správní rady každou ze státních vlád.
- IE8. Je zvažována existence potenciálního práva jmenovat většinu členů správní rady university, stejně jako jiné faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a odstavcích 12 a 13 IPSAS 7 a je určeno, že federální vláda Arandis ovládá Universitu Pola-Iluro.

Další práva, která mají potenciál zvýšit účetní jednotce hlasovací práva nebo je snížit jiným účetním jednotkám – příklad A

- IE9. Jednotky A, B a C vlastní 25, 35 resp. 40 procent kmenových akcií, s nimiž jsou spojena hlasovací práva vykonávaná na valné hromadě akcionářů Jednotky D. Jednotky B a C také mají akciové warranty, které jsou uplatnitelné ke každému okamžiku za pevnou cenu a poskytují potenciální hlasovací práva. Jednotka A má kupní opci na nákup těchto akciových warrantů ke každému okamžiku za nominální částku. Pokud by byla kupní opce uplatněna, Jednotka A by měla potenciál navýšit svůj vlastnický podíl a tím svá hlasovací práva na Jednotce D na 51 procent (a zředit podíl Jednotky B na 23 procent a Jednotky C na 26 procent).
- IE10. I když Jednotka A nevlastní akciové warranty, jsou tyto přesto zvažovány při posuzování ovládnutí, protože jsou aktuálně uplatnitelné Jednotkou B a C. Obvykle, pokud je nějaký krok (například nákup nebo uplatnění jiných práv) požadován předtím, než účetní jednotka vlastní potenciální hlasovací práva, tato potenciální hlasovací práva nejsou pokládána za držená touto účetní jednotkou. Akciové warranty jsou však v podstatě drženy Jednotkou A, protože podmínky kupní opce jsou uzpůsobeny tak, aby Jednotce A zaručily její pozici. Spojení kupní opce a akciových warrantů dává Jednotce A moc rozhodovat o provozní a finanční politice Jednotky D, protože by Jednotka A mohla aktuálně uplatnit opci a akciové warranty. Ostatní faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a v odstavcích 12 a 13 IPSAS 7 jsou rovněž vzaty v úvahu a je určeno, že Jednotku D ovládá Jednotka A, nikoli Jednotka B nebo C.

Další práva, která mají potenciál zvýšit účetní jednotce hlasovací práva nebo je snížit jiným účetním jednotkám

- IE11. Města Deva, Oxonia a Isca vlastní ve stejném pořadí 25 procent, 35 procent a 40 procent Deva-Oxonia-Isca Electricity Generating Authority, účetní jednotky veřejného sektoru založené na základě zakládací listiny. Zakládací listina dává městům hlasovací práva ve vedení Authority a právo na získání elektřiny vyrobené Authoritou. Hlasovací práva a přístup k elektřině jsou ve stejné proporcii jako jejich vlastnictví v Authoritě. Zakládací listina dává Oxonii i Isce právo navýšit jejich vlastnictví (a tím i hlasovací práva) na Authoritě, každé o 10 procent kdykoli za obchodní cenu dohodnutou všemi třemi městy. Zakládací listina rovněž dává Devě právo získat 15 procent podílu na Authoritě od Ozonid a 20 procent od Iscy, kdykoli za nepatrnou protihodnotu. Pokud Deva uplatní své právo, zvýší svůj vlastnický podíl, a tudíž i hlasovací práva, v Deva-Oxonia-Isca Electric Generating Authority na 60 procent. To by zředito vlastnictví Ozonid na 20 a Iscy na 20 procent.
- IE12. I když zakládací listina dává Oxonii a Isce právo navýšit jejich podílovou účast, překlenující právo Devy získat většinový podíl na Authoritě za nepatrnou protihodnotu uvedenou v této listině je v podstatě navrženo

k tomu, aby zajistilo pozici Devy. Toto právo držené Devou jí dává schopnost stanovovat provozní a finanční politiky Deva-Oxonia-Isca Electricity Generating Authority, protože Deva by mohla uplatnit toto právo, aby navýšila své vlastnictví, a tudíž i hlasovací práva kdykoli. Další faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a odstavce 12 a 13 IPSAS 7 jsou rovněž zvažena, a je určeno, že Deva a nikoli Oxonia nebo Isca, ovládá Deva-Oxonia-Isca Elektriciry Generating Authority.

Záměr vedení – příklad A

IE13. Jednotky A, B a C vlastní po 33 $\frac{1}{3}$ procent kmenových akcií, s nimiž jsou spojena hlasovací práva vykonávaná na valné hromadě akcionářů Jednotky D. Každá z Jednotek A, B a C má právo jmenovat dva ředitele do představenstva Jednotky D. Jednotka A také vlastní kupní opce, které jsou uplatnitelné za pevnou cenu ke každému okamžiku a pokud by byly uplatněny, poskytl by jí všechna hlasovací práva Jednotky D. Vedení Jednotky A nezamýšlí uplatnit tyto kupní opce, i kdyby Jednotky B a C nehlasovaly stejně jako Jednotka A. Je zvažována existence potenciálních hlasovacích práv stejně jako další faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a odstavcích 12 a 13 IPSAS 7 a je určeno, že Jednotka A ovládá Jednotku D. Záměr vedení Jednotky A toto vyhodnocení neovlivňuje.

Záměr vedení – příklad B

IE14. Města Tolosa, Lutetia a Massilia vlastní po 33 1/3 procent TLM Vodovodní Komisi, účetní jednotku veřejného sektoru založenou zakládací listinou, aby filtrovala pitnou vodu městům Tolosa, Lutetia a Massilia a množství odlehlejších měst a vesnic. Zakládací listina dává každému městu stejný hlas při řízení této Komise, a právo jmenovat dva komisaře. Komisaři řídí Komisi jménem těchto měst. Zakládací listina rovněž dává městu Tolosa právo získat vlastnická práva na Lutetii a Massilii za pevnou cenu, uplatnitelná kdykoli starostou Tolosy. Pokud by je Tolosa uplatnila, měla by výhradní vládu nad Komisí s právem jmenovat všechny komisaře. Starosta Kolosy nezamýšlí uplatnit toto právo na získání plného vlastnictví Komise, i kdyby Komisaři jmenovaní Lutecií a Massilií hlasovali proti jmenování komisařů Tolosou. Existence potenciálních hlasovacích práv, stejně jako jiné faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a 12 a 13 IPSAS 7, jsou vzaty v úvahu a je určeno, že Tolosa ovládá TLM Vodovodní Komisi. Záměr starosty Kolosy nemá na to vliv.

Finanční schopnost – příklad A

IE15. Jednotky A a B vlastní 55 procent, resp. 45 procent kmenových akcií, s nimiž jsou spojena hlasovací práva vykonávaná na valné hromadě akcionářů Jednotky C. Jednotka B také drží dluhové nástroje, které jsou převoditelné na kmenové akcie Jednotky C. Dluh může být ke každému okamžiku převeden za, ve srovnání s čistými aktivy Jednotky B, vysokou cenu. Bude-li převeden, bude to vyžadovat, aby si Jednotka B vypůjčila

dodatečné prostředky, aby mohla zaplatit. Kdyby byl dluh převeden, Jednotka B by držela 70 procent hlasovacích práv a podíl Jednotky A by se snížil na 30 procent.

- IE16. I když jsou dluhové nástroje převoditelné za vysokou cenu, jsou aktuálně převoditelné a tento charakter převodu dává Jednotce B moc rozhodovat o provozní a finanční politice Jednotky C. Je zvažována existence potenciálních hlasovacích práv stejně jako další faktory popsané v odstavci 39 a 40 IPSAS 6 a je určeno, že Jednotku C ovládá Jednotka B, nikoliv Jednotka A. Finanční schopnost Jednotky B zaplatit cenu převodu toto vyhodnocení neovlivňuje.

Finanční schopnost – příklad B

- IE17. Města Melina a Newton vlastní 55 procent resp. 45 procent podílu, který plyne z hlasovacích práv MN Broadcasting Authority, účetní jednotky veřejného sektoru ustanovené zakládací listinou k poskytování rozhlasového a televizního vysílání pro regiony. Zakládací listina dává městu Newton opci kdykoli koupit dalších 25 procent podílu na Autoritě od města Melina za, ve srovnání s čistými aktivy města Newton, vysokou cenu. Pokud Newton uplatní opci, bude si potřebovat vypůjčit další prostředky, aby mohl zaplatit. Pokud by byla opce uplatněna, město Newton by drželo 70 procent hlasovacích práv a podíl města Meliny by se snížil na 30 procent.
- IE18. I když je opce uplatnitelná za vysokou cenu, je aktuálně uplatnitelná, a tato realizační charakteristika dává městu Newton moc stanovovat provozní a finanční politiky MN Broadcasting Authority. Existence potenciálních hlasovacích práv, stejně jako další faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6, jsou zvažovány a je určeno, že město Newton, a nikoli město Melina, ovládá MN Broadcasting Authority. Finanční schopnost města Newton platit realizační cenu nemá na to vliv.

Srovnání s IAS 27

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

- Ve srovnání s IAS 27 byly do IPSAS 6 přidány komentáře, které objasňují použitelnost tohoto standardu pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 6 obsahuje specifické vodítko k tomu, zda existuje ovládnání v kontextu veřejného sektoru (odstavce 28 až 41).
- IPSAS 6 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 27. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“), „čistá aktiva/jmění“ (net assets/equity“), „ovládající jednotka“ („controlling entity“) a „ovládaná jednotka“ („controlled entity“) v IPSAS 6. Ekvivalentní termíny v IAS 27 jsou „výsledovka“ („income statement“), „vlastní kapitál“ („equity“), „mateřská jednotka“ („parent“) a „dceřiná jednotka“ („subsidiary“).
- IPSAS 6 nepoužívá termín „výsledek“ („income“), který má v IAS 27 širší význam než termín „výnos“ („revenue“).
- IPSAS 6 umožňuje účetním jednotkám používat ekvivalenční metodu pro účetní zachycení ovládaných jednotek v samostatných účetních závěrkách ovládajících jednotek,
- IPSAS 6 po účetních jednotkách požaduje zveřejnit seznam významných ovládaných jednotek v konsolidovaných účetních závěrkách (odstavec 62 (a)). IAS 27 nepožaduje toto zveřejnění. IPSAS 6 zahrnuje přechodná ustanovení, která účetním jednotkám umožňují nevykloučovat všechny zůstatky a transakce mezi jednotkami uvnitř ekonomické jednotky pro účetní období počínající datem v období během tří let následujících od prvního přijetí tohoto standardu (odstavce 65 až 68). IAS 27 neobsahuje přechodná ustanovení,
- IPSAS 6 obsahuje dodatečné ilustrativní příklady, které odrážejí kontext veřejného sektoru.

IPSAS 7 — INVESTICE DO PŘIDRUŽENÝCH JEDNOTEK

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 28 (novelizovaného v roce 2003) *Investice do přidružených jednotek* vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 28.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 7 — INVESTICE DO PŘIDRUŽENÝCH JEDNOTEK

Historie standardu

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

IPSAS 7 *Investice do přidružených jednotek* byl vydán v květnu 2000.

V prosinci 2006 vydala IPSASB novelizovanou verzi IPSAS 7.

Od té doby byl IPSAS 7 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)
- *Vylepšení standardů IPSAS* (vydáno v lednu 2010)
- *IPSAS 29 Finanční nástroje: uznávání a oceňování* (vydaný v lednu 2010)
- *Vylepšení standardů IPSAS* (vydáno v listopadu 2010)

Přehled změn odstavců IPSAS 7

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
Úvodní část	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
1	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010 Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
2	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
12	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
20	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
21	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
24	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
25	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
37	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
38	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
39	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
47A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010

IPSAS 7 — INVESTICE DO PŘIDRUŽENÝCH JEDNOTEK

OBSAH

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

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 7 *Investice do přidružených jednotek* je obsažen v odstavcích 1–49. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 7 je nezbytné číst v kontextu Zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Rozsah působnosti

1. Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard v účetnictví investora pro investice do přidružených jednotek, kde investice do přidružené jednotky vede k držení vlastnického podílu formou držby akcií nebo jiné formální struktury vlastního kapitálu. Nepoužije se však na investice do přidružených podniků držících:
 - (a) organizacemi rizikového kapitálu, nebo
 - (b) investičními fondy, podílovými fondy a podobnými jednotkami včetně pojistných fondů spojených s investováním.

kteřé jsou oceněny reálnou hodnotou se změnami uznanými do přebytku nebo schodku v období dané změny v souladu s IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*. Účetní jednotka držící takovou investici provede zveřejnění požadovaná odstavcem 43(f).

2. Vodítko pro uznávání a oceňování podílů vymezených v odstavci 1, které jsou oceněny reálnou hodnotou se změnami uznanými do přebytku nebo schodku v období dané změny, lze nalézt v IPSAS 29.
3. Tento standard poskytuje východisko pro účetní zachycování vlastnických podílů v přidružených jednotkách. Znamená to, že investice do jiné jednotky přináší investorovi rizika a odměny plynoucí v důsledku vlastnického podílu. Standard se použije pouze na investice do formální struktury jmění (nebo jejího ekvivalentu) jednotky, do níž bylo investováno. Formální strukturu jmění představuje akciový kapitál nebo ekvivalentní forma kapitálu rozděleného na jednotky, jako jsou jednotky v majetkovém trustu, ale může jít také o jiné struktury jmění, v jejichž rámci může být investorův podíl spolehlivě měřen. Pokud je struktura jmění špatně vymezena, může být obtížné získat spolehlivou míru vlastnického podílu.
4. Některé příspěvky poskytnuté účetními jednotkami veřejného sektoru mohou být označovány za „investice“, ačkoliv nevedou ke vzniku vlastnického podílu. Účetní jednotka veřejného sektoru například může provádět zásadní investice do rozvoje nemocnice, která je vlastněna a provozována charitativní organizací. I když takové příspěvky nejsou svou povahou směnou, umožňují účetní jednotce veřejného sektoru účast na provozu nemocnice a charitativní organizace se účetní jednotce veřejného sektoru zodpovídá za použití veřejných peněz. Příspěvky poskytnuté účetní jednotkou veřejného sektoru však neustavují vlastnický podíl, charitativní organizace by tak mohla shánět alternativní financování, a tím zamezit účetní jednotce veřejného sektoru účastnit se provozování nemocnice. Proto účetní jednotka veřejného sektoru není vystavena rizikům, ani nenabývá odměn, které by plynuly z vlastnického podílu.

5. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
6. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.

Definice

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

Přidružená jednotka je účetní jednotka, včetně jednotky neregistrované jako je partnerský podnik, na níž má investor podstatný vliv a která není ani ovládanou jednotkou, ani účastí na společném podnikání.

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

Podstatný vliv (pro účely tohoto standardu) je moc podílet se na rozhodování o finančních a provozních politikách jednotky, do níž bylo investováno, nejde však o jejich ovládnání nebo spoluovládání.

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

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

Podstatný vliv

11. Zda má investor podstatný vliv na jednotku, do níž investoval, je věcí úsudku založeného na povaze vztahu mezi investorem a jednotkou, do níž bylo investováno, a na definici podstatného vlivu v tomto standardu. Tento standard se použije pouze na takové přidružené jednotky, v nichž jednotka drží vlastnický podíl v podobě akciového podílu nebo jiné formální struktury jmění.
12. Existence podstatného vlivu investora je obvykle prokázána splněním jedné nebo více následujících okolností:
 - (a) zastoupení investora v představenstvu nebo obdobném řídicím orgánu jednotky, do níž investoval,
 - (b) účast na tvorbě politik, včetně účasti na rozhodování o dividendách nebo jiných rozdělení jmění,
 - (c) významná transakce mezi investorem a jednotkou, do níž investoval,
 - (d) vzájemná výměna manažerského personálu; nebo
 - (e) poskytování stěžejních technických informací.
13. Jestliže vlastnický podíl investora má podobu podílů a drží-li přímo či nepřímo prostřednictvím ovládaných jednotek 20 % nebo více hlasovacích práv jednotky, do níž investoval, má se za to, že má podstatný vliv, pokud nemůže být jasně prokázán opak. Naopak, drží-li investor přímo nebo nepřímo prostřednictvím ovládaných jednotek méně než 20 % hlasovacích práv jednotky, do níž investoval, má se za to, že nemá podstatný vliv, pokud takový vliv nemůže být jasně prokázán. Podstatné nebo většinové vlastnictví jiného investora nemusí investorovi bránit v tom, aby měl podstatný vliv.
14. Účetní jednotka může vlastnit (a) akciové warranty, (b) kupní opce na akcie, (c) dluhové nástroje nebo kapitálové nástroje, které jsou převoditelné na kmenové akcie nebo (d) jiné podobné nástroje, které, pokud jsou uplatněny nebo převedeny, mají potenciál poskytnout účetní jednotce dodatečná hlasovací práva nebo omezit jiným stranám hlasovací práva znamenající moc nad finančními a provozními politikami jiné účetní jednotky (potenciální hlasovací práva). Existence a dopad potenciálních hlasovacích práv, která jsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná, včetně potenciálních hlasovacích práv držených jinými účetními jednotkami, se berou v úvahu při posuzování, zda má účetní jednotka podstatný vliv. Potenciální hlasovací práva nejsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná, pokud například nemohou být uplatněna nebo převedena až do určitého budoucího data nebo až do okamžiku, kdy se přihodí nějaká budoucí událost.
15. Při posuzování, zda potenciální hlasovací práva přispívají k podstatnému vlivu, účetní jednotka přezkoumá veškeré skutečnosti a okolnosti (včetně podmínek uplatnění potenciálních hlasovacích práv a všech dalších závazných

ujednání, ať již jsou zvažována jednotlivě nebo ve spojení), které se dotýkají potenciálních hlasovacích práv, kromě záměru vedení a finanční schopnosti potenciální hlasovací práva uplatnit nebo převést.

16. Účetní jednotka ztrácí podstatný vliv na účetní jednotku, do níž investovala, pokud ztratí moc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách této účetní jednotky. Ke ztrátě podstatného vlivu může dojít se současnou změnou nebo bez změny absolutní či relativní výše vlastnictví. Může se to stát například, když se stane přidružená jednotka subjektem ovládaní vládou, soudem, správcem nebo regulátorem. Může k tomu rovněž dojít v důsledku smluvních uspořádání.

Ekvivalenční metoda

17. Investice do přidružené jednotky je ekvivalenční metodou prvotně uznána v pořizovacích nákladech a její účetní hodnota je zvyšována či snižována tak, aby byl uznán podíl investora na přírůstcích nebo schodech jednotky, do níž bylo investováno, vytvořených po datu akvizice. Podíl investora na přebytku nebo schodku jednotky, do níž bylo investováno, je uznán v investorově přebytku nebo schodku. Příděly z rozdělení obdržené od jednotky, do níž bylo investováno, snižují účetní hodnotu investice. Úpravy účetní hodnoty mohou být také nutné kvůli změnám investorova podílu na jednotce, do níž investoval, vzniklé v důsledku změny jejího vlastního kapitálu, které nebyly uznány v přebytku nebo schodku. Tyto změny zahrnují změny vzniklé z přecenění pozemků, budov a zařízení a z rozdílů z přepočtů cizích měn. Investorův podíl na těchto změnách je uznán přímo v čistých aktivech/jmění investora.
18. Pokud existují potenciální hlasovací práva, investorův podíl na přebytku nebo schodku a na změnách čistých aktiv/jmění účetní jednotky, do níž bylo investováno, je určen na základě aktuálního vlastnického podílu a neodráží možné uplatnění nebo převod potenciálních hlasovacích práv.

Použití ekvivalenční metody

19. **Investice do přidružené jednotky je účetně zachycena ekvivalenční metodou, kromě případů, když:**
 - (a) je zřejmé, že investice je nabyta a držena výhradně se záměrem jejího pozbytí do dvanácti měsíců od nabytí a vedení aktivně hledá kupujícího,
 - (b) se použije výjimka z odstavce 16 IPSAS 6 umožňující ovládající jednotce, která má rovněž investici do přidružené jednotky, nepředkládat konsolidovanou účetní závěrku, nebo
 - (c) platí všechny následující podmínky:

- (i) **investor je:**
 - sám plně vlastněnou ovládanou jednotkou a uživatelé účetní závěrky sestavené za použití ekvivalenční metody pravděpodobně neexistují nebo jejich informační potřeby jsou uspokojeny konsolidovanou účetní závěrkou ovládající jednotky nebo
 - částečně vlastněnou ovládanou jednotkou jiné účetní jednotky a její další vlastníci, včetně těch, kteří jinak nejsou oprávněni hlasovat, byli informováni o tom, že investor nepoužívá ekvivalenční metodu, a nic proti tomu nenamítají,
 - (ii) **dluhové nástroje ani kapitálové nástroje investora nejsou obchodovány na veřejném trhu (na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních nebo oblastních trhů),**
 - (iii) **investor neposkytl svou účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jiné regulační organizaci, ani nemá v řízení podání této účetní závěrky za účelem emise jakékoli třídy nástrojů na veřejném trhu, a**
 - (iv) **nejvyšší nebo některá vyšší ovládající jednotka investora sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, která je k dispozici pro veřejné použití a která vyhovuje standardům IPSAS.**
20. **Investice popsané v odstavci 19(a) jsou klasifikovány jako držené k obchodování a jsou účetně zachyceny podle IPSAS 29.**
21. Pokud investice do přidružené jednotky, která byla dříve účetně zachycena podle IPSAS 29, nebyla pozbyta do dvanácti měsíců, bude účetně zachycena za použití ekvivalenční metody, jako by to bylo od data akvizice. Účetní závěrky za období od akvizice se přepracují.
22. Výjimečně může účetní jednotka nalézt kupujícího pro přidruženou jednotku popsanou v odstavci 19(a), ale nedokončila ještě prodej do dvanácti měsíců od akvizice z důvodu potřebného schválení regulátory nebo jinými subjekty. Po účetní jednotce se nepožaduje, aby aplikovala ekvivalenční metodu na takovou přidruženou jednotku, pokud (a) prodej k datu vykazování probíhá a (b) není důvod očekávat, že nebude v krátké době po datu vykazování dokončen.
23. Uznání výnosů na základě přidělů z rozdělení nemusí být odpovídajícím měřítkem investora výnosu z investice do přidružené jednotky, protože přijaté přiděly z rozdělení mohou jen málo souviset s výkonností přidružené jednotky. Zejména, když přidružená jednotka má neziskové cíle, bude výkonnost investice určena takovými faktory, jako jsou pořizovací náklady

výstupů a celkové poskytnuté služby. Protože má investor na přidruženou jednotku podstatný vliv, má i podíl na výkonnosti přidružené jednotky a následkem toho i na rentabilitě své investice. Investor účetně zachycuje takový podíl tím, že rozšiřuje rozsah své účetní závěrky tak, aby zahrnovala jeho podíl na přebytcích nebo schodcích takové přidružené jednotky. Důsledkem uplatnění ekvivalenční metody je poskytnutí více informací při vykazování čistých aktiv/jmění a přebytku nebo schodku investora.

24. **Investor přeruší používání ekvivalenční metody od data, kdy přestane mít podstatný vliv na přidruženou jednotku, a účetně zachytí investici podle IPSAS 29 od téhož data za předpokladu, že se přidružená jednotka nestala ovládanou jednotkou nebo společným podnikáním, jak je definováno v IPSAS 8.**
25. **Účetní hodnota investice k datu, kdy přestává být přidruženou jednotkou, se bude považovat za její pořizovací náklady při prvotním ocenění jako finančního aktiva podle IPSAS 29.**
26. Mnohé postupy vhodné pro použití ekvivalenční metody jsou podobné konsolidačním postupům popsaným v IPSAS 6. Kromě toho, pojetí, které je základem postupů použitých při účetním zachycení nabytí ovládané jednotky, je také přijato při účetním zachycení nabytí investice do přidružené jednotky.
27. Podíl ekonomické jednotky na přidružené jednotce je souhrn podílů držených ovládající jednotkou a jejími ovládanými jednotkami na této přidružené jednotce. Držení podílů jinými přidruženými jednotkami nebo společně podnikajícími ekonomickými jednotkami není pro tento účel bráno v úvahu. Pokud má přidružená jednotka ovládanou jednotku, přidruženou jednotku nebo společné ovládání, přebytky nebo schodky a čistá aktiva vzaté v úvahu při použití ekvivalenční metody jsou ty, které jsou uznány v účetní závěrce dané přidružené jednotky (včetně podílu této přidružené jednotky na přebytcích nebo schodcích a čistých aktivech svých přidružených a jednotek a společného podnikání) po všech úpravách nutných pro to, aby byla zabezpečena jednotná účetní pravidla (viz odstavce 32 a 33).
28. Přebytky a schodky plynoucí z transakcí po vlastnické ose směrem nahoru a po vlastnické ose směrem dolů mezi investorem (včetně jím konsolidovaných ovládaných jednotek) a přidruženou jednotkou jsou uznány v účetní závěrce investora pouze ve výši podílů nespřízněných investorů dané přidružené jednotky. Transakcemi po vlastnické ose směrem nahoru jsou například prodeje aktiv přidruženou jednotkou investorovi. Transakcemi po vlastnické ose směrem dolů jsou například prodeje aktiv investorem přidružené jednotce. Investorův podíl na přebytcích a schodcích přidružené jednotky plynoucích z těchto transakcí je vyloučen.
29. Investice do přidružené jednotky je účetně zachycena ekvivalenční metodou od data, k němuž se stává přidruženou jednotkou. Jakýkoliv rozdíl (jak kladný, tak záporný) mezi pořizovacími náklady akvizice a podílem investora na

reálných hodnotách čistých identifikovatelných aktiv přidružené jednotky je považován za goodwill (vodítko lze nalézt v příslušném mezinárodním nebo národním účetním standardu zabývající se podnikovými kombinacemi). Goodwill týkající se přidružené jednotky je zahrnut do účetní hodnoty investice. Patříčné úpravy podílu investora na přebytecích nebo schodecích po nabytí jsou provedeny tak, aby byly účetně zachyceny například odpisy odepisovaných aktiv založených na jejich reálných hodnotách k datu akvizice.

30. **Při uplatnění ekvivalenční metody je investorem použita poslední dostupná účetní závěrka přidružené jednotky. Když se data vykazání investora a přidružené jednotky liší, přidružená jednotka sestaví pro investora účetní výkazy ke stejnému datu, ke kterému je sestavena účetní závěrka investora, ledaže by to bylo prakticky neproveditelné.**
31. **Pokud je podle odstavce 30 použita při aplikaci ekvivalenční metody účetní závěrka přidružené jednotky s odlišným datem vykazání, než je datum vykazání účetní závěrky investora, provedou se úpravy o dopady významných událostí nebo transakcí, ke kterým došlo mezi takovým datem a datem účetní závěrky investora. V žádném případě nesmí být rozdíl mezi daty vykazání přidružené jednotky a investora větší než tři měsíce. Délka účetních období a každý rozdíl mezi daty vykazání musí být v jednotlivých obdobích stejný.**
32. **Investorova účetní závěrka je sestavena za použití jednotných účetních pravidel pro obdobné transakce a události za podobných okolností.**
33. Když přidružená jednotka používá pro obdobné transakce a případy za podobných okolností jiná účetní pravidla než investor, provedou se úpravy tak, aby účetní pravidla přidružené jednotky odpovídala účetním pravidlům investora, pokud je účetní závěrka přidružené jednotky investorem použita při aplikaci ekvivalenční metody.
34. Má-li přidružená jednotka v oběhu kumulativní přednostní akcie, které jsou drženy jinými stranami, než je investor, a klasifikovány jako čistá aktiva/jmění, investor počítá svůj podíl na přebytecích či schodecích po úpravě o dividendy z takových akcií, ať již byly ohlášeny, či nikoliv.
35. Je-li investorův podíl na ztrátách přidružené jednotky roven nebo vyšší než jeho podíl na přidružené jednotce, investor přeruší uznávání svého podílu na dalších ztrátách. Podíl na přidružené jednotce je účetní hodnota investice do přidružené jednotky podle ekvivalenční metody spolu s každým dlouhodobým podílem, který v podstatě tvoří část investorovy čisté investice do přidružené jednotky. Například položka, u níž úhrada není ani plánována, ani se tak pravděpodobně v dohledné době nestane, je v podstatě rozšířením investice účetní jednotky do dané přidružené jednotky. Mezi takoveto položky lze zahrnout přednostní akcie a dlouhodobé pohledávky nebo úvěry, ale nelze mezi ně zahrnout obchodní pohledávky, obchodní dluhy nebo jakékoli dlouhodobé pohledávky, pro něž existuje odpovídající zajištění, jako jsou

zajištěné úvěry. Ztráty uznané podle ekvivalenční metody, které převyšují investorovu investici do kmenových akcií, jsou aplikovány i na jiné složky investorova podílu na přidružené jednotce v opačném pořadí podle jejich seniority (tj. priority jejich vyřazení).

36. Poté, co je investorův podíl snížen na nulu, jsou další ztráty řešeny, případně uznán závazek, pouze v rozsahu, v němž investorovi vznikly právně nebo jinak než právně závazné povinnosti nebo v němž provedl platbu za přidruženou jednotku. Pokud přidružená jednotka následně vykazuje přebytky, investor znovu začne uznávat svůj podíl na těchto přebytcích až poté, co se jeho podíl na přebytcích vyrovnal podílu na schodecích, který nebyl uznán.

Ztráty ze znehodnocení

37. Poté, co je použita ekvivalenční metoda včetně uznávání ztrát přidružené jednotky podle odstavce 35, investor aplikuje požadavky IPSAS 29, aby určil, zda je nutné uznat každou další ztrátu ze znehodnocení s ohledem na investorovu čistou investici do přidružené jednotky.
38. Investor rovněž aplikuje požadavky IPSAS 29, aby určil, zda se uzná každá další ztráta ze znehodnocení s ohledem na investorův podíl na přidružené jednotce, který není součástí čisté investice, a aby určil částku této ztráty ze znehodnocení.
39. Pokud použití požadavků IPSAS 29 naznačuje, že investice může být znehodnocena, účetní jednotka použije IPSAS 21 *Znehodnocení nepenězotvorných aktiv* a IPSAS 26 *Znehodnocení penězotvorných aktiv*. IPSAS 26 nařizuje účetní jednotce, aby určila hodnotu z užívání této penězotvorné investice. Vycházejíc z IPSAS 26, účetní jednotka odhaduje:
- (a) svůj podíl na současné hodnotě odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž se očekává, že budou vytvořeny účetní jednotkou, do níž bylo investováno, včetně provozních peněžních toků této jednotky a příjmů z konečného pozbytí dané investice, nebo
 - (b) současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž se očekává, že vzniknou z dividend nebo jiných rozdělení jmění, které budou přijaty z investice a z jejího konečného pozbytí.

Při správných předpokladech obě metody dají stejný výsledek. Jakákoli výsledná ztráta ze znehodnocení investice je přiřazena podle IPSAS 26.

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

Samostatná účetní závěrka

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

Zveřejňování

43. **Zveřejní se následující:**
 - (a) **reálná hodnota investice do přidružených jednotek, u nichž jsou publikovány kótované ceny,**
 - (b) **úhrnné účetní informace o přidružených jednotkách, včetně úhrnných částek aktiv, závazků, výnosů a přebytku nebo schodku,**
 - (c) **důvody, proč je překonána domněnka, že investor nemá podstatný vliv, pokud drží přímo nebo nepřímo prostřednictvím ovládaných jednotek méně než 20 procent hlasovacích nebo potenciálních hlasovacích práv účetní jednotky, do níž investoval, ale došel k závěru, že má podstatný vliv,**
 - (d) **důvody, proč je překonána domněnka, že investor má podstatný vliv, pokud drží přímo nebo nepřímo prostřednictvím ovládaných jednotek 20 a více procent hlasovacích nebo potenciálních hlasovacích práv účetní jednotky, do níž investoval, ale došel k závěru, že nemá podstatný vliv,**
 - (e) **datum vykázaní účetní závěrky přidružené jednotky, pokud je taková účetní závěrka použita pro aplikaci ekvivalenční metody a je sestavena k datu vykázaní nebo za období, které je odlišné od data vykázaní investora, a důvod pro použití odlišného data vykázaní nebo období,**
 - (f) **povaha a rozsah veškerých podstatných omezení schopností přidružených jednotek převádět prostředky investorovi formou peněžních dividend nebo jiných rozdělení jmění nebo formou splátek úvěrů a půjček (například vyplývajících z úvěrových smluv nebo regulačních požadavků);**
 - (g) **neuznaný podíl na ztrátách přidružené jednotky jak za období, tak kumulativně, pokud investor přestal uznávat svůj podíl na ztrátách přidružené jednotky;**
 - (h) **skutečnost, že přidružená jednotka není účetně zachycována pomocí ekvivalenční metody podle odstavce 19, a**
 - (i) **úhrnné finanční informace o přidružených jednotkách, ať již jednotlivě nebo po skupinách, které nejsou účetně zachycovány**

pomocí ekvivalenční metody, včetně částek celkových aktiv, celkových závazků, výnosů a přebytků nebo schodků.

44. Investice do přidružených jednotek účetně zachycované za použití ekvivalenční metody jsou klasifikovány jako dlouhodobá aktiva. Investorův podíl na přebytku či schodku takových přidružených jednotek a účetní hodnota takových investic se zveřejní samostatně. Investorův podíl na každé ukončované činnosti takových přidružených jednotek se rovněž zveřejní samostatně.
45. Svůj podíl na změnách uznaných přímo v čistých aktivech/jmění přidružené jednotky investor uzná přímo v čistých aktivech/jmění a zveřejní ve výkazu změn čistých aktiv/jmění, jak je požadováno IPSAS 1.
46. V souladu s IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* investor zveřejní:
 - (a) svůj podíl na podmíněných závazcích přidružené jednotky, které mu vznikly společně s ostatními investory, a
 - (b) ty podmíněné závazky, které vznikají proto, že investor ručí jednotlivě za veškeré závazky přidružené jednotky nebo jejich část.

Datum účinnosti

47. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2008, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 47A. Odstavec 1 byl změněn *Vylepšením standardů IPSAS* vydaným v lednu 2010. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2011 nebo později. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu v období začínajícím před 1. lednem 2011, zveřejní tuto skutečnost a použije pro toto dřívější období odstavec 3 IPSAS 28 *Finanční nástroje: vykazování*, odstavec 1 IPSAS 8 a odstavec 3 IPSAS 30 *Finanční nástroje: zveřejňování*. Účetním jednotkám se doporučuje prospektivní použití těchto změn.
48. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou standardy IPSAS po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Zrušení IPSAS 7 (2000)

49. Tento standard nahrazuje IPSAS 7 *Vykazování investic do přidružených jednotek* vydaný v roce 2000.

Změny jiných standardů IPSAS

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

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 7, ale nejsou jeho součástí.

Novela IPSAS 7 v důsledku Projektu celkového vylepšení 2003 IASB

Východiska

- BC1. Program konvergence s IFRS prováděný IPSASB je důležitým prvkem její pracovní náplně. Záměrem IPSASB je konvergovat standardy IPSAS založené na aktuální bázi se standardy IFRS vydávanými IASB tam, kde je to pro účetní jednotky veřejného sektoru vhodné.
- BC2. Standardy IPSAS na aktuální bázi, které jsou konvergovány s IFRS, zachovávají požadavky, strukturu a text IFRS, pokud nemá veřejný sektor specifické důvody pro odchýlení. K odchýlení od odpovídajícího standardu IFRS dochází, pokud požadavky nebo terminologie IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor nebo pokud je nutné pro ilustraci určitých požadavků v kontextu veřejného sektoru zahrnout dodatečný komentář nebo příklady. Rozdíly mezi standardy IPSAS a odpovídajícími standardy IFRS jsou uvedeny ve *Srovnání s IFRS*, které je obsaženo v každém standardu IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 vydala IASB zveřejněný návrh předpokládaných změn 13 standardů IAS¹ jako součásti svého Projektu celkového vylepšení. Cíli Projektu celkového vylepšení IASB bylo „omezit nebo eliminovat alternativy, nadbytečnosti a rozpory ve standardech tak, aby se vypořádaly některé problémy konvergence a aby byla provedena další vylepšení“. Výsledné verze standardů IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 7 vydaný v květnu 2000 vycházel z IAS 28 (přeformátovaného v roce 1994) *Investice do přidružených podniků*, který byl opětovně vydán v prosinci 2003. Koncem roku 2003 spustil předchůdce IPSASB, kterým byl Výbor pro veřejný sektor (PSC)² projekt vylepšení standardů IPSAS tak, aby došlo ke konvergenci standardů IPSAS s vylepšenými standardy IAS vydanými v prosinci 2003, pokud to bylo vhodné.
- BC5. IPSASB posoudila vylepšený IAS 28 a celkově se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto IAS, a s provedenými změnami. Zdůvodnění závěrů vydaná IASB zde nejsou reprodukována. Předplatitelé

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

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

Úplných předplatitelských služeb IASB si mohou tato Zdůvodnění závěrů zobrazit na webových stránkách IASB www.iasb.org. V případech, kdy se standard IPSAS odchyluje od odpovídajícího standardu IAS, vysvětlují Zdůvodnění závěrů specifické důvody veřejného sektoru pro toto odchýlení.

- BC6. IAS 28 byl dále změněn v důsledku standardů IFRS vydaných po prosinci 2003. IPSAS 7 neobsahuje následné změny vzniklé v důsledku standardů IFRS vydaných po prosinci 2003. Je tomu tak proto, že IPSASB dosud ještě neposoudila a neučinila si názor na použitelnost požadavků těchto standardů IFRS pro účetní jednotky veřejného sektoru.

Novela IPSAS 7 v důsledku Vylepšení standardů IFRS vydaného IASB v roce 2008

- BC7. IPSASB posoudila novelu IAS 28, který byl součástí *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v květnu 2008 a celkově se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto standardu. IPSASB dospěla k závěru, že ve veřejném sektoru neexistuje důvod pro to, aby tyto změny také nepřijala.

Srovnání s IAS 28

IPSAS 7 *Investice do přidružených jednotek* primárně čerpá z IAS 28 *Investice do přidružených podniků* a zahrnuje změnu provedenou v IAS 28 jako součást *Vylepšení standardů IFRS* vydaného v květnu 2008. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 7 a IAS 28 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 28 byly do IPSAS 7 přidány komentáře, které objasňují použitelnost standardu pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 7 se použije na všechny investice do přidružených jednotek, kde investor drží vlastnický podíl na takové přidružené jednotce formou držby akcií nebo jiné formální struktury jmění. IAS 28 neobsahuje podobné požadavky na vlastnický podíl. Je však nepravděpodobné, že by bylo použito účetnictví založené na ekvivalenční metodě, pokud by přidružená jednotka neměla formální nebo jinou spolehlivě vyčíslitelnou strukturu jmění.
- IPSAS 7 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 28. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“) a „čistá aktiva/jmění“ („net assets/equity“) v IPSAS 7. Ekvivalentní termíny v IAS 28 jsou „výsledovka“ („income statement“) a „vlastní kapitál“ („equity“).
- IPSAS 7 nepoužívá termín „výsledek“ („income“), který má v IAS 28 širší význam než termín „výnos“ („revenue“).

IPSAS 8 — ÚČASTI NA SPOLEČNÉM PODNIKÁNÍ

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 31 (novelizovaného v roce 2003) *Účasti na společném podnikání* vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 31.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 8 — ÚČASTI NA SPOLEČNÉM PODNIKÁNÍ

Historie standardu

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

IPSAS 8 *Účasti na společném podnikání* byl vydán v květnu 2000.

V prosinci 2006 vydala IPSASB novelizovanou verzi IPSAS 8.

Od té doby byl IPSAS 8 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)
- *Vylepšení standardů IPSAS* (vydáno v lednu 2010)
- *IPSAS 29 Finanční nástroje: uznávání a oceňování* (vydaný v lednu 2010)

Přehled změn odstavců IPSAS 8

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
Úvodní část	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
1	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010 Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
2	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
47	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
48	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
58	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
69A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010

IPSAS 8 — ÚČASTI NA SPOLEČNÉM PODNIKÁNÍ

OBSAH

	Odstavec
Rozsah působnosti	1–5
Definice	6–16
Závazné ujednání	7–10
Formy společného podnikání	11–12
Společné ovládání	13
Samostatná účetní závěrka	14–16
Spoluovládané činnosti	17–21
Spoluovládaná aktiva	22–28
Spoluovládané jednotky	29–53
Účetní závěrka spoluovládajícího	35–51
Poměrná konsolidace	35–42
Ekvivalenční metoda	43–46
Výjimky z poměrné konsolidace a ekvivalenční metody	47–51
Samostatná účetní závěrka spoluovládajícího	52–53
Transakce mezi spoluovládajícím a společným podnikáním	54–56
Vykazování účasti na společném podnikání v účetních závěrkách investora	57–58
Provozovatelé společného podnikání	59–60
Zveřejňování	61–64
Přechodná ustanovení	65–68
Datum účinnosti	69–70
Zrušení IPSAS 8 (2001)	71
Dodatek: Změny jiných standardů IPSAS	
Zdůvodnění závěrů	
Srovnání s IAS 31	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 8 *Účasti na společném podnikání* je obsažen v odstavcích 1-71. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 8 je nezbytné číst v kontextu *Zdůvodnění závěrů, Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Rozsah působnosti

1. Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro zachycování účasti na společných podnikáních a pro vykazování aktiv, závazků, výnosů a nákladů společných podnikání v účetních závěrkách spoluovládajících a investorů bez ohledu na struktury a formy, v rámci nichž činnosti společných podnikání probíhají. Nepoužije se však na účasti spoluvlastníků na spoluovládaných jednotkách držených:

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

kteřé jsou oceněny reálnou hodnotou se změnami uznanými v přebytku nebo schodku v období dané změny v souladu s IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*. Spoluovládající držící takovou účast provede zveřejnění požadovaná odstavci 62 a 63.

2. Vodítko k uznávání a oceňování podílů vymezených v odstavci 1, které jsou oceněny reálnou hodnotou se změnami uznanými v přebytku nebo schodku v období změny, lze nalézt v IPSAS 29.

3. Spoluovládající s účastí na spoluovládané jednotce je osvobozen od odstavce 35 (poměrná konsolidace) a 43 (ekvivalenční metoda), když splní tyto podmínky:

- (a) je zřejmé, že účast je nabyta a držena výhradně s vidinou jejího pozbytí do dvanácti měsíců od akvizice a vedení aktivně hledá kupujícího,
- (b) je použitelná výjimka v odstavci 16 IPSAS 6 *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka* umožňující ovládající jednotce, která má rovněž účast na spoluovládané jednotce, nepředkládat konsolidovanou účetní závěrku, nebo
- (c) platí všechny následující podmínky:
 - (i) spoluovládající je:

- sám plně vlastněnou ovládanou jednotkou a uživatelé účetní závěrky sestavené za použití poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody pravděpodobně neexistují nebo (pokud existují) jejich informační potřeby jsou uspokojeny konsolidovanou účetní závěrkou ovládající jednotky, nebo
- částečně vlastněnou ovládanou jednotkou jiné účetní jednotky a její jiní vlastníci, včetně těch, kteří jinak nejsou oprávněni hlasovat, byli informováni o tom,

že spoluovládající nepoužívá poměrnou konsolidaci nebo ekvivalenční metodu, a nic proti tomu nenamítají;

- (ii) **dluhové nástroje ani kapitálové nástroje spoluovládajícího nejsou obchodovány na veřejném trhu (na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních nebo oblastních trhů);**
 - (iii) **spoluovládající ani neposkytl svou účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jiné regulační organizaci, ani nemá v řízení podání této účetní závěrky za účelem emise jakékoli třídy nástrojů na veřejném trhu a**
 - (iv) **nejvyšší nebo některá vyšší ovládající jednotka spoluovládajícího sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, která je k dispozici pro veřejné využívání a která vyhovuje standardům IPSAS.**
4. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
5. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají standardy IFRS vydané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.

Definice

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

Ekvivalenční metoda je (pro účely tohoto standardu) účetní metoda, pomocí níž je účast na spoluovládané jednotce prvotně oceněna v pořizovacích nákladech a poté upravena o poakviziční změnu podílu spoluovládajícího na čistých aktivech/jmění spoluovládané jednotky. Přebytek nebo schodek spoluovládajícího obsahuje podíl spoluovládajícího na přebytku nebo schodku společně ovládané jednotky.

Spoluovládání je smluvně dohodnuté podílení se na ovládání činnosti na základě závazného ujednání.

Společné podnikání je závazné ujednání, kterým jsou dvě nebo více stran vázány provádět činnost, která je předmětem spoluovládání.

Poměrná konsolidace je účetní metoda, pomocí níž je podíl spoluovládajícího na každém aktivu, závazku, výnosu a nákladu spoluovládané jednotky slučován řádek po řádku sečtením s obdobnými položkami z účetní závěrky spoluovládajícího nebo jsou vykázány na samostatném řádku v účetní závěrce spoluovládajícího.

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

Spoluovládající je strana společného podnikání, která toto společné podnikání spoluovládá.

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

Závazné ujednání

7. Existence závazného ujednání odlišuje podíly, které se týkají spoluovládání, od investic do přidružených jednotek, v nichž má investor podstatný vliv (viz IPSAS 7 *Investice do přidružených jednotek*). Pro účely tohoto standardu zahrnuje ujednání veškerá závazná ujednání mezi spoluovládajícími. To v podstatě znamená, že takové ujednání pojednává o podobných právech a povinnostech stran, jako kdyby měla formu smlouvy. Například dvě vládní ministerstva mohou uzavřít oficiální dohodu o zahájení společného podnikání, ale toto ujednání nemusí představovat právně závaznou smlouvu, protože v dané jurisdikci jednotlivá ministerstva nesmí být samostatnou právníkou jednotkou s mocí uzavírat smlouvy. Činnosti, které nepodléhají žádnému závaznému ujednání, které by zakládalo spoluovládání, nejsou pro účely tohoto standardu společným podnikáním.
8. Závazné ujednání může být prokázáno mnoha způsoby, například smlouvou mezi spoluovládajícími nebo protokoly z rozhovorů mezi spoluovládajícími. V některých případech je závazné ujednání začleněno do zmocňující legislativy, stanov nebo jiných ustanovení společného podnikání. Ať už je její forma jakákoli, dohoda mívá obvykle písemnou podobu a upravuje takové záležitosti jako:
 - (a) činnost, trvání a vykazovací povinnosti společného podnikání,
 - (b) jmenování představenstva nebo obdobného řídicího orgánu společného podnikání a hlasovací práva spoluovládajících,
 - (c) kapitálové vklady spoluovládajících, a
 - (d) podíl spoluovládajících na výstupu, výnosech, nákladech, přebytcích či schodcích nebo peněžních tocích společného podnikání.
9. Závazné ujednání ustanovuje spoluovládání společného podnikání. To zabezpečuje, aby žádný z jednotlivých spoluovládajících nebyl v pozici, kdy by jednostranně ovládal činnost. Ujednání určuje (a) rozhodování o oblastech, která jsou stěžejní pro cíle společného podnikání, která vyžadují souhlas všech spoluovládajících, a (b) rozhodnutí, která mohou vyžadovat souhlas specifikované většiny spoluovládajících.

10. Závazné ujednání může určit jednoho ze spoluovládajících za provozovatele nebo vedoucího společného podnikání. Provozovatel společné podnikání neovládá, ale jedná v souladu s finančními a provozními politikami, které spoluovládající dohodli v souladu s dohodou a delegovali na provozovatele. Má-li provozovatel moc ovládat finanční a provozní politiky činnosti, pak ovládá podnikání, které je ovládanou jednotkou provozovatele a nikoli společným podnikáním.

Formy společného podnikání

11. Mnohé účetní jednotky veřejného sektoru zakládají společná podnikání pro provozování různých činností. Povaha těchto činností se pohybuje od obchodního podnikání až k bezplatnému poskytování komunálních služeb. Podmínky společného podnikání jsou vymezené ve smlouvě nebo jiném závazném ujednání a obvykle specifikují počáteční vklad od každého spoluovládajícího a podíl na výnosech nebo jiném prospěchu (pokud nějaké jsou) a nákladech každého ze spoluovládajících.
12. Společné podnikání nabývá mnoha rozličných forem a struktur. Tento standard určuje tři široce vymezené typy: spoluovládané činnosti, spoluovládaná aktiva a spoluovládané jednotky, které jsou obvykle označeny jakožto společná podnikání a splňují definici společného podnikání. Následující charakteristiky jsou společné všem společným podnikáním:
- (a) dva či více spoluovládajících je vázáno závazným ujednáním a
 - (b) závazné ujednání ustanovuje spoluovládání.

Společné ovládání

13. Společné ovládání může být znemožněno, když společné podnikání (a) je v právní reorganizaci nebo v úpadku, (b) je předmětem administrativní restrukturalizace z vládních dohod nebo (c) působí za přísných dlouhodobých omezení své schopnosti převádět spoluovládajícímu prostředky. Pokud je spoluovládání trvalé, neopravňují tyto události samy o sobě účetně nezachycovat společná podnikání podle tohoto standardu.

Samostatná účetní závěrka

14. Samostatnou účetní závěrkou není (a) účetní závěrka, v níž se používá poměrná konsolidace nebo ekvivalenční metoda, ani (b) účetní závěrka účetní jednotky, která nemá ovládanou jednotku, přidruženou jednotku nebo účast spoluovládajícího na spoluovládané jednotce.
15. Samostatná účetní závěrka je (a) taková závěrka, která se předkládá vedle konsolidované účetní závěrky, (b) účetní závěrka, v níž jsou investice zachyceny za použití ekvivalenční metody a vedle účetní závěrky, ve které účast spoluovládajícího na společném podnikání je poměrně konsolidována. Samostatná účetní závěrka nemusí být připojena k těmto závěrkám, ani je nemusí doprovázet.

16. Účetní jednotky, které jsou osvobozeny od konsolidace podle (a) odstavce 16 IPSAS 6, od použití ekvivalenční metody podle odstavce 19(c) IPSAS 7 nebo (c) od použití poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody podle odstavce 3 tohoto standardu, mohou předložit samostatnou účetní závěrku jako svou jedinou účetní závěrku.

Spoluovládané činnosti

17. Činnosti některých společných podnikání se týkají spíše užití aktiv a jiných prostředků spoluovládajících subjektů a nepředstavují založení korporace, partnerského podniku či jiné jednotky, nebo struktury financování oddělené od spoluovládajících samotných. Každý spoluovládající užívá své vlastní pozemky, budovy a zařízení a vede své vlastní zásoby. Vznikají mu též náklady a závazky, a obstarává si finanční prostředky, čímž mu vznikají povinnosti. Činnosti společného podnikání mohou být prováděny zaměstnanci spoluovládajícího vedle jeho podobných činností. Dohoda o společném podnikání obvykle stanovuje způsoby, kterými jsou výnosy z prodeje společného produktu a všechny vzniklé náklady v úhrnu rozděleny mezi spoluovládající.
18. Příkladem spoluovládané činnosti je, když dva či více spoluovládajících spojí své činnosti, prostředky a odborné znalosti, aby společně vyráběli, uváděli na trh a distribuovali určitý výrobek, jakým je například letadlo. Každý spoluovládající zabezpečuje rozdílné části výrobního procesu. Každý spoluovládající nese své vlastní náklady a podílí se na výnosech z prodeje letadla, přičemž takovýto podíl je určen v souladu se závazným ujednáním. Dalším příkladem je, když dvě účetní jednotky spojují své operace, prostředky a odborné znalosti, aby společně poskytovaly službu, jako je starobní péče, kde v souladu s dohodou místní samospráva nabízí pečovatelské služby a místní nemocnice nabízí zdravotní péči. Každý spoluovládající si nese své vlastní náklady a podílí se na výnosech, jako jsou uživatelské poplatky a vládní granty; takový podíl je určen v souladu se závazným ujednáním.
19. **Pokud jde o podíly na spoluovládaných činnostech, spoluovládající ve své účetní závěrce uzná:**
- (a) **aktiva, která ovládá, a závazky, které na sebe bere, a**
 - (b) **náklady, které mu vznikají, a svůj podíl na výnosech, který vydělává z prodeje výrobků a zboží nebo z poskytování služeb ze společného podnikání.**
20. Protože jsou aktiva, závazky, výnosy (pokud jsou) a náklady vždy uznány v účetní závěrce spoluovládajícího, nejsou ohledně těchto položek požadovány žádné úpravy nebo jiné konsolidační postupy, předkládá-li spoluovládající konsolidovanou účetní závěrku.

21. Pro samotné společné podnikání se nepožadují individuální účetní záznamy, ani sestavování účetní závěrky za ně. Spoluovládající však mohou sestavovat manažerské výkazy tak, aby mohli stanovit výkonnost společného podnikání.

Spoluovládaná aktiva

22. Některá společná podnikání zahrnují spoluovládání a často i společné vlastnictví spoluovládajících jednoho či více aktiv vložených do společného podnikání nebo nabytých pro společné podnikání a jeho účelům věnovaných. Aktiva jsou užívána k získání prospěchu pro spoluovládající. Každý spoluovládající se může podílet na výstupu z daných aktiv a každý nese smluvený podíl na vzniklých nákladech.
23. Taková společná podnikání nezahrnují založení korporace, sdružení partnerů nebo jiné jednotky nebo struktury financování, která je oddělena od spoluovládajících samotných. Každý spoluovládající ovládá svůj podíl na budoucím ekonomickém prospěchu nebo využitelném potenciálu prostřednictvím svého podílu na spoluovládaném aktivu.
24. Některé činnosti veřejného sektoru vyžadují spoluovládaná aktiva. Místní samospráva může například uzavřít dohodu s korporací za účelem vybudování silnice s vybíráním mýtného. Tato silnice občanům umožní lepší přístup mezi průmyslovým pozemkem místní samosprávy a jeho přístavním zařízením. Silnice rovněž poskytuje soukromé společnosti přímý přístup mezi její továrnou a přístavem. Dohoda mezi místním orgánem a korporací stanovuje každé ze stran podíl na výnosech a nákladech spojených se silnicí s mýtným. Proto tedy každý spoluovládající odvozuje ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál ze spoluovládaného aktiva a nese dohodnutou část nákladů na provozování této silnice. Podobně i mnohé činnosti v naftařském, plynařském a těžebním odvětví vyžadují spoluovládaná aktiva; například ropovod může spoluovládat a provozovat mnoho společností zpracovávajících naftu. Každý spoluovládající užívá produktovod k dopravě svých výrobků a naopak, každý nese smluvený podíl na nákladech spojených s jeho provozováním. Jiným příkladem spoluovládaného aktiva je nemovitost, kterou spoluovládají dvě jednotky, přičemž každá pobírá podíl na přijatém nájemném a nese podíl na nákladech.
25. **Pokud jde o podíl na spoluovládaných aktivech, spoluovládající ve své účetní závěrce uzná:**
- svůj podíl na spoluovládaných aktivech klasifikovaných v souladu s povahou těchto aktiv,**
 - všechny závazky, které mu vznikly,**
 - svůj podíl na závazcích vzniklých společnému podnikání společně s dalšími spoluovládajícími,**

- (d) **všechny výnosy z prodeje nebo užití svého podílu na výstupu ze společného podnikání spolu se svým podílem na všech nákladech vzniklých společnému podnikání, a**
 - (e) **všechny náklady, které mu vznikly v souvislosti s jeho podílem ve společném podnikání.**
26. Pokud jde o podíl na spoluovládaných aktivech, každý spoluovládající do svých účetních záznamů zahrne a ve své účetní závěrce uzná:
- (a) svůj podíl na spoluovládaných aktivech klasifikovaných spíše podle jejich povahy než jako investici. Například podíl na spoluovládané silnici je klasifikován mezi pozemky, budovy a zařízení,
 - (b) všechny závazky, které mu vznikly, například ty, které mu vznikly při financování svého podílu na aktivech,
 - (c) svůj podíl na všech závazcích vzniklých společně s ostatními spoluovládajícími ze vztahu ke společnému podnikání,
 - (d) všechny výnosy z prodeje či užití svého podílu na výstupu společného podnikání, spolu se svým podílem na všech nákladech vzniklých společnému podnikání, a
 - (e) všechny náklady, které mu vznikly v souvislosti s jeho podílem na společném podnikání, například ty, které se vztahují k financování jeho podílu na aktivech a k prodeji jeho podílu na výstupu.
27. Protože aktiva, závazky, výnosy a náklady jsou uznány v účetní závěrce spoluovládajícího, s ohledem na tyto položky se nepožadují žádné úpravy nebo jiné konsolidační postupy, předkládá-li spoluovládající konsolidovanou účetní závěrku.
28. Řešení spoluovládaných aktiv odráží podstatu a ekonomickou realitu a obvykle i právní formu společného podnikání. Individuální účetní záznamy pro samotné společné podnikání lze omezit na zachycení takových nákladů, které spoluovládající vyvolali společně, a nakonec je nesli v souladu s jejich smluvenými podíly. Pro společné podnikání nesmí být účetní závěrka sestavována, i když spoluovládající mohou připravovat manažerské výkazy, aby mohli měřit výkonnost společného podnikání.

Spoluovládané jednotky

29. Spoluovládaná jednotka je společné podnikání, které vyžaduje založení korporace, partnerského podniku nebo jiné jednotky, na nichž má každý spoluovládající podíl. Taková jednotka je provozována stejně jako jiné jednotky kromě toho, že závazné ujednání mezi spoluovládajícími zakládá spoluovládání činnosti této jednotky.

30. Spoluovládaná jednotka ovládá aktiva společného podnikání, vznikají jí závazky a náklady a vytváří výnosy. Může uzavírat smlouvy svým vlastním jménem a opatřovat finanční prostředky pro činnosti společného podnikání. Každý spoluovládající má právo podílet se na přebytecích spoluovládané jednotky, ačkoliv některé spoluovládané jednotky také umožňují podílet se na výstupu společného podnikání.
31. Běžným příkladem spoluovládané jednotky jsou dvě účetní jednotky, které spojí své činnosti pro určitou oblast poskytování služeb tak, že převedou příslušná aktiva a závazky do spoluovládané jednotky. Jiným příkladem je jednotka, která zahájí podnikání v zahraničí tak, že se spojí s vládou nebo jinou agenturou v takové zemi a založí zvláštní jednotku, která je spoluovládána touto jednotkou a vládou nebo jinou agenturou v zahraničí.
32. Mnohé spoluovládané jednotky jsou v podstatě podobné těm typům společného podnikání, které jsou uvedeny jako spoluovládané operace nebo spoluovládaná aktiva. Spoluovládající mohou například převést spoluovládané aktivum, jako je silnice, do spoluovládané jednotky z důvodů daňových či jiných. Podobně mohou spoluovládající přispívat do spoluovládané jednotky aktivity, která budou provozována společně. Některé spoluovládané operace také vyžadují založení spoluovládané jednotky proto, aby se zabývala určitými aspekty činnosti, například návrhářstvím, marketingem, distribucí nebo poprodejním servisem výrobků.
33. Spoluovládaná jednotka vede své účetní záznamy a sestavuje a předkládá účetní závěrku stejným způsobem jako jiné účetní jednotky v souladu se standardy IPSAS nebo jinými účetními standardy, pokud to je vhodné.
34. Každý spoluovládající obvykle vkládá do spoluovládané jednotky peněžní nebo jiné prostředky. Takovéto vklady jsou zahrnuty do účetních záznamů spoluovládajícího a uznány v jeho účetní závěrce jako investice do spoluovládané jednotky.

Účetní závěrka spoluovládajícího

Poměrná konsolidace

35. **Spoluovládající vykáže svůj podíl na spoluovládané jednotce užitím poměrné konsolidace nebo alternativní metody popsané v odstavci 43. Pokud je použita poměrná konsolidace, použije se jeden ze dvou formátů vykazování identifikovaných níže.**
36. Spoluovládající uznává svůj podíl na spoluovládané jednotce pomocí jednoho ze dvou formátů vykazování pro poměrnou konsolidaci, bez ohledu na to, (a) zda má rovněž investici do ovládané jednotky nebo (b) zda popisuje svou účetní závěrku jako konsolidovanou účetní závěrku.
37. Když je podíl na spoluovládané jednotce uznán, je nejpodstatnější, aby spoluovládající zobrazoval spíše podstatu a ekonomickou realitu takové

dohody, než konkrétní strukturu a formu společného podnikání. Spoluovládající ve spoluovládané jednotce ovládá svůj podíl na budoucím ekonomickém prospěchu a využitelném potenciálu prostřednictvím svého podílu na aktivech a závazcích podnikání. Tato podstata a ekonomická realita se odráží v konsolidované účetní závěrce tím, že spoluovládající uznává své podíly na aktivech, závazcích, výnosech a nákladech spoluovládané jednotky použitím jednoho ze dvou vykazovacích formátů pro poměrnou konsolidaci popsaných v odstavci 39.

38. Použití poměrné konsolidace znamená, že výkaz finanční situace spoluovládajícího zahrnuje jeho podíl na aktivech, která spoluovládá, a jeho podíl na závazcích, za které spoluodpovídá. Výkaz finanční výkonnosti spoluovládajícího zahrnuje jeho podíl na výnosech a nákladech spoluovládané jednotky. Mnohé postupy vhodné pro použití poměrné konsolidace jsou podobné postupům pro konsolidaci investic do ovládaných jednotek, které jsou vysvětleny v IPSAS 6.
39. Poměrná konsolidace umožňuje použití různých formátů vykazování. Spoluovládající může slučovat svůj podíl na každém aktivu, závazku, výnosu a nákladu spoluovládané jednotky s obdobnými položkami své účetní závěrky řádek po řádku. Může být například sloučen jeho podíl na zásobách spoluovládané jednotky s jeho zásobami a jeho podíl na pozemcích, budovách a zařízeních spoluovládané jednotky s jeho pozemky, budovami a zařízeními. Spoluovládající může alternativně zahrnout do své konsolidované účetní závěrky zvláštní řádky položek pro svůj podíl na aktivech, závazcích, výnosech a nákladech spoluovládané jednotky. Podíl na krátkodobých aktivech spoluovládané jednotky může být například zobrazen zvlášť jako část jeho krátkodobých aktiv; může být zobrazen zvlášť jeho podíl na pozemcích, budovách a zařízeních spoluovládané jednotky jako část pozemků, budov a zařízení. Oba tyto vykazovací formáty vedou k vykazování stejných částek přebytků a schodků a každé hlavní klasifikace aktiv, závazků, výnosů a nákladů. Oba formáty jsou pro účely tohoto standardu přijatelné.
40. Ať již je užito jakéhokoli formátu pro provedení poměrné konsolidace, je nepřijatelné kompenzovat (a) kterákoli aktiva nebo závazky jejich odečtením od jiných závazků nebo aktiv nebo (b) kterékoli výnosy nebo náklady jejich odečtením od jiných nákladů nebo výnosů, kromě případů, kdy existuje zákonné právo kompenzace a kompenzování vyjadřuje očekávání ohledně realizace aktiva nebo vypořádání závazku.
41. **Spoluovládající přerušil používání poměrné konsolidace od data, k němuž přestává spoluovládat příslušnou spoluovládanou jednotku.**
42. Spoluovládající přestane používat poměrnou konsolidaci od data, k němuž přestává mít podíl na ovládaní příslušné spoluovládané jednotky. To se může stát například tehdy, když spoluovládající pozbývá svého podílu nebo když

jsou na spoluovládanou jednotku uvalena vnější omezení, a spoluovládající už nadále nemůže dosahovat svých cílů.

Ekvivalenční metoda

43. **Jako alternativu k poměrné metodě popsané v odstavci 35, spoluovládající vykáže svůj podíl na spoluovládané jednotce za použití ekvivalenční metody.**
44. Spoluovládající uznává svou účast na spoluovládané jednotce za použití ekvivalenční metody bez ohledu na to, zda má rovněž investici v ovládané jednotce nebo zda popisuje svou účetní závěrku jako konsolidovanou účetní závěrku.
45. Někteří spoluovládající vykazují své podíly na spoluovládaných jednotkách za použití ekvivalenční metody, jak je popsána v IPSAS 7. Toto použití ekvivalenční metody podporují (a) ti, kteří argumentují, že není vhodné slučovat ovládané položky se spoluovládanými položkami, a (b) ti, kteří věří, že spoluovládající mají na spoluovládanou jednotku spíše podstatný vliv, než že ji spoluovládají. Tento standard nedoporučuje používání ekvivalenční metody, protože poměrná konsolidace lépe odráží podstatu a ekonomickou realitu podílu spoluovládajícího na budoucím ekonomickém prospěchu nebo využitelném potenciálu. Přesto však tento standard povoluje použití ekvivalenční metody jako alternativního přístupu při vykazování podílů na spoluovládaných jednotkách.
46. **Spoluovládající přeruší používání ekvivalenční metody od data, k němuž přestává spoluovládat příslušnou spoluovládanou jednotku nebo na ní přestává mít podstatný vliv.**

Výjimky z poměrné konsolidace a ekvivalenční metody

47. **Podíly na spoluovládaných jednotkách, u kterých je zřejmé, že podíl je nabyt a držen výhradně s vidinou jeho pozbytí do dvanácti měsíců od akvizice a vedení aktivně hledá kupujícího, jak je požadováno v odstavci 3(a), se klasifikují a účetně zachytí jako finanční nástroje držené k obchodování podle IPSAS 29.**
48. Vodítko k uznávání a oceňování finančních nástrojů, o nichž pojednává odstavec 47, lze nalézt v IPSAS 29.
49. Pokud, v souladu s odstavci 3(a) a 47, podíl na spoluovládané jednotce, který byl dříve zachycen jako finanční nástroj držený k obchodování, nebyl pozbyt do dvanácti měsíců, bude účetně zachycen za použití poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody, jako by to bylo od data akvizice. (Poučení o významu termínu datum akvizice lze nalézt v příslušném mezinárodním nebo národním účetním standardu zabývajícím se podnikovými kombinacemi.) Účetní závěrky za období od akvizice se přepočítají.

50. Výjimečně může mít spoluovládající nalezeného kupujícího pro účast popsanou v odstavcích 3(a) a 47, ale nemá ještě dokončený prodej do dvanácti měsíců od akvizice z důvodu potřebného schválení regulátory nebo jinými subjekty. Po spoluovládajícím se nepožaduje, aby pro tento podíl na spoluovládané jednotce použil poměrnou konsolidaci nebo ekvivalenční metodu, (a) pokud prodej k datu vykazování probíhá a (b) není důvod očekávat, že nebude v krátké době po datu vykazování dokončen.
51. **Od data, k němuž spoluovládaná jednotka začíná být ovládanou jednotkou spoluovládajícího, zachycuje spoluovládající svůj podíl v souladu s IPSAS 6. Od data, k němuž se spoluovládaná jednotka stává přidruženou jednotkou spoluovládajícího, spoluovládající bude zachycovat svůj podíl podle IPSAS 7.**

Samostatná účetní závěrka spoluovládajícího

52. **Podíl na spoluovládané jednotce se zachytí v samostatné účetní závěrce spoluovládajícího podle odstavců 58 až 64 IPSAS 6.**
53. Tento standard nenařizuje, které účetní jednotky sestavují samostatnou účetní závěrku k dispozici pro veřejné využití.

Transakce mezi spoluovládajícím a společným podnikáním

54. **Když spoluovládající vkládá aktiva do společného podnikání nebo mu je prodává, uznání jakékoli části přínosu či újmy z transakce musí odpovídat podstatě transakce. Zůstávají-li aktiva společnému podnikání, a převedl-li spoluovládající na společné podnikání podstatná rizika a odměny z vlastnictví, uznává pouze tu část přínosu či újmy, která náleží podílům ostatních spoluovládajících. Spoluovládající uznává celou částku újmy, když jeho vklad nebo prodej svědčí o snížení čisté realizovatelné hodnoty krátkodobých aktiv nebo o ztrátě ze znehodnocení.**
55. **Když spoluovládající koupí aktiva od společného podnikání, neuzná svůj podíl na přínosech ze společného podnikání z takové transakce, pokud dále neprodá tato aktiva nějaké nezávislé straně. Spoluovládající uzná svůj podíl na újmách, které jsou výsledkem takových transakcí, stejným způsobem jako na přínosech, kromě toho, že se újmy uznávají okamžitě poté, co představují snížení čisté realizovatelné hodnoty krátkodobých aktiv nebo ztrátu ze znehodnocení.**
56. Má-li se určit, zda transakce mezi spoluovládajícím a společným podnikáním svědčí o znehodnocení aktiva, spoluovládající stanoví zpětně získatelnou částku nebo zpětně získatelnou částku využitelnosti aktiva podle IPSAS 21 *Znehodnocení nepenězotvorných aktiv*. Při stanovení hodnoty z užívání penězotvorného aktiva spoluovládající odhaduje budoucí peněžní toky z daného aktiva na základě jeho stálého užívání a z jeho konečného pozbytí společným podnikáním. Při stanovení hodnoty z užívání nepenězotvorného

aktiva spoluovládající odhaduje současnou hodnotu zbývajících využitelného potenciálu aktiva za použití přístupů specifikovaných v IPSAS 21.

Vykazování účasti na společném podnikání v účetních závěrkách investora

57. **Investor na společném podnikání, který nespoluovládá, ale má podstatný vliv, vykazuje svůj podíl na společném podnikání v souladu s IPSAS 7.**
58. Vodítko k zobrazení účasti na společném podnikání, když investor nespoluovládá nebo nemá podstatný vliv, lze nalézt v IPSAS 29.

Provozovatelé společného podnikání

59. **Provozovatelé nebo vedoucí společného podnikání zachycují jakékoli poplatky v souladu s IPSAS 9 *Výnosy ze směnných transakcí*.**
60. Jeden nebo více spoluovládajících může jednat jako provozovatel nebo vedoucí společného podnikání. Provozovatelům jsou obvykle za takové služby placeny manažerské poplatky. Poplatky jsou společným podnikáním zachycovány jako náklad.

Zveřejňování

61. **Spoluovládající zveřejní:**
 - (a) **úhrnné částky následujících podmíněných závazků odděleně od jiných podmíněných závazků, pokud není pravděpodobnost jakéhokoli odtoku při vypořádání velmi malá:**
 - (i) **všechny podmíněné závazky, které spoluovládajícímu vznikly v souvislosti s jeho podíly na společném podnikání a jeho podíl na každém podmíněném závazku, který mu vznikl společně s ostatními spoluovládajícími,**
 - (ii) **svůj podíl na podmíněných závazcích společných podnikání samotných, za které je podmíněně zavázán, a**
 - (iii) **takové podmíněné závazky, které vznikají, protože spoluovládající je podmíněně zavázán za dluhy jiných spoluovládajících společného podnikání; a**
 - (b) **krátký popis následujících podmíněných aktiv a tam, kde to je proveditelné, odhad jejich finančního dopadu, je-li přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu pravděpodobný:**
 - (i) **všechna podmíněná aktiva spoluovládajícího vzniklá v souvislosti s jeho podíly na společném podnikání a jeho podíl na každém podmíněném aktivu, které mu vzniklo společně s ostatními spoluovládajícími, a**

- (ii) svůj podíl na podmíněných aktivech společných podnikání samotných.
62. Spoluovládající zveřejňuje úhrnné částky následujících závazků vzhledem k jeho podílům na společném podnikání, a to odděleně od ostatních závazků:
- (a) všechny kapitálové závazky spoluovládajícího v souvislosti s jeho podílem na společném podnikání a jeho podíl na kapitálových závazcích, které mu vznikly společně s ostatními spoluovládajícími;
a
 - (b) svůj podíl na kapitálových závazcích společných podnikání samotných.
63. Spoluovládající zveřejňuje seznam a popis podílů na významných společných podnikáních a vlastnický podíl držených podílů ve spoluovládaných jednotkách. Spoluovládající, který uznává své podíly ve spoluovládaných jednotkách poměrnou konsolidací za použití vykazovacího formátu založeného na způsobu řádek po řádku nebo ekvivalenční metodou, zveřejní úhrnné částky každého krátkodobého aktiva, dlouhodobého aktiva, krátkodobých závazků, dlouhodobých závazků, výnosů a nákladů vztahujících se k jeho podílům na společných podnikáních.
64. Spoluovládající zveřejní metodu, kterou používá pro uznání svých podílů na spoluovládané jednotce.

Přechodná ustanovení

65. Pokud je přijato řešení pomocí poměrné konsolidace popsané tímto standardem, nevyžaduje se od spoluovládajícího, aby vylučoval vzájemné zůstatky a transakce mezi sebou, jejich ovládanými jednotkami a jednotkami, které spoluovládají pro účetní období počínající nějakým datem v průběhu tří let následujících od data prvního přijetí akruálního účetnictví podle standardů IPSAS.
66. Účetní jednotky, které poprvé podle standardů IPSAS přijmou akruální účetnictví, mohou mít mnoho ovládaných a spoluovládaných jednotek s významným počtem vzájemných transakcí. Proto může být obtížné identifikovat některé transakce a zůstatky, které mají být vyloučeny pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky ekonomické jednotky. Z tohoto důvodu poskytuje odstavec 65 přechodnou úlevu od požadavku plně vyloučit zůstatky a transakce mezi účetními jednotkami a jejich spoluovládanými jednotkami.
67. Pokud účetní jednotky využijí přechodné ustanovení odstavce 65, zveřejní skutečnost, že ne všechny zůstatky a transakce, ke kterým došlo mezi jednotkami uvnitř ekonomické jednotky, byly vyloučeny.

68. Přejídná ustanovení IPSAS 8 (2000) poskytují účetním jednotkám období až tři let od data jeho prvního použití, v němž mají být plně vyloučeny zůstatky a transakce mezi účetními jednotkami v rámci ekonomické jednotky. Účetní jednotky, které dříve aplikovaly IPSAS 8 (2000), mohou i nadále využít výhody tříletého přechodného období po prvním použití IPSAS 8 (2000).

Datum účinnosti

69. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2008, je povinná tuto skutečnost zveřejnit.
- 69A. Odstavec 1 byl změněn *Vylepšením standardů IPSAS* vydaným v lednu 2010. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2011 anebo později. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu v období začínajícím před 1. lednem 2011, zveřejní tuto skutečnost a použije pro toto dřívější období odstavec 3 z IPSAS 28 *Finanční nástroje: vykazování* odstavec 1 z IPSAS 7 a odstavec 3 z IPSAS 30 *Finanční nástroje: zveřejňování*. Účetním jednotkám se doporučuje prospektivní použití těchto změn.
70. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou standardy IPSAS po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Zrušení IPSAS 8 (2001)

71. Tento standard nahrazuje IPSAS 8 *Vykazování účasti na společném podnikání* vydaný v roce 2000.

Změny jiných standardů IPSAS

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

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 8, ale nejsou jeho součástí.

Novela IPSAS 8 v důsledku Projektu celkového vylepšení 2003 IASB

Východiska

- BC1. Program konvergence s IFRS prováděný IPSASB je důležitým prvkem její pracovní náplně. Záměrem IPSASB je konvergovat standardy IPSAS založené na aktuální bázi se standardy IFRS vydávanými IASB tam, kde je to pro účetní jednotky veřejného sektoru vhodné.
- BC2. Standardy IPSAS na aktuální bázi, které jsou konvergovány s IFRS, zachovávají požadavky, strukturu a text IFRS, pokud nemá veřejný sektor specifické důvody pro odchýlení. K odchýlení od odpovídajícího standardu IFRS dochází, pokud požadavky nebo terminologie IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor nebo pokud je nutné pro ilustraci určitých požadavků v kontextu veřejného sektoru zahrnout dodatečný komentář nebo příklady. Rozdíly mezi standardy IPSAS a odpovídajícími standardy IFRS jsou uvedeny ve *Srovnání s IFRS*, které je obsaženo v každém standardu IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 vydala IASB zveřejněný návrh předpokládaných změn 13 standardů IAS¹ jako součásti svého Projektu celkového vylepšení. Cíli Projektu celkového vylepšení IASB bylo „omezit nebo eliminovat alternativy, nadbytečnosti a rozpory ve standardech tak, aby se vypořádaly některé problémy konvergence a aby byla provedena další vylepšení“. Výsledné verze standardů IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 8 vydaný v květnu 2000 vycházel z IAS 31 (přeformátovaného v roce 1994) *Výkazování účasti na společném podnikání*, který byl opětovně vydán v prosinci 2003. Koncem roku 2003 spustil předchůdce IPSASB, kterým byl Výbor pro veřejný sektor (PSC)², projekt vylepšení standardů IPSAS tak, aby došlo ke konvergenci standardů IPSAS s vylepšenými standardy IAS vydanými v prosinci 2003, pokud to bylo vhodné.
- BC5. IPSASB posoudila vylepšený IAS 31 a celkově se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto IAS a s provedenými změnami. Zdůvodnění závěrů vydaná IASB zde nejsou reprodukována. Předplatitelé

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

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

Úplných předplatitelských služeb IASB si mohou tato Zdůvodnění závěrů zobrazit na webových stránkách IASB www.iasb.org). V případech, kdy se standard IPSAS odchyluje od odpovídajícího standardu IAS, vysvětlují Zdůvodnění závěrů specifické důvody veřejného sektoru pro toto odchýlení.

- BC6. IAS 31 byl dále změněn v důsledku standardů IFRS vydaných po prosinci 2003. IPSAS 8 neobsahuje následné změny vzniklé v důsledku standardů IFRS vydaných po prosinci 2003. Je tomu tak proto, že IPSASB dosud ještě neposoudila a neučinila si názor na použitelnost požadavků těchto standardů IFRS pro účetní jednotky veřejného sektoru.

Novela IPSAS 8 v důsledku Vylepšení standardů IFRS vydaného IASB v roce 2008

- BC7. IPSASB posoudila novelu IAS 31, který byl součástí *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v květnu 2008 a celkově se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto standardu. IPSASB dospěla k závěru, že ve veřejném sektoru neexistuje důvod pro to, aby tyto změny také nepřijala.

Srovnání s IAS 31

IPSAS 8 *Účasti na společném podnikání* primárně čerpá z IAS 31 *Účasti na společném podnikání* a zahrnuje změnu provedenou v IAS 31 jako součást *Vylepšení standardů IFRS* vydaného v květnu 2008. V době vydání tohoto standardu, IPSASB ještě nezávažila využitelnost IFRS 3 *Podnikové kombinace* a IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti* pro veřejný sektor. Proto IPSAS 8 neodráží změny provedené v IAS 31 v důsledku vydání IFRS 3 a IFRS 5. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 8 a IAS 31 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 31 byly do IPSAS 8 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 8 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 31. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“) a „čistá aktiva/jmění“ („net assets/equity“) v IPSAS 8. Ekvivalentní termíny v IAS 31 jsou „výsledovka“ („income statement“) a „vlastní kapitál“ („equity“).
- IPSAS 8 nepoužívá termín „výsledek“ („income“), který má v IAS 31 širší význam než termín „výnos“ („revenue“).
- IPSAS 8 používá oproti IAS 31 odlišnou definici „společného podnikání“. Termín „smluvní ujednání“ byl nahrazen termínem „závazné ujednání“.
- IPSAS 8 zahrnuje přechodná ustanovení, která účetním jednotkám, která přijmou poměrnou konsolidaci, umožňují nevykloučovat všechny zůstatky a transakce mezi spoulovládajícími, jejich ovládanými jednotkami, které jsou spoulovládány za účetní období počínající k datu v rámci tří let následujících od data prvního přijetí akruálního účetnictví podle standardů IPSAS. IAS 31 neobsahuje přechodná ustanovení.

IPSAS 9 — VÝNOSY ZE SMĚNNÝCH TRANSAKČÍ

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 18 *Výnosy* (novelizovaného v roce 1993), vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 18.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 9 — VÝNOSY ZE SMĚNNÝCH TRANSAKČÍ

Historie standardu

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

IPSAS 9 *Výnosy ze směnných transakcí* byl vydán v červenci 2001.

Od té doby byl IPSAS 9 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 37 *Společná ujednání* (vydán v lednu 2015)
- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 27 *Zemědělství* (vydaný v prosinci 2009)
- IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování* (vydaný v lednu 2010)
- *Vylepšení standardů IPSAS* (vydáno v listopadu 2010)

Přehled změn odstavců IPSAS 9

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
1	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
9	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015 Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
10	Pozměněn	IPSAS 27 prosinec 2009 IPSAS 29 leden 2010 Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
12	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
33	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
34	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
36	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
39	Pozměněn	Vylepšení standardů

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
		IPSAS listopad 2010
41A	Nový	IPSAS 33 leden 2015
42B	Nový	IPSAS 37 leden 2015
42	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015
IG1	Pozměněn	Vylepšení í standardů IPSAS listopad 2010
IG12	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
Nadpis nad IG29	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
IG32	Nový	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
IG33	Nový	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
IG34	Nový	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010

IPSAS 9 — VÝNOSY ZE SMĚNNÝCH TRANSAKČÍ**OBSAH**

	Odstavec
Cíl	
Rozsah působnosti	1–10
Definice	11–13
Výnosy	12–13
Oceňování výnosů	14–17
Identifikace transakce	18
Poskytování služeb	19–27
Prodej zboží a výrobků	28–32
Úroky, licenční poplatky a dividendy	33–38
Zveřejňování	39–40
Datum účinnosti	41–42
Implementační příručka	
Srovnání s IAS 18	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 9 *Výnosy ze směnných transakcí* je obsažen v odstavcích 1–42. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 9 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* a *Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky vydaný IASB definuje výsledek jako „zvýšení ekonomického prospěchu v průběhu účetního období formou přítoků nebo zvýšení hodnoty aktiv, či snížení hodnoty závazků, jehož důsledkem je takové zvýšení vlastního kapitálu, které nesouvisí s vklady podílníků na vlastním kapitálu“. Definice výsledku (income) stanovená IASB zahrnuje jak výnosy (revenue), tak i přínosy (gains). Tento standard používá pro výnosy (revenues) i přínosy (gains) společný termín „výnosy“ (revenue) namísto termínu „výsledek“ (income). Některé konkrétní položky uznávané jako výnosy jsou upraveny v jiných standardech a jsou vyňaty z rozsahu působnosti tohoto standardu. Například přínosy vzniklé z prodeje budov, pozemků a zařízení jsou konkrétně upraveny ve standardu zabývajícím se budovami, pozemky a zařízeními a nejsou zahrnuty v tomto standardu.

Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení výnosů vznikajících ze směnných transakcí a událostí.

Základní otázkou účetního zachycování výnosů je určení toho, kdy dochází k uznání výnosu. Výnos je uznán tehdy, když je pravděpodobné, že (a) budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál poplyne účetní jednotce a že (b) je tento prospěch možné spolehlivě ocenit. Tento standard identifikuje okolnosti, za jakých jsou tato kritéria splněna, a výnos tedy může být uznán. Rovněž poskytuje praktický návod k aplikaci těchto kritérií.

Rozsah působnosti

1. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro účetní zachycování výnosů vzniklých z následujících směnných transakcí a událostí:**
 - (a) **poskytování služeb;**
 - (b) **prodej zboží a výrobků; a**
 - (c) **užívání aktiv účetní jednotky jinými stranami, přinášející úroky, licenční poplatky a dividendy nebo jiná rozdělení jmění.**
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 podniky veřejné správy (PVS) používají IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.
4. Tento standard se nezabývá výnosy vzniklými z transakcí, které nemají směnný charakter.

5. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou získávat výnosy ze směnných transakcí nebo transakcí, které nemají směnný charakter. Směnná transakce je taková, při které účetní jednotka obdrží aktiva nebo služby, případně uhradí závazek, přičemž výměnou za to přímo poskytne jiné straně přibližně stejnou hodnotu (především ve formě zboží, výrobků a služeb nebo užití aktiv). Příklady směnných transakcí zahrnují:
 - (a) nákup nebo prodej zboží, výrobků či služeb; nebo
 - (b) pronájem budov, pozemků a zařízení; za tržní ceny.
6. Při rozlišování výnosů na ty, které mají směnný charakter a ty, které nejsou směnné povahy, se bere v úvahu přednostně skutečná podstata transakce před její formou. Mezi příklady transakcí, které nemají směnný charakter, patří výnosy vzniklé z uplatnění svrchovaných pravomocí (například přímé a nepřímé daně, cla, poplatky a pokuty), dotace a dary.
7. Poskytování služeb zahrnuje vykonání smluvně dojednaného úkolu účetní jednotkou v průběhu sjednaného období. Služby mohou být poskytovány v rámci jednoho období, nebo v průběhu více období. Příkladem služeb poskytovaných účetní jednotkou veřejného sektoru, za které získává výnosy, jsou zajišťování bydlení, správa vodárenských zařízení, správa silnic, na kterých se vybírá mýtné, a správa transferových plateb. Některé dohody o poskytování služeb se vztahují přímo ke smlouvám o zhotovení, například služby projektových manažerů a architektů. Výnosy vzniklé z takových smluv nejsou řešeny tímto standardem, ale zachází se s nimi v souladu s požadavky pro smlouvy o zhotovení tak, jak je stanoveno IPSAS 11 *Smlouvy o zhotovení*.
8. Zboží zahrnuje jak (a) výrobky a zboží vyrobené účetní jednotkou za účelem jejich prodeje jako jsou publikace, tak i (b) věci nakoupené za účelem jejich dalšího prodeje, jako je zboží, ale i pozemky a nemovitosti držené za účelem jejich prodeje.
9. Aktiva účetní jednotky užívaná jinými stranami přináší výnosy ve formě:
 - (a) úroků – poplatky za užití peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů nebo částek dlužných účetní jednotce;
 - (b) licenčních poplatků – poplatky za užití dlouhodobých aktiv jako jsou například patenty, ochranné známky, autorská práva a počítačové programy; a
 - (c) dividend nebo jiných rozdělení jmění – přiznání přebytků držitelům vlastního kapitálu v poměru dle jejich účasti na konkrétní části kapitálu.
10. Tento standard se nezabývá výnosy vznikajícími:
 - (a) z leasingových smluv (viz IPSAS 13 *Leasingy*);

- (b) z dividend nebo jiných rozdělení jmění získaných z investic vykazovaných ekvivalenční metodou (viz IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání*); a
- (c) z přínosů z prodeje budov, pozemků a zařízení (které jsou řešeny v IPSAS 17 *Budovy, pozemky a zařízení*),
- (d) z pojišťovacích smluv v rámci odpovídajících národních nebo mezinárodních standardů zabývajících se pojištěním;
- (e) v důsledku změn reálné hodnoty finančních aktiv a finančních závazků nebo jejich pozbytí (návod pro uznávání a oceňování lze nalézt v IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*);
- (f) v důsledku změn hodnoty ostatních krátkodobých aktiv;
- (g) z prvotního uznání a ze změn v reálné hodnotě biologických aktiv, které jsou výsledkem zemědělské činnosti (viz IPSAS 27 *Zemědělství*); a
- (g) z prvotního uznání zemědělské produkce (viz IPSAS 27); a
- (h) z těžby nerostných rud.

Definice

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

Směnné transakce jsou transakce, při kterých jedna jednotka získá aktiva nebo služby, nebo jí zanikají závazky, za což poskytuje výměnou přibližně stejnou protihodnotu (primárně formou peněžní, zboží, služeb nebo užíváním aktiv) jiné jednotce.

Reálná hodnota je částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum nebo vyrovnán závazek.

Nesměnné transakce jsou transakce, které nejsou směnné. V transakci, která není směnná, jednotka buď získá hodnotu od jiné jednotky bez toho, aniž by jí směnou poskytla přibližně stejnou hodnotu nebo poskytuje hodnotu jiné jednotce, aniž by přímo obdržela přibližně stejnou hodnotu.

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

Výnosy

12. Výnosy zahrnují pouze hrubé přírůstky ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu obdrženého nebo získatelného na vlastní účet účetní jednotky. Částky vybrané z pozice zástupce vlády nebo jiné vládní organizace nebo jménem třetí strany, jako například vybírání plateb za telefon a elektřinu prováděné poštou jménem účetních jednotek poskytujících takové služby, nejsou ekonomickým prospěchem nebo využitelným potenciálem, který plyne účetní jednotce a nevedou ke zvýšení aktiv nebo snížení závazků. Z uvedených důvodů jsou z výnosů vyloučeny. Obdobně je tomu u vztahu na základě zastupování, kdy hrubý přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu zahrnující částky vybrané jménem příkazce nevede ke zvýšení čistých aktiv/jmění účetní jednotky. Částky vybrané jménem příkazce nejsou výnosem. Namísto nich jsou výnosem jen obdržené nebo získatelné provize za výběr nebo manipulaci s hrubými toky.
13. Finanční přítoky, jmenovitě výpůjčky, nesplňují definici výnosů, protože vedou (a) ke stejné změně jak v aktivech, tak i v závazcích a (b) nemají žádný dopad na čistá aktiva/jmění. Finanční přítoky jsou zahrnuty přímo do rozvahy a vstupují do zůstatků aktiv a závazků.

Oceňování výnosů

14. **Výnosy se oceňují reálnou hodnotou obdržené nebo zpětně získatelné protihodnoty.**
15. Částka výnosu vzniklá z transakce je obvykle stanovena dohodou mezi účetní jednotkou a kupujícím nebo uživatelem aktiva či služby. Je oceněna reálnou hodnotou obdržené nebo získatelné protihodnoty zohledňující částky veškerých obchodních slev a množstevních rabatů poskytnutých účetní jednotkou.
16. Ve většině případů je protihodnota ve formě peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů a částka výnosů částkou peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů již přijatých nebo nárokovaných. Ovšem pokud je příjem peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů odložen, pak může být reálná hodnota protihodnoty nižší než nominální hodnota obdržených nebo zpětně získatelných peněžních prostředků. Účetní jednotka může například poskytnout kupujícímu bezúročný obchodní úvěr nebo akceptovat jako protihodnotu za prodané zboží směnku vydanou kupujícím s nižší než tržní úrokovou sazbou. Pokud takové ujednání ve své podstatě představuje finanční transakci, pak je reálná hodnota protihodnoty stanovena diskontováním budoucích příjmů za použití implicitní úrokové míry. Implicitní úroková míra se stanovuje jedním z následujících způsobů, podle toho, který je transparentnější:

- (a) buď jako převažující míra pro podobný nástroj u výstavce s obdobným hodnocením úvěrového rizika; nebo
- (b) jako úroková sazba, kterou je možno nominální částku nástroje diskontovat na běžnou prodejní cenu zboží, výrobků nebo služeb za hotové.

Rozdíl mezi reálnou hodnotou a nominální částkou protihodnoty se uzná jako úrokový výnos v souladu s odstavci 33 a 34.

17. Pokud jsou zboží, výrobky nebo služby směněny či vyměněny za zboží, výrobky nebo služby obdobné povahy a hodnoty, nepovažuje se směna za transakci, při níž vzniká výnos. To je častý případ u komodit jako je olej nebo mléko, kdy dodavatelé směňují nebo vyměňují zásoby z různých míst, aby včas uspokojili poptávku existující v určitém místě. Pokud jsou výrobky a zboží prodány nebo jsou poskytnuty služby výměnou za rozdílné zboží, výrobky nebo služby, považuje se tato směna za transakci, při níž vznikají výnosy. Výnosy jsou oceňovány reálnou hodnotou získaného zboží nebo služeb, upravenou o případnou částku peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, která byla převedena. Nemůže-li být reálná hodnota získaného zboží, výrobků nebo služeb spolehlivě stanovena, je výnos oceněn reálnou hodnotou poskytnutého zboží, výrobků nebo služeb, upravenou o případnou částku peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, která již byla převedena.

Identifikace transakce

18. Kritéria pro uznání výnosu v tomto standardu jsou obvykle aplikována samostatně na každou transakci. Za určitých okolností je však nezbytné v zájmu objasnění podstaty transakce aplikovat tato kritéria na samostatně identifikovatelné složky jednotlivé transakce. Zahrnuje-li například prodejní cena výrobku oddělitelnou částku za následný servis, je tato částka časově rozlišena a uznána jako výnos teprve v průběhu období, během kterého jsou tyto služby poskytovány. Naproti tomu jsou tato kritéria aplikována společně na dvě nebo více transakcí, jsou-li tyto transakce propojeny takovým způsobem, že obchodní efekt nelze pochopit bez odkazu na skupinu transakcí jako jeden celek. Účetní jednotka může například prodat zboží a ve stejné době uzavřít samostatnou smlouvu na zpětný nákup tohoto zboží k pozdějšímu datu, čímž je potlačen skutečný efekt transakce; v takovém případě se obě transakce posuzují společně.

Poskytování služeb

19. **Může-li být spolehlivě odhadnut výsledek transakce, která zahrnuje poskytnutí služeb, uznání výnosů spojených s transakcí se provede na základě stupně dokončení celé transakce k datu vykázání. Výsledek transakce lze spolehlivě odhadnout, pokud jsou současně splněny všechny následující podmínky:**

- (a) **částka výnosu může být spolehlivě oceněna;**
 - (b) **je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojené s transakcí poplynou účetní jednotce;**
 - (c) **k datu vykazání je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce; a**
 - (d) **náklady vynaložené na transakci a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě oceněny.**
20. Pokud se při uznávání výnosů používá odvolání na stupeň dokončení transakce, označuje se to často jako metoda procenta dokončení. Podle této metody jsou výnosy uznány v tom účetním období, v němž byly služby poskytnuty. Například účetní jednotka poskytující služby v oboru oceňování majetku uzná výnos, jakmile je dokončeno jednotlivé dílčí ocenění. Uznání výnosů na tomto základě dává užitečnou informaci o rozsahu provádění služby a o výkonnosti v průběhu období. Také IPSAS 11 požaduje uznání výnosu na této bázi. Požadavky uvedeného standardu jsou obecně použitelné i pro uznávání výnosů a souvisejících nákladů transakce zahrnující poskytování služeb.
21. Výnos je uznán pouze tehdy, pokud je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojené s transakcí poplynou účetní jednotce. Pokud však vznikne nejistota o inkasovatelnosti částky, která již byla do výnosů zahrnuta, je neinkasovatelná částka, nebo částka, jejíž přijetí se stalo nepravděpodobným, uznána spíše jako náklad, než jako korekce částky původně uznaných výnosů.
22. Účetní jednotka je obecně schopna učinit spolehlivé odhady, jestliže se s ostatními účastníky transakce dohodla na:
- (a) vymahatelných právech každého z účastníků, týkajících se služby, která má být účastníky poskytnuta a přijata;
 - (b) protihodnotách, které mají být směněny; a
 - (c) způsobu a podmínkách vypořádání.
- Pro účetní jednotku je také obvykle nezbytné, aby měla účinný systém interního finančního rozpočtnictví a výkaznictví. Účetní jednotka přezkoumává a v případě nezbytnosti reviduje své odhady výnosů podle vykonaných služeb. Požadavek takových úprav nemusí nutně znamenat, že výsledek transakce nelze spolehlivě odhadnout.
23. Stupeň dokončení transakce může být stanoven řadou metod. Účetní jednotka použije tu metodu, která spolehlivě určuje rozsah vykonaných služeb. V závislosti na podstatě transakce mohou metody zahrnovat:
- (a) analýzy provedené práce;
 - (b) služby vykonané k určitému datu jako procento celkových služeb, které mají být poskytnuty; nebo

- (c) podíl dosud vynaložených nákladů k odhadnutým celkovým nákladům transakce. Do nákladů vynaložených k určitému datu se zahrnují pouze náklady spojené s vykonanými službami. Do celkových odhadnutých nákladů transakce se zahrnují pouze náklady spojené s již vykonanými službami nebo se službami, které mají být ještě poskytnuty.

Splátky a zálohy přijaté od zákazníků často neodpovídají skutečně vykonaným službám.

24. Z praktických důvodů jsou výnosy v situaci, kdy jsou služby vykonávány v podobě neurčitěho počtu úkonů v průběhu určitého časového období, uznány rovnoměrně po dané časové období, není-li zřejmé, že stupeň dokončení lze lépe zachytit jinou metodou. Jestliže určitý úkon má mnohem větší význam než ostatní úkony, uznání výnosů se odsune až do vykonání tohoto významného úkonu.
25. **Pokud není možné spolehlivě odhadnout výsledek transakce, která zahrnuje poskytování služeb, uznají se výnosy pouze v rozsahu těch uznaných nákladů, které lze pokrýt.**
26. V průběhu počátečních etap transakce se často stává, že nelze spolehlivě odhadnout její výsledek. Přesto však může být pravděpodobné, že účetní jednotce budou uhrazeny náklady vynaložené na transakci. Proto se výnosy uznají pouze v rozsahu vynaložených nákladů, jejichž pokrytí lze očekávat. Pokud nelze spolehlivě odhadnout výsledek transakce, není uznán žádný přebytek.
27. (a) Nemůže-li být výsledek transakce odhadnut spolehlivě a (b) není-li pravděpodobné, že vynaložené náklady budou pokryty, pak nejsou výnosy uznány a vynaložené náklady se uznají do nákladů daného období. Pokud nejistoty dříve bránící spolehlivému odhadu výsledku smlouvy pominou, uznají se výnosy spíše podle článku 19 než podle článku 25.

Prodej zboží a výrobků

28. Výnos z prodeje zboží a výrobků se uznává tehdy, jsou-li splněny všechny následující podmínky:
- (a) účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví zboží a výrobků;
 - (b) účetní jednotka si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost v míře obvykle spojované s vlastnictvím prodaného zboží a výrobků, ani skutečné ovládání tohoto zboží a výrobků;
 - (c) částka výnosů může být spolehlivě oceněna;
 - (d) je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, které jsou s transakcí spojeny, poplynou účetní jednotce; a

(e) **vzniklé náklady nebo náklady, které v souvislosti s transakcí teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny.**

29. Určení toho, kdy účetní jednotka převedla významná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví na kupujícího, vyžaduje posouzení okolností transakce. Ve většině případů se převod rizik a odměn z vlastnictví děje současně s převodem právního titulu nebo s postoupením držby kupujícímu. Takto je tomu u většiny prodejů. V jiných případech je však převod rizik a odměn vyplývajících z vlastnictví uskutečněn jindy než převod právního titulu nebo postoupení držby.
30. Ponechá-li si účetní jednotka významná rizika vyplývající z vlastnictví, není taková transakce prodejem a výnos není uznán. Účetní jednotka si může ponechat významné riziko vyplývající z vlastnictví mnoha způsoby. Příklady situací, v nichž si účetní jednotka může ponechat významná rizika a odměny z vlastnictví, jsou:
- (a) pokud účetní jednotce zůstává povinnost vyplývající z nedostatečného plnění nekrytý zárukou;
 - (b) pokud je přijetí výnosů z určitého dílčího prodeje závislé na odvození výnosů u kupujícího z jeho prodeje zboží (například pokud vláda v rámci své publikační činnosti distribuuje výukové materiály školám s možností vrátit neprodané zboží);
 - (c) jestliže je zboží dodáno s podmínkou instalace, která tvoří významnou část smlouvy a dosud nebyla účetní jednotkou dokončena; a
 - (d) když je kupující oprávněn nákup zrušit z důvodů uvedených ve smlouvě a účetní jednotka si není jistá pravděpodobností tohoto zrušení.
31. Když si účetní jednotka podrží pouze nevýznamné riziko vyplývající z vlastnictví, je transakce prodejem a dojde k uznání výnosu. Prodávající si může například podržet právní titul ke zboží výhradně z toho důvodu, aby tak zajistil inkasování dlužné částky. V tomto případě, jestliže účetní jednotka převedla významná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví, je transakce prodejem a dojde k uznání výnosu. Jiný příklad účetní jednotky, která si ponechává výhradně nevýznamné riziko vyplývající z vlastnictví, může být prodej, pokud je nabízeno vrácení peněz, nebude-li zákazník spokojen. V těchto případech jsou výnosy uznány v okamžiku uskutečnění prodeje za předpokladu, že prodávající může spolehlivě odhadnout budoucí vrácené částky a uzná příslušný závazek na základě dřívější zkušenosti nebo na základě jiných relevantních faktorů.
32. Výnosy jsou uznány výhradně v situaci, kdy je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojené s transakcí skutečně poplynou účetní jednotce. Za určitých okolností to nemusí být pravděpodobné, dokud není protihodnota přijata anebo odstraněna nejistota

jejího přijetí. Výnos může být například závislý na schopnosti jiné jednotky v rámci smlouvy dodat zboží nebo výrobky; pokud o této schopnosti existuje pochybnost, může být uznání odloženo, dokud nedojde k plnění. V okamžiku dodání zboží nebo výrobků je nejistota odstraněna a výnos je uznán. Pokud však vznikne nejistota o inkasovatelnosti částky, která již byla do výnosů zahrnuta, je tato částka anebo částka, jejíž přijetí se stalo nepravděpodobným, spíše zahrnuta do nákladů, než vykázána jako úprava částky původně uznaných výnosů.

Úroky, licenční poplatky a dividendy nebo jiná rozdělení jmění

33. **Výnos vznikající z užívání aktiv účetní jednotky jinými stranami přinášející úrok, licenční poplatky a dividendy nebo jiná rozdělení jmění, se uznají v souladu s účetním řešením stanoveným v odstavci 34, pokud:**
- (a) **je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojené s transakcí poplynou účetní jednotce; a**
 - (b) **částka výnosu může být spolehlivě oceněna.**
34. **Výnos je uznán za použití následujících účetních řešení:**
- (a) **úrok se určuje na poměrné časové bázi, která zohledňuje efektivní výnos daného aktiva;**
 - (b) **licenční poplatky jsou uznány na akruální bázi v souladu s podstatou příslušné smlouvy; a**
 - (c) **dividendy nebo jiná rozdělení jmění jsou uznány tehdy, když akcionářům nebo účetní jednotce vznikne právo na přijetí platby.**
35. Efektivní výnos aktiva je úroková sazba, která je potřebná pro diskontování budoucích očekávaných peněžních příjmů během použitelnosti aktiva tak, aby se rovnaly výchozí účetní hodnotě aktiva. Úrokový výnos obsahuje částku odpisování každého diskontu, prémie nebo jiného rozdílu mezi výchozí účetní hodnotou dluhového cenného papíru a jeho hodnotou v okamžiku jeho splatnosti.
36. V případě pořízení investice přinášející úrok, včetně dosud nepřijatého časově rozlišeného úroku, je nutné následně získané úroky rozdělit do období před pořízením a po pořízení; pouze ta část úroku, která se vztahuje k období po pořízení, je uznána jako výnos. Jsou-li u majetkových cenných papírů stanoveny dividendy nebo jiná rozdělení jmění z čistého přebytku dosaženého ještě před pořízením daného cenného papíru, pak se tyto dividendy nebo jiná rozdělení jmění odečítají od pořizovací ceny příslušných cenných papírů. Jestliže je obtížné takové rozdělení uskutečnit, aniž by se použilo nějakého účelového postupu, jsou dividendy nebo jiná

rozdělení jmění uznány jako výnos, pokud zjevně nepředstavují pokrytí části nákladů na pořízení majetkových cenných papírů.

37. Licenční poplatky, jako například poplatky z těžby ropy, se časově rozlišují v souladu s ustanoveními příslušné smlouvy a jsou zpravidla na stejném základě i uznány, pokud nelze považovat za přiměřenější jejich uznání výnosem na jiné systematické a racionální bázi.
38. Výnos je uznán výhradně tehdy, je-li pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojené s transakcí poplynou účetní jednotce. Pokud však vznikne nejistota o inkasovatelnosti částky, která již byla do výnosů zahrnuta, je tato částka anebo částka, jejíž přijetí se stalo nepravděpodobným, uznána spíše do nákladů než jako úprava částky původně uznaných výnosů.

Zveřejňování

39. **Účetní jednotka zveřejňuje:**
- (a) **účetní pravidla zvolená pro uznávání výnosu včetně metod používaných pro určení stupně dokončení transakcí zahrnujících poskytování služeb;**
 - (b) **částku každé z významných skupin výnosů uznaných v průběhu účetního období včetně výnosů vzniklých z:**
 - (i) **poskytování služeb;**
 - (ii) **prodeje zboží a výrobků;**
 - (iii) **úroků;**
 - (iv) **licenčních poplatků; a**
 - (v) **dividend nebo jiných rozdělení jmění; a**
 - (c) **částky výnosů vzniklých z titulu směny zboží, výrobků nebo služeb zahrnutých do každé z významných skupin výnosů.**
40. Návod ke zveřejnění všech podmíněných aktiv a podmíněných závazků lze nalézt v IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. Podmíněná aktiva a podmíněné závazky mohou vznikat z takových položek, jako jsou záruční náklady, náhrady, pokuty nebo pravděpodobné újmy.

Datum účinnosti

41. **Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. červencem 2002 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. červencem 2002, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.**

- 41A. **Odstavec 42** byl změněn standardem **IPSAS 33 První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na aktuální bázi** vydaným v lednu roku 2015. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 v období začínajícím před 1. lednem 2017, pak tuto změnu použije také pro toto dřívější období.
- 41B. **IPSAS 37 Společná ujednání** vydaný v lednu 2015 změnil odstavec **10(b)**. Účetní jednotka tuto změnu použije, když použije IPSAS 37.
42. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na aktuální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na aktuální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

Implementační příručka

Tato příručka doprovází IPSAS 9, avšak není jeho součástí.

- IG1. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou získávat výnosy ze směnných transakcí nebo transakcí, které nemají směnný charakter. Tento standard se zabývá pouze výnosy vznikajícími ze směnných transakcí. Výnosy ze směnných transakcí vznikají z:
- (a) prodeje zboží a výrobků nebo poskytování služeb třetím stranám;
 - (b) prodeje zboží a výrobků nebo poskytování služeb jiným vládním agenturám; a
 - (c) takového užívání aktiv účetní jednotky jinými stranami, které přináší úrok, licenční poplatky a dividendy nebo jiná rozdělení jmění.
- IG2. Aplikace kritérií uznání výnosu z konkrétní transakce může být ovlivněna:
- (a) odlišnostmi právního řádu v různých zemích, které mohou stanovovat okamžik, v němž účetní jednotka převádí podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví. Z toho důvodu je třeba chápat příklady v této implementační příručce vždy v kontextu zákonů platných v zemi uskutečnění transakce; a
 - (b) podstatou vztahu (smluvního nebo jiného) mezi jednotkou, která platí, a účetní jednotkou, která získává výnos (což znamená, že se jednotky mohou dohodnout na specifickém okamžiku, v němž prodávající účetní jednotka může uznat výnos).

Poskytování služeb

Ubytování

- IG3. Příjem z pronájmu při zajištění ubytování je uznán jako výnos v souladu s podmínkami nájemní smlouvy.

Školní doprava

- IG4. Výnosy z jízdného účtovaného cestujícím při zajišťování školní dopravy jsou uznány podle toho, jak je doprava skutečně poskytována.

Správa silnic, na kterých se vybírá mýtné

- IG5. Výnosy ze správy silnic, na kterých se vybírá mýtné, jsou uznány tak, jak byly vybrány na základě užívání těchto silnic.

Zajišťování průběhu soudních sporů

IG6. Výnosy ze zajišťování průběhu soudních sporů se uznají buď v souladu se stupněm dokončení procesu, nebo na základě období, ve kterých soud zasedal.

Správa zařízení, aktiv nebo služeb

IG7. Výnosy ze správy zařízení, aktiv nebo služeb jsou uznány po dobu trvání smlouvy podle toho, jak jsou služby skutečně poskytovány.

Vědecký a technologický výzkum

IG8. Výnosy získané od klientů na základě smluv o vědeckém a technologickém výzkumu jsou uznány s ohledem na stupeň dokončení jednotlivých dílčích projektů.

Instalační poplatky

IG9. Instalační poplatky jsou uznány jako výnosy podle stupně dokončení instalace, není-li tato zároveň součástí prodeje výrobku, pak jsou výnosy uznány při prodeji zboží a výrobků.

Servisní poplatky zahrnuté do ceny výrobku

IG10. Obsahuje-li prodejní cena výrobku vyčíslitelnou částku za následné služby (např. uživatelskou podporu a vylepšování produktu při prodeji software), je tato částka časově rozlišena a uznána jako výnosy období, v němž byla služba skutečně provedena. Časově rozlišená částka zahrnuje očekávané náklady na služby podle smlouvy spolu s přiměřeným ziskem z provedených služeb.

Provize pojišťovací agentury

IG11. Přijaté nebo získatelné odměny za zprostředkování pojištění, pokud nevyžadují od zprostředkovatele poskytování dalších služeb, jsou agenturou uznány jako výnos v okamžiku skutečného počátku nebo obnovení souvisejících pojistných smluv. Jestliže je však pravděpodobné, že od agentury budou požadovány další služby během trvání pojistné smlouvy, pak bude odměna nebo její část časově rozlišena a uznána jako výnos v průběhu celého období, ve kterém je pojistná smlouva účinná.

Poplatky za finanční služby

IG12. Uznání výnosů z finančních služeb závisí (a) na účelu, pro který byly poplatky vyměřeny a na (b) východiscích vykazování veškerých finančních nástrojů, které jsou s nimi spojeny. Popis poplatků za finanční služby nemusí zjevně vyjadřovat podstatu a druh prováděných služeb. Proto je nezbytné rozlišovat mezi poplatky, které jsou neoddelitelnou součástí efektivního výnosu finančního nástroje, poplatky získanými za poskytované služby a poplatky získanými za vykonání jednorázového významného úkonu.

(a) poplatky, které jsou neoddělitelnou součástí efektivní úrokové míry finančního nástroje

S takovými poplatky se obecně zachází jako s úpravou efektivní úrokové míry. Je-li však finanční nástroj oceňován v reálné hodnotě se změnou reálné hodnoty uznávané do přebytku nebo schodku, poplatky jsou uznány jako výnos v okamžiku prvotního uznání nástroje.

- (i) *Původní poplatky, které účetní jednotka obdržela při tvorbě nebo nabytí jiných finančních aktiv než těch, které jsou podle IPSAS 29 klasifikována jako finanční aktivum vedené "v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku"*

Takové poplatky mohou zahrnovat náhrady za činnosti, jako je hodnocení finanční situace dlužníka, hodnocení a zaznamenávání záruk, kolaterálů a jiných zajišťovacích ujednání, vyjednávání podmínek finančního nástroje, příprava a zpracování dokumentů a vlastní uzavření transakce. Tyto poplatky jsou neoddělitelné od výsledného finančního nástroje a spolu se souvisejícími transakčními náklady (jak jsou definovány v IPSAS 29) jsou odloženy a uznány jako úprava efektivní úrokové míry.

- (ii) *Poplatky, které obdrží účetní jednotka za poskytnutí půjčky, pokud je takový úvěrový příslib mimo působnost IPSAS 29*

Je-li pravděpodobné, že účetní jednotka uzavře konkrétní úvěrové ujednání a takový úvěrový příslib nespadá do působnosti IPSAS 29, pak se přijaté poplatky považují za kompenzaci za pokračující účast na pořízení finančního nástroje a spolu se souvisejícími transakčními náklady (jak jsou definovány v IPSAS 29) jsou odloženy a uznány jako úprava efektivní úrokové míry. Pokud příslib úvěru vyprší bez toho, aby účetní jednotka úvěr poskytla, pak je poplatek uznán jako výnos v okamžiku vypršení. Úvěrové přísliby, které spadají do působnosti IPSAS 29, jsou vykazovány jako deriváty a oceňovány reálnou hodnotou.

- (iii) *Poplatky přijaté při vzniku finančních závazků oceňovaných v naběhlé hodnotě*

Tyto poplatky jsou neoddělitelné od vzniku vztahu k finančnímu závazku. Pokud není finanční závazek klasifikován jako vedený "v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku", jsou přijaté pořizovací poplatky, a s tím související transakční náklady (jak jsou definovány v IPSAS 29) zahrnuty do počáteční účetní hodnoty finančního závazku a uznány jako úprava efektivní úrokové míry. Účetní jednotka rozlišuje poplatky a náklady, které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry finančního závazku od poplatků a transakčních nákladů souvisejících se vznikem práv na poskytování služeb, jako jsou služby správy investic.

(b) poplatky získané za poskytované služby**(i) poplatky vyměřené za správu půjček**

Poplatky, vyměřované účetní jednotkou za správu půjček, jsou uznány jako výnos tak, jak jsou příslušné služby skutečně poskytovány.

(ii) poplatky za příslib poskytnutí půjčky, pokud příslib půjčky nespadá do působnosti IPSAS 29

Pokud je nepravděpodobné, že konkrétní výpůjční smlouva bude uzavřena a příslib poskytnutí půjčky je mimo působnost IPSAS 29, jsou tyto poplatky uznány jako výnos rovnoměrně po dobu trvání příslibu. Přísliby poskytnutí půjček, které spadají do působnosti IPSAS 29 se vykazují jako deriváty a jsou oceňovány v reálné hodnotě.

(iii) Poplatky za správu investic

Poplatky účtované za správu investic jsou uznávány jako výnosy tak, jak jsou tyto služby poskytovány.

Přírůstkové náklady, které lze přímo přiřadit k zajištění smluv o správě investic, jsou uznány jako aktivum, pokud mohou být samostatně identifikovány a spolehlivě oceněny a pokud je pravděpodobné, že budou získány zpět. Stejně jako v IPSAS 29 je přírůstkovým nákladem ten, který by nevznikl, kdyby účetní jednotka smlouvu o řízení investic nezajistila. Aktivum představuje smluvní nárok účetní jednotky na prospěch z poskytování investičních služeb a je odpisován tak, jak účetní jednotka uznává s tím související výnosy. Pokud má účetní jednotka portfolio smluv o správě investic, může posoudit jejich návratnost na základě celého portfolia.

Některé smlouvy o finančních službách zahrnují jak vznik jednoho nebo i více finančních nástrojů, tak poskytování investičních služeb. Příkladem jsou dlouhodobé měsíční spořicí smlouvy zahrnující i správu fondu majetkových cenných papírů. Poskytovatel smlouvy rozlišuje transakční náklady spojené se vznikem finančního nástroje od nákladů na zajištění práva poskytovat služby správy investic.

(c) poplatky získané za vykonání jednorázového významného úkonu

Takové poplatky jsou uznány jako výnos v momentě dokončení daného významného jednorázového úkonu tak, jak je uvedeno v následujících příkladech.

(i) Poplatek za převod akcií klientovi

Poplatek je uznán jako výnos v okamžiku, kdy jsou akcie převedeny.

- (ii) *Poplatky za zprostředkování půjčky mezi dlužníkem a investorem*

Poplatek je uznán jako výnos, v okamžiku, kdy dojde ke zprostředkování půjčky.

- (iii) *Poplatky za syndikátní půjčky*

Poplatek za syndikaci obdrženy subjektem, který zajišťuje celkovou půjčku a sám si neponechává žádnou její část (nebo si ponechává část za stejnou efektivní úrokovou míru ve srovnání s rizikem jako ostatní účastníci), je náhradou za poskytnutou službu syndikace. Takový poplatek je uznán jako výnos v okamžiku dokončení syndikace.

Vstupné

IG13. Výnosy z uměleckých představení, banketů a jiných speciálních událostí jsou uznány v okamžiku konání těchto událostí. Je-li prodáno předplatné na určitý počet takových událostí, pak se poplatky přiřazují ke každé události v rozsahu vykonávaných služeb při každé z nich.

Školné

IG14. Výnos je uznán v průběhu období výuky.

Zápisné, vstupní a členské poplatky

IG15. Uznání těchto výnosů závisí na povaze poskytovaných služeb. Pokud poplatek představuje pouze členství a všechny ostatní služby a produkty jsou hrazeny samostatně nebo když na ně existuje samostatné roční předplatné, je poplatek uznán jako výnos, neexistuje-li žádná významná nejistota týkající se jeho zaplacení. Pokud poplatek člena opravňuje k užívání služeb nebo získání publikací poskytovaných během období členství anebo k nákupu zboží či služeb za ceny nižší, než které platí pro nečleny, pak jsou poplatky uznány s přihlédnutím k času realizace služeb, jejich povaze a hodnotě poskytovaných prospěchů.

Franšízy a koncesní poplatky

IG16. Tyto poplatky mohou obsahovat dodávku zaváděcích a následných služeb, zařízení a jiných hmotných aktiv a know-how. V souladu s tím jsou franšízy a koncesní poplatky uznány jako výnos s přihlédnutím k účelu, k němuž byly vyměřeny. Vhodné jsou následující metody uznávání výnosů z franšíz a koncesních poplatků:

- (a) **dodávky zařízení a jiných hmotných aktiv**

Částka odvozená z reálné hodnoty prodaných aktiv je uznána jako výnos po uskutečnění dodávky nebo při předání titulu vlastnictví.

(b) dodávky zaváděcích a následných služeb

Poplatky za zajištění následných služeb, stanovené jako část zaváděcích poplatků nebo jako samostatný poplatek, jsou uznány jako výnos tak, jak jsou služby skutečně poskytnuty. Pokud samostatný poplatek nepokrývá náklady na následné služby včetně přiměřeného zisku, pak je část počátečního poplatku, která je dostatečná k pokrytí nákladů následných služeb a k vytvoření přiměřeného zisku z těchto služeb, časově rozlišena a uznána jako výnos až podle poskytnutých služeb.

(c) pokračující franšizy a koncesní poplatky

Jako výnosy jsou uznány poplatky účtované za pokračující užití práv stanovených ve smlouvě, nebo poplatky za jiné služby poskytnuté v době platnosti smlouvy, a to podle toho, jak jsou služby skutečně poskytovány nebo jak jsou práva užívána.

(d) transakce při zastoupení

Mezi poskytovatelem franšizy a příjemcem franšizy se mohou uskutečnit takové transakce, v průběhu kterých jedná poskytovatel franšizy v podstatě jakožto zástupce příjemce franšizy. Například poskytovatel koncese může objednávat dodávky a sjednávat jejich dopravu k příjemci franšizy bez vlastního zisku. Takovéto transakce nejsou příčinou vzniku výnosu.

Poplatky za vývoj programového vybavení na zakázku

IG17. Poplatky za vývoj programového vybavení na zakázku jsou uznány jako výnos s přihlédnutím ke stupni dokončení celého vývoje, včetně splnění služeb poskytovaných v rámci servisní podpory po dodání programového vybavení.

Prodej zboží a výrobků

Prodeje typu „zaplat' a měj“, při nichž dochází na žádost kupujícího k odložení dodávky, ale kupující přejímá právní nárok a akceptuje fakturaci.

IG18. Výnosy jsou uznány v okamžiku, kdy kupující přejímá právní nárok, při splnění těchto podmínek:

- (a) *je pravděpodobné, že dodávka bude uskutečněna;*
- (b) *předmět koupě je dostupný, označen a připraven k dodání kupujícímu v okamžiku uskutečnění prodeje;*
- (c) *kupující specifikuje instrukce pro odloženou dodávku; a*
- (d) *jsou použity obvyklé platební podmínky.*

Výnosy nejsou uznány, pokud v době dodávky existuje pouhý úmysl zboží získat anebo výrobek zhotovit.

IG19. *Zboží a výrobky dodané po splnění následujících podmínek:*

(a) **instalace a přezkoušení**

Výnosy jsou obvykle uznány tehdy, když kupující přijme dodávku a je dokončena instalace a provedeno přezkoušení. Bezprostředně po přijetí dodávky kupujícím jsou však výnosy uznány tehdy, pokud:

- (i) proces instalace je svojí podstatou jednoduchý; nebo
- (ii) přezkoušení se provádí jen za účelem konečného stanovení smluvní ceny.

(b) **potvrzení prodeje v případech, kdy si kupující vyhradil časově omezené právo zboží nebo výrobky vrátit**

Jestliže existuje nejistota ohledně možnosti vrácení zboží nebo výrobků, výnosy jsou uznány, když došlo k formálnímu potvrzení dodávky kupujícím anebo zboží bylo dodáno a lhůta pro jeho odmítnutí již uplynula.

(c) **konsignační prodeje, při kterých příjemce (kupující) jedná při prodeji zboží jménem odesílatele (prodávajícího)**

Výnosy jsou uznány odesílatelem v okamžiku, kdy bylo zboží prodáno příjemcem třetí straně.

(d) **dodávky za hotové**

Výnosy jsou uznány, pokud je dodávka uskutečněna a peníze přijaty prodávajícím nebo jeho zástupcem.

Prodeje s dodávkou odloženou do okamžiku úhrady poslední z řady splátek

IG20. Výnosy z takových prodejů jsou uznány v okamžiku dodání zboží či výrobků. Pokud však zkušenost naznačuje, že je většina těchto prodejů dovedena ke zdárnému konci, mohou být výnosy uznány po přijetí významné části platby za podmínky, že jsou zboží či výrobky dostupné, označené a připravené k dodání kupujícímu.

Zakázky, při kterých je platba (nebo částečná úhrada) přijata ještě před tím, než byly zboží a výrobky přijaty na sklad, například probíhá ještě jejich výroba nebo budou dodány zákazníkovi přímo třetí stranou

IG21. Výnosy jsou uznány v okamžiku, kdy jsou zboží či výrobky dodány kupujícímu.

Prodeje s dohodou o zpětném odkoupení (mimo swapové transakce), u nichž se prodávající zaváže ke zpětnému odkoupení téhož zboží či výrobků k pozdějšímu termínu, nebo u nichž má prodávající nákupní opci na zpětné odkoupení, resp. kupující právo požadovat zpětný odkup zboží či výrobků prodávajícím.

IG22. Podmínky smlouvy je třeba analyzovat kvůli ujištění, zda prodávající ve skutečnosti převedl rizika a odměny vyplývající z vlastnictví na kupujícího a jedná se tedy skutečně o výnos. Ponechal-li si prodávající rizika a odměny vyplývající z vlastnictví, pak dokonce, i když došlo k převodu právního titulu, představuje transakce pouze ujednání o financování a žádný výnos z ní nevzniká.

Prodeje prostředníkům, jako jsou distributoři, dealeri a ostatní prodejci

IG23. Obecně jsou výnosy z takových prodejů uznány, když byla předána rizika a odměny vyplývající z vlastnictví. Jedná-li však kupující v podstatě jako zástupce, pak se při prodeji postupuje stejně jako v případě konsignačního prodeje.

Předplatné publikací a obdobných položek

IG24. Mají-li takové položky v každém časovém období obdobnou hodnotu, pak jsou výnosy uznány rovnoměrně v průběhu období, ve kterém jsou položky odesílány. Mění-li se hodnota těchto položek v jednotlivých obdobích, pak jsou výnosy uznány v poměru prodejní hodnoty odeslané položky k odhadu celkové hodnoty prodejů všech položek zahrnutých v předplatném.

Splátkové prodej, na základě kterých je protihodnota obdržena ve splátkách

IG25. Výnosy přiřaditelné k prodejní ceně, vyjma úroků, jsou uznány k datu uskutečnění prodeje. Prodejní cenu tvoří současná hodnota protihodnoty, stanovená diskontováním nárokovaných splátek implicitní úrokovou mírou. Úroková část se stává výnosem, jakmile je dosažena na základě časového průběhu, který je zohledněn implicitní úrokovou mírou.

Prodeje nemovitostí

IG26. Výnosy jsou uznány po převedení právního titulu na kupujícího. V některých jurisdikcích však může přecházet poměrný podíl na majetku na kupujícího ještě před převedením právního titulu, čímž již v tomto stádiu byla převedena rizika a odměny vyplývající z vlastnictví. Pokud prodávající nemusí podle smlouvy ještě dokončit podstatné úkony, pak může být v takových případech vhodné výnos uznat. Je-li však prodávající povinen uskutečnit nějaké podstatné úkony poté, kdy byl převeden poměrný podíl a/nebo právní titul, výnosy jsou uznány po provedení těchto úkonů. Příkladem je budova nebo jiné zařízení, u nichž ještě nebyla zcela dokončena výstavba.

IG27. V některých případech může jít o prodej nemovitosti s určitým stupněm trvající spoluodpovědnosti prodávajícího, takže rizika a odměny vyplývající z vlastnictví nebyly zcela převedeny. Příkladem jsou smlouvy na prodej se zpětným odkoupením, zahrnující prodejní a nákupní opce, dále smlouvy, u nichž prodávající zaručuje užívání majetku nebo zaručuje výnosnost investice kupujícího za určité období. V těchto případech podstata a rozsah

trvající spoluodpovědnosti prodávajícího určuje, jak je transakce vykazována. Může být účetně zachycena jako prodej nebo jako financování, leasing nebo jako jiná podoba podílu na zisku. Pokud je zachycena jako prodej, může trvající spoluodpovědnost prodávajícího oddálit uznání výnosu.

- IG28. Prodávající musí rovněž posuzovat prostředky použité pro platbu a průkaznost příslibu kupujícího tento příslib splatit. Pokud například součet dosud inkasovaných plateb včetně počáteční zálohy anebo průběh splacení kupujícím nesvědčí dostatečně o jeho úmyslu příslib zcela zaplatit, výnosy jsou uznány pouze ve výši přijatých peněžních prostředků.

Úroky, licenční poplatky a dividendy nebo jiná rozdělení jmění

Licenční poplatky a autorské honoráře

- IG29. Licenční poplatky a autorské honoráře placené za užití aktiv účetní jednotky (jako jsou obchodní známky, patenty, programové vybavení, autorská práva k hudebním dílům, originální nahrávky a filmy) jsou uznány v souladu s podstatou příslušné smlouvy. Z praktického hlediska to může být prováděno rovnoměrně po dobu platnosti smlouvy, např. má-li uživatel licence právo užívat určitou technologii po definované časové období.
- IG30. Postoupení práv za pevný poplatek nebo nevratná záruka podle nezrušitelné smlouvy, která dovoluje uživateli licence využívat tato práva bez omezení a poskytovatel licence již nemusí plnit žádné zbývající povinnosti, je v podstatě prodejem. Příkladem je licenční smlouva k užití software, kdy poskytovatel licence nemá po provedené dodávce již žádné dodatečné povinnosti. Obdobným příkladem je poskytnutí práv ke komerčnímu promítání filmu, kdy poskytovatel licence nemá nad distributorem žádnou kontrolu a neočekává žádné budoucí výnosy z pokladních příjmů. V takových případech jsou výnosy uznány v okamžiku prodeje.
- IG31. V některých případech je skutečný příjem licenčního poplatku nebo autorského honoráře podmíněn výskytem nějaké budoucí události. V těchto případech jsou výnosy uznány pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že poplatek nebo příjem z autorského honoráře bude přijat, což je obvykle zřejmé v okamžiku, kdy daná událost nastala.

Uznávání a oceňování

Určení toho, zda účetní jednotka jedná jako principál nebo jako agent (změna z roku 2010)

- IG32. V odstavci 12 se uvádí, že "hrubý příliv ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu při zastupování představuje částky vybrané jménem principála, které nevedou ke zvýšení čistých aktiv/jmění pro účetní jednotku. Částky inkasované jménem principála tedy nejsou výnosem. Namísto toho je výnosem pouze částka provize, která byla nebo bude obdržena jako odměna za inkaso anebo správu hrubých toků.". Určení, zda účetní jednotka jedná jako principál nebo jako agent, vyžaduje úsudek a posouzení všech relevantních skutečností a okolností.
- IG33. Účetní jednotka jedná jako principál, pokud je vystavena významným rizikům a odměnám spojeným s prodejem zboží nebo poskytnutím služeb. Mezi funkce, které svědčí o tom, že účetní jednotka jedná jako principál, patří:
- (a) účetní jednotka má primární odpovědnost za poskytování zboží nebo služeb zákazníkovi nebo za plnění objednávek, například odpovědnost za převzetí zboží, výrobků nebo služeb objednaných nebo zakoupených zákazníkem;
 - (b) na účetní jednotce je riziko z titulu zásob jak před nebo po objednání zákazníkem, tak i během přepravy nebo při vrácení;
 - (c) účetní jednotka má oprávnění jak k přímému, tak i nepřímému stanovení cen, například poskytnutím doplňkového zboží nebo služeb;
a
 - (d) účetní jednotka nese zákaznické úvěrové riziko z titulu pohledávek za zákazníky.
- IG34. Jednotka jedná jako agent, pokud není vystavena významným rizikům a odměnám spojeným s prodejem zboží nebo poskytnutím služeb. Jednou z funkcí, která svědčí o tom, že účetní jednotka jedná jako agent, spočívá v tom, že částka, kterou účetní jednotka získává, je předem stanovená buď jako pevný poplatek za transakci, nebo prostřednictvím procentního podílu z částky účtované zákazníkovi.

Srovnání s IAS 18

IPSAS 9 *Výnosy ze směnných transakcí* primárně čerpá z IAS 18 *Výnosy*. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 9 a IAS 18 jsou následující:

- Název standardu IPSAS 9 se liší od názvu IAS 18 a tento rozdíl vysvětluje, že se IPSAS 9 nezabývá výnosy z transakcí, které nemají směnný charakter.
- Definice výnosu použitá v IPSAS 9 je obdobná definici použité v IAS 18. Hlavní rozdíl spočívá v tom, že se definice v IAS 18 odkazuje na běžnou činnost.
- Ve srovnání s IAS 18 byly do IPSAS 9 zahrnuty dodatečné komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 9 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 18. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínu „čistá aktiva/jmění“ („net assets/equity“) v IPSAS 9. Ekvivalentním termínem v IAS 18 je „vlastní kapitál“ („equity“).

IPSAS 10 — VYKAZOVÁNÍ V HYPERINFLAČNÍCH EKONOMIKÁCH

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 29 (přeformátovaného v roce 1994) *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách* vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 29.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 10 — VYKAZOVÁNÍ V HYPERINFLAČNÍCH EKONOMIKÁCH

Historie standardu

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

IPSAS 10 *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách* byl vydán v červenci 2001.

Od té doby byl IPSAS 10 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)
- IPSAS 4 *Dopady změn měnových kurzů cizích měn* (vydaný v prosinci 2006)
- *Vylepšení standardů IPSAS* (vydáno v lednu 2010)
- *Vylepšení standardů IPSAS* (vydáno v listopadu 2010)

Přehled změn odstavců IPSAS 10

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
Výše uvedené záhlaví 1	Nové	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
1	Nový	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
1A	Pozměněn – stávající odstavec 1 přečíslován na 1A	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
1	Pozměněn	IPSAS 4 prosinec 2006
11	Pozměněn	IPSAS 4 prosinec 2006
17	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
18	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
20	Pozměněn	IPSAS 4 prosinec 2006
22	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
26 ¹	Zrušen	IPSAS 4 prosinec 2006
28	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
29	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
33	Pozměněn	IPSAS 4 prosinec 2006
36	Pozměněn	IPSAS 4 prosinec 2006
38A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
38B	Nový	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
38C	Nový	IPSAS 33 leden 2015
39	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015

¹ Následné odstavce byly přečíslovány

IPSAS 10 — VYKAZOVÁNÍ V HYPERINFLAČNÍCH EKONOMIKÁCH

OBSAH

	Odstavec
Cíl	1
Rozsah působnosti	1A–6
Definice.....	7
Přepřacování účetní závěrky	8–34
Výkaz finanční situace	14–26
Výkaz finanční výkonnosti.....	27
Přebytek nebo schodek z čisté peněžní pozice	28–29
Výkaz peněžních toků	30
Srovnatelné údaje	31
Konsolidovaná účetní závěrka.....	32–33
Výběr a použití všeobecného cenového indexu.....	34
Ekonomiky, které přestávají být hyperinflační	35
Zveřejňování	36–37
Datum účinnosti	38–39
Zdůvodnění závěrů	
Ilustrativní příklad	
Srovnání s IAS 29	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 10 *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách* je obsažen v odstavcích 1–39. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 10 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, *Zdůvodnění závěrů*, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* a *Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení pro konsolidovanou i individuální účetní závěrku účetní jednotky, jejíž funkční měna je měnou hyperinflační ekonomiky. Tento standard také specifikuje účetní řešení, když ekonomika přestává být hyperinflační.

Rozsah působnosti

- 1A. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro účetní výkazy, včetně konsolidovaných účetních výkazů, každé účetní jednotky, jejíž funkční měnou je měna hyperinflační ekonomiky.**
2. Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.
3. Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor vydaná IPSASB vysvětluje, že PVS používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.
4. V hyperinflační ekonomice není prospěšné vykazovat provozní výsledky a finanční pozici v místní měně bez přepracování. Peníze ztrácejí kupní sílu v takové míře, že porovnání částek z transakcí a jiných událostí, které nastaly v rozdílných časových okamžicích, dokonce i ve stejném účetním období, je zavádějící.
5. Tento standard neuvádí žádnou absolutní míru, při které již dochází ke vzniku hyperinflatione. Je věcí úsudku, kdy začne být nezbytné přepracování a vykázání účetní závěrky v souladu s tímto standardem. Hyperinflatione je indikována charakteristikami ekonomického prostředí země, k nimž lze zejména zahrnout následující:
 - (a) obyvatelstvo dává přednost držení svého bohatství v nepeněžních aktivech nebo v relativně stabilní cizí měně. Částky držené v místní měně jsou ihned investovány, aby zůstala zachována kupní síla,
 - (b) obyvatelstvo uvažuje o peněžních částkách nikoliv v místní měně, ale v relativně stabilní zahraniční měně. Ceny mohou být stanoveny v této měně,
 - (c) prodeje a nákupy na úvěr se uskutečňují v cenách, které kompenzují očekávanou ztrátu z kupní síly během doby trvání úvěru, dokonce i když je toto období krátké,
 - (d) úrokové sazby, mzdy a ceny jsou spojeny s cenovým indexem a
 - (e) kumulativní míra inflace se během tří let blíží nebo převyšuje 100 %.

6. Dává se přednost tomu, aby všechny účetní jednotky, které vykazují v měně stejné hyperinflační ekonomiky, používaly tento standard od stejného data. Přesto se tento standard použije na účetní závěrku každé účetní jednotky od začátku účetního období, ve kterém je zjištěna existence hyperinflace v zemi, v jejíž měně se vyazuje.

Definice

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

Účetní hodnota aktiva je částka, ve které je aktivum uznáno ve výkazu finanční situace po odečtení všech oprávek a kumulovaných ztrát ze znehodnocení.

Účetní hodnota závazku je částka, ve které je závazek uznán ve výkazu finanční situace.

Nepeněžní položky jsou položky, které nejsou peněžními položkami.

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

Přepřeracování účetní závěrky

8. Ceny se mění v průběhu času jako výsledek různých specifických nebo všeobecných politických, ekonomických a sociálních sil. Specifické síly jako jsou změny nabídky a poptávky a technologické změny mohou způsobit, že se individuální ceny významně a nezávisle na sobě zvýší nebo sníží. Navíc, všeobecné síly mohou vyústit ve změnu všeobecné cenové hladiny, a tím i všeobecné kupní síly peněz.
9. V hyperinflační ekonomice je účetní závěrka užitečná, jenom pokud je vyjádřena měnovou jednotkou běžnou k datu vykázání. Z toho vyplývá, že se tento standard týká účetních výkazů účetních jednotek vykazujících v měně hyperinflační ekonomiky. Předložení informací požadovaných tímto standardem jen jako doplněk k nepřepřeracované účetní závěrce není dovoleno. Navíc se nedoporučuje samostatně předkládat účetní závěrky před přepřeracováním.
10. Mnohé účetní jednotky veřejného sektoru zahrnují do své účetní závěrky informace související s rozpočtem, aby usnadnily srovnávání s rozpočtem. Tam, kde k tomu dojde, je informace o rozpočtu také přepřeracována v souladu s tímto standardem.
11. **Účetní závěrka účetní jednotky, jejíž funkční měnou je měna hyperinflační ekonomiky, se vyjadřuje měnovou jednotkou běžnou k datu vykázání. Srovnatelné údaje za předchozí období požadované**

Mezinárodním účetním standardem pro veřejný sektor IPSAS 1 a každá informace týkající se dřívějších období se také uvádí měnovou jednotkou běžnou k datu vykazání. Pro účely zveřejnění srovnávacích částek v jiné měně vykazování se použijí odstavce 47(b) a 48 z IPSAS 4 *Dopady změn měnových kursů cizích měn.*

12. **Přebytek nebo schodek z čisté peněžní pozice se zveřejní samostatně ve výkazu finanční výkonnosti.**
13. Přepřepočování účetní závěrky v souladu s tímto standardem vyžaduje použití určitých postupů i úsudku. Konsistentní použití těchto postupů a úsudků z období do období je důležitější než důsledná přesnost výsledných částek obsažených v přepřepočované účetní závěrce.

Výkaz finanční situace

14. Částky ve výkazu finanční situace ještě nevyjádřené měnovou jednotkou běžnou k datu vykazání se přepřepočávají za použití všeobecného cenového indexu.
15. Peněžní položky se nepřepřepočávají, protože jsou již vyjádřeny měnovou jednotkou běžnou k datu vykazání. Peněžní položky jsou drženy peníze a ta aktiva a závazky, které budou přijaty nebo zaplacený pevnou nebo určitelnou částkou peněz.
16. Aktiva a závazky smluvně spjaté se změnami cen, jako jsou například dluhopisy a úvěry spojené s určitým indexem, jsou upraveny v souladu se smlouvou tak, aby se mohla zjistit nesplacená částka k datu vykazání. Tyto položky jsou vedeny v této upravené částce v přepřepočovaném výkazu finanční situace.
17. Všechna ostatní aktiva a závazky jsou nepeněžní. Některé nepeněžní položky jsou vedeny v běžných částkách k datu vykazání, jako například v čisté realizovatelné hodnotě a reálné hodnotě, nejsou tedy přepočteny. Všechna ostatní nepeněžní aktiva a závazky se přepočítávají.
18. Většina nepeněžních položek je vedena v pořizovacích nákladech nebo pořizovacích nákladech snížených o odpisy; proto jsou vyjádřeny v hodnotách běžných k datu jejich nabytí. Přepočtené pořizovací náklady nebo pořizovací náklady snížené o odpisy se stanoví tak, že se na historické náklady a kumulované odpisy u každé položky použije od data jejího nabytí do data vykazání změna všeobecného cenového indexu. Například pozemky, budovy a zařízení, zásoby surovin a zboží, goodwill, patenty, obchodní známky a podobná aktiva jsou přepočteny od data jejich nákupu. Zásoby částečně dokončených a hotových výrobků jsou přepočteny od okamžiku, kdy vznikly pořizovací náklady a náklady na přeměnu.
19. Podrobné záznamy o datech nabytí položek pozemků, budov a zařízení nemusí být dostupné nebo odhadnutelné. V těchto ojedinělých případech

- může být nezbytné v prvním období aplikace tohoto standardu použít nezávislý odborný odhad hodnot položek jako základnu pro jejich přepočtení.
20. Všeobecný cenový index nemusí být dostupný pro ta období, pro která je přepočtení položek pozemků, budov a zařízení vyžadováno tímto standardem. V těchto případech může být nezbytné využít odhad založený například na pohybech měnového kursu mezi funkční měnou a relativně stabilní cizí měnou.
 21. Některé nepeněžní položky jsou vedeny v částkách aktuálních k jiným datům než k datu pořízení nebo k rozvahovému dni, například pozemky, budovy a zařízení, které byly přeceněny k některému dřívějšímu datu. V těchto případech jsou účetní hodnoty přepočteny od data přecenění.
 22. K tomu, aby se určilo, zda byla přepočtená částka nepeněžní položky znehodnocena a měla by být snížena, použije účetní jednotka příslušný test znehodnocení z IPSAS 21 *Znehodnocení nepeněžtovorných aktiv*, IPSAS 26 *Znehodnocení peněžtovorných aktiv* nebo mezinárodní a/nebo národní účetní standard zabývající se znehodnocením goodwillu. Například přepočtené částky pozemků, budov a zařízení, goodwillu, patentů a ochranných známek se sníží na zpětně získatelnou částku nebo zpětně získatelnou částku využitelnosti podle, podle toho, která je vhodná, a přepočtené částky u zásob se sníží na čistou realizovatelnou hodnotu nebo běžné reprodukční náklady. Pokud účetní jednotka, do níž bylo investováno, a která je u investora zachycena ekvivalenční metodou, vykazuje v měně hyperinflační ekonomiky, potom se její výkaz finanční situace a výkaz finanční výkonnosti přepracují v souladu s tímto standardem, aby se vypočítal podíl investora na jejich čistých aktivech/jmění a přebytku nebo schodku. Pokud je přepracovaná účetní závěrka jednotky, do níž bylo investováno, vyjádřena v cizí měně, přepočte se závěrkovými kursy.
 23. Dopad inflace se obvykle uznává i u výpůjčních nákladů. Není vhodné ani přepočítávat výdaje na dlouhodobá aktiva financovaná z výpůjček, ani aktivovat tu část výpůjčních nákladů, která kompenzuje inflaci za stejné období. Tato část výpůjčních nákladů se uznává jako náklad v období, ve kterém tyto náklady vznikly.
 24. Účetní jednotka může nabýt aktiv podle ujednání, které jí dovolí odložit platbu, aniž by v něm byly výslovně stanoveny úrokové náklady. Pokud je neproveditelné přiřadit aktivům částku úroku, jsou taková aktiva přepočtena od data úhrady, a nikoliv od data nákupu.
 25. Na začátku prvního období používání tohoto standardu jsou části čistých aktiv/jmění s výjimkou kumulovaných přebytků/schodků a každého fondu z přecenění přepočteny za použití všeobecného cenového indexu od data, kdy byly tyto části do účetní jednotky vloženy nebo jinak vznikly. Fond z přecenění, který vznikl v předchozích obdobích, se vylučuje.

Přepřacované kumulované přebytky/schodky vyplynou ze všech ostatních částek v přepřacovaném výkazu finanční situace.

26. Na konci prvního období a v následujících obdobích se všechny části čistých aktiv/jmění přepočítávají za použití všeobecného cenového indexu od začátku období nebo data vkladu, pokud je toto datum pozdější. Pohyby v čistých aktivech/jmění za období jsou zveřejněny v souladu s IPSAS 1.

Výkaz finanční výkonnosti

27. Tento standard požaduje, aby všechny položky ve výkazu finanční výkonnosti byly vyjádřeny měnovou jednotkou běžnou k datu vykazání. Proto musí být všechny částky přepočteny za použití změny všeobecného cenového indexu od doby, kdy položky výnosů a nákladů byly původně zaznamenány.

Přínos nebo újma z čisté peněžní pozice

28. Účetní jednotka, která v období inflace drží přebytek peněžních aktiv nad peněžními závazky, ztrácí kupní sílu a ta účetní jednotka, která má přebytek peněžních závazků nad peněžními aktivy, získává kupní sílu až do výše, do níž její aktiva a závazky nejsou napojeny na cenovou hladinu. Tento přínos nebo újmu z čisté peněžní pozice lze odvodit jako rozdíl plynoucí z přepočtu nepeněžních aktiv, kumulovaných přínosů nebo újem a položek výkazu finanční výkonnosti a z úpravy aktiv a závazků vázaných na index. Přínos nebo újmu lze odhadnout za použití změny všeobecného cenového indexu na vážený průměr rozdílů mezi peněžními aktivy a peněžními závazky za období.
29. Přínos nebo újma z čisté peněžní pozice jsou obsaženy ve výkazu finanční výkonnosti. Úprava těch aktiv a závazků, které jsou smluvně vázány na změny cen, provedená v souladu s odstavcem 16, je kompenzací přínosu nebo újmy z čisté peněžní pozice. Ostatní položky výkazu finanční výkonnosti, jako například úrokový výnos nebo náklad a kursové rozdíly vztahující se k investovaným nebo vypůjčeným prostředkům, jsou také spojeny s čistou peněžní pozicí. Ačkoliv se takové položky zveřejňují samostatně, může být užitečné, jestliže jsou zveřejňovány společně s přínosem nebo újmou z čisté peněžní pozice ve výkazu finanční výkonnosti.

Výkaz peněžních toků

30. Tento standard požaduje, aby všechny položky ve výkazu peněžních toků byly vyjádřeny měnovou jednotkou běžnou k datu vykazání.

Srovnatelné údaje

31. Srovnatelné údaje za předchozí vykazované období, ať už na základě přístupu k oceňování v historických nákladech nebo přístupu k oceňování v běžných cenách, jsou přepřacovány za použití všeobecného cenového

indexu tak, že srovnávací účetní závěrky jsou zveřejňovány měnovou jednotkou běžnou ke konci vykazovaného období. Informace, které jsou zveřejněny s ohledem na dřívější období, jsou také vyjádřeny měnovou jednotkou běžnou ke konci vykazovaného období. Pro účely zveřejnění srovnávacích částek v jiné měně vykazování se použijí odstavce 47(b) a 48 IPSAS 4.

Konsolidovaná účetní závěrka

32. Ovládající jednotka, která vykazuje v měně hyperinflační ekonomiky, může mít ovládané jednotky, které také vykazují v měnách hyperinflačních ekonomik. Účetní závěrka každé takové ovládané jednotky musí být přepracována použitím všeobecného cenového indexu země, v jejíž měně vykazuje dříve, než je zahrnuta do konsolidované účetní závěrky sestavené její ovládající jednotkou. Jestliže je taková jednotka zahraniční ovládanou jednotkou, je její přepracovaná účetní závěrka přepočtena závěrkovými kursy. Účetní závěrky ovládaných jednotek, které nevykazují v měnách hyperinflačních ekonomik, jsou řešeny v souladu s IPSAS 4.
33. Jestliže jsou konsolidovány účetní závěrky s rozdílnými daty vykazání, potom musí být přepočteny všechny položky, ať už nepeněžní nebo peněžní, na měnovou jednotku běžnou k datu konsolidované účetní závěrky.

Výběr a použití všeobecného cenového indexu

34. Přepracování účetní závěrky v souladu s tímto standardem vyžaduje použití všeobecného cenového indexu, který odráží změny ve všeobecné kupní síle. Upřednostňuje se, aby všechny účetní jednotky, které vykazují v měně stejné ekonomiky, používaly stejný index.

Ekonomiky, které přestávají být hyperinflační

35. **Přestává-li ekonomika být hyperinflační a účetní jednotka ukončí sestavování a předkládání účetní závěrky sestavené v souladu s tímto standardem, měla by částky vyjádřené měnovou jednotkou běžnou ke konci předchozího účetního období pokládat za základ pro účetní hodnoty v jejích následujících účetních závěrkách.**

Zveřejňování

36. **Provedou se následující zveřejnění:**
 - (a) **skutečnost, že účetní závěrka a odpovídající údaje za předchozí období byly přepracovány podle změn ve všeobecné kupní síle funkční měny a v důsledku toho jsou uvedeny měnovou jednotkou běžnou k datu vykazování, a**
 - (b) **identita a úroveň cenového indexu k datu vykazování a změny indexu během běžného a minulých účetních období.**

37. Zveřejnění požadovaná tímto standardem jsou nezbytná k tomu, aby bylo objasněno východisko pro řešení dopadů hyperinflace na účetní závěrku. Jejich smyslem je také poskytnutí dalších informací nezbytných pro pochopení tohoto základu a z něj vyplývajících částek.

Datum účinnosti

38. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. červencem 2002 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. červencem 2002, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 38A. Odstavce 17, 18 a 22 byly změněny *Vylepšením standardů IPSAS* vydaným v lednu 2010. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2011 nebo později. Dřívější použití je doporučeno.
- 38B. Stávající odstavec 1 byl přecíslován na 1A a byl vložen nový odstavec 1 *Vylepšením standardů IPSAS 2011* vydaným v říjnu 2011. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2013 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije změnu pro období začínající před 1. lednem 2013, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 38C. Odstavec 39 byl změněn standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na aktuální bázi* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 v období začínajícím před 1. lednem 2017, pak změna výše uvedeného odstavce bude použita rovněž pro toto dřívější období.
39. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na aktuální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na aktuální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěru doprovázejí IPSAS 10, ale nejsou jeho součástí.

Novela IPSAS 10 v důsledku Vylepšení standardů IFRS vydaného v roce 2008 IASB

- BC1. IPSASB posoudila novely IAS 29 zahrnuté do *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v květnu 2008 a celkově souhlasí s důvody IASB pro novelizaci tohoto standardu. IPSASB dospěla k závěru, že neexistují žádné pro veřejný sektor specifické důvody pro nepřijetí těchto změn.

Ilustrativní příklad

Tento příklad doprovází IPSAS 10, ale není jeho součástí.

IE1. Tento standard stanoví požadavky na přepracování účetních závěrek včetně konsolidovaných účetních závěrek účetních jednotek vykazujících ve měně hyperinflační ekonomiky.

IE2. Následující příklad ukazuje proces přepracování účetních výkazů. Při přípravě tohoto názorného příkladu:

- přínos z čisté peněžní pozice za období byl nepřímo odvozen jako rozdíl plynoucí z přepracování nepeněžních aktiv a závazků, kumulovaných přínosů nebo újem a položek výkazu finanční výkonnosti (viz odstavec 28),
- u zásob disponibilních ke konci účetního období se předpokládalo, že byly nabyty koncem účetního období, kdy všeobecný inflační index činil 170,
- počátkem období činil všeobecný cenový index 120, na konci období 180 a průměr za období 150,
- u jiných výnosů a nákladů, než jsou odpisy, se předpokládá, že budou narůstat rovnoměrně během celého účetního období,
- aktiva, jejichž historické náklady byly 7 500, byla plně odepsána a sešrotována, jejich zbytková hodnota byla nula.

Účetní vykazování za hyperinflace

Příklad

Výkaz finanční situace	1.1.X0 (dle IPSAS 12)	31.12.X0 (neupraveno)	Faktor indexace	31.12.X0 (dle IPSAS 12)	Přínos/újma z čisté peněžní police
Peněžní prostředky a investice	5 000	10 000	–	10 000	–
Zásoby	–	2 000	180/170	2 118 <i>Přepřacováno</i>	118
<i>Fyzická aktiva:</i>					
Historické náklady	47 500	40 000	180/120	60 000	20 000
Oprávký	(22 500)	(20 000)	180/120	(30 000)	(10 000)
Zůstatková hodnota	25 000	20 000	180/120	30 000 <i>Přepřacováno</i>	10 000
Aktiva celkem	30 000	32 000		42 118	
Výpůjčky	26 000	26 000	–	26 000	
Čistá aktiva					
Převeden z minulého období	4 000	4 000	180/120	6 000 <i>Přepřacováno</i>	(2 000)
Čistý přebytek za období (viz níže)		2 000	Viz níže	10 118	1 100
	4 000	6 000		16 118	9 218
Výkaz finanční výkonnosti					
Výnosy		50 000	180/150	60 000 <i>Přepřacováno</i>	10 000
Odpisy		(5 000)	180/120	(7 500) <i>Přepřacováno</i>	(2 500)
Ostatní náklady		(43 000)	180/150	(51 600) <i>Přepřacováno</i>	(8 600)
Přínos z čisté peněžní police				9 218	
Přebytek za rok		2 000		10 118	(1 100)

Pozn.: Standard (odstavec 27) požaduje, aby položky výkazu finanční výkonnosti byly přepřacovány za použití změn indexu od data, kdy byly transakce zaznamenány. V tomto příkladu položky výnosů a nákladů kromě odpisů narůstají rovnoměrně po celé účetní období a používá se průměrná míra inflace. Přínos z čisté peněžní police byl odvozen nepřímo (viz poslední sloupec) použitím všeobecného cenového indexu pro nepeněžní položky výkazu finanční situace a výkazu finanční výkonnosti (odstavec 28).

Srovnání s IAS 29

IPSAS 10 *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách* primárně čerpá z IAS 29 *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách* a zahrnuje změny provedené v IAS 29 jako součást *Vylepšení standardů IFRS* vydaného v květnu 2008. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 10 a IAS 29 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 29 byly do IPSAS 10 zahrnuty dodatečné komentáře, které objasňují použitelnost standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 10 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 29. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů „výnos“ („revenue“), „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“), „čistá aktiva/jmění“ („net assets/equity“) v IPSAS 10. Ekvivalentní termíny v IAS 29 jsou „výsledek“ („income“), „výsledovka“ („income statement“) a „vlastní kapitál“ („equity“).
- IAS 29 obsahuje vodítko k přepracování účetních závěrek založených na běžných nákladech. IPSAS 10 takový návod nezahrnuje, IPSAS 10 obsahuje ilustrativní příklad, který za použití nepřímé metody ukazuje proces přepracování účetních výkazů účetní jednotky vykazující v měně hyperinflační ekonomiky.

IPSAS 11 — SMLOUVY O ZHOTOVENÍ

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 11 (novelizovaného v roce 1993) *Smlouvy o zhotovení* vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 11.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 11 — SMLOUVY O ZHOTOVENÍ

Historie standardu

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

IPSAS 11 *Smlouvy o zhotovení* byl vydán v červenci 2001.

Od té doby byl IPSAS 11 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)

Přehled změn odstavců IPSAS 11

Ovlivněný odstavec	Jak ovlivněn	Čím ovlivněn
57A	Nový	IPSAS 33 leden 2015
58	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015

IPSAS 11 — SMLOUVY O ZHOTOVENÍ**OBSAH**

	Odstavec
Cíl	
Rozsah působnosti	1–3
Definice	4–11
Smlouvy o zhotovení	5–10
Zhotovitel	11
Slučování a segmentování smluv o zhotovení	12–15
Výnosy ze smlouvy	16–22
Náklady smlouvy	23–29
Uznávání výnosů ze smlouvy a nákladů smlouvy	30–43
Uznávání očekávaných schodků	44–48
Změny odhadů	49
Zveřejňování	50–56
Datum účinnosti	57–58
Implementační příručka	
Srovnání s IAS 11	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 11 *Smlouvy o zhotovení* je obsažen v cíli a odstavcích 1-58. Všechny odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 11 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* a *Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit účetní zachycení výnosů a nákladů spojených se smlouvami o zhotovení. Standard:

- identifikuje smlouvy, které jsou klasifikovány jako smlouvy o zhotovení;
- obsahuje řešení takových typů smluv o zhotovení, které se mohou objevit ve veřejném sektoru; a
- uvádí východiska pro uznávání a zveřejňování nákladů smlouvy, a pokud je to relevantní, výnosů ze smlouvy.

Z podstaty činností, které jsou uskutečňovány v rámci smluv o zhotovení, vyplývá, že datum, kdy je zahájena činnost a datum, kdy je činnost ukončena, obvykle spadají do různých účetních období.

V mnoha jurisdikcích smlouvy o zhotovení uzavřené účetními jednotkami veřejného sektoru nebudou specifikovat výši výnosů ze smlouvy. Místo toho je financování pro účely zhotovení aktiva získáváno rozpočtovým určením nebo obdobným přídělem z výnosů ústřední vlády nebo z podpor či dotací. V takových případech je základním problémem při zachycování smluv o zhotovení (a) alokace nákladů smlouvy do různých účetních období, ve kterých jsou zhotovovací práce prováděny, a (b) uznávání příslušného nákladu období.

V některých jurisdikcích smlouvy o zhotovení uzavřené účetními jednotkami veřejného sektoru mohou být na komerčním nebo nekomerčním principu s plným nebo částečným krytím nákladů. V takových případech je základním problémem při zachycování smluv o zhotovení alokování jak výnosů ze smlouvy, tak i nákladů smlouvy do účetních období, ve kterých jsou zhotovovací práce prováděny.

Rozsah působnosti

1. **Zhotovitel, který sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard při účetním zachycování smluv o zhotovení.**
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 podniky veřejné správy (PVS) používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.

Definice

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

Smlouva o zhotovení je smlouva nebo podobné závazné ujednání sjednané za účelem zhotovení aktiva nebo takového souboru aktiv, která jsou vzájemně propojena nebo jsou vzájemně závislá z hlediska návrhu, technologie a funkce či jejich konečného účelu nebo použití.

Zhotovitel je účetní jednotka, která provede práci podle smlouvy o zhotovení.

Smlouva s pevnými náklady nebo náklady s přírůžkou je smlouva o zhotovení, podle níž jsou zhotoviteli uhrazeny dohodnuté nebo jinak definované náklady, v případě komerční smlouvy navíc zvýšené o procento těchto nákladů, nebo pevný poplatek (pokud jsou stanoveny).

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

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

Smlouvy o zhotovení

5. Smlouva o zhotovení (termíny smlouva o zhotovení a smlouva jsou považovány ve zbytku standardu za ekvivalentní) může být sjednána na zhotovení takového jednotlivého aktiva, jakým je například most, budova, přehrada, ropovod, silnice, loď nebo tunel. Smlouva o zhotovení může také zahrnovat zhotovení souboru aktiv, která jsou úzce vzájemně propojena, nebo jsou vzájemně závislá co do návrhu, technologie a funkce, nebo jejich konečného účelu nebo použití – například takových smluv mohou být smlouvy na výstavbu infrastruktury na dodávky vody, rafinerií a jiných komplexních aktiv, která tvoří infrastrukturu.
6. Pro účely tohoto standardu smlouvy o zhotovení zahrnují:
 - (a) smlouvy na poskytování služeb, které se přímo vztahují ke zhotovení aktiva, například služby vedoucích projektů a architektů, a
 - (b) smlouvy na likvidaci nebo obnovu aktiv a uvedení životního prostředí do stavu existujícího před demolicí aktiva.
7. Smlouvy o zhotovení pro účely tohoto standardu také zahrnují veškeré dohody, které jsou pro dotyčné strany závazné, ale které nemají formu písemné smlouvy. Například, dvě ministerstva se mohou formálně dohodnout na zhotovení aktiva, přičemž taková dohoda z právního hlediska není uzavřením smlouvy, protože v dané jurisdikci jednotlivé útvary samy

o sobě nemusí být samostatnými právními subjekty s pravomocí uzavírat smlouvy. Nicméně, za podmínky, že taková dohoda dotyčným stranám přisuzuje práva a povinnosti obdobně jako řádná smlouva, jedná se pro účely tohoto standardu o smlouvu o zhotovení. Mezi taková závazná ujednání mohou patřit (mimo jiné) ministerská nařízení, rozhodnutí vlády, zákonodárné dokumenty (například zákony) nebo memoranda o porozumění.

8. Smlouvy o zhotovení jsou formulovány mnoha způsoby, které se pro účely tohoto standardu klasifikují jako smlouvy za pevnou cenu a smlouvy s pevnými náklady nebo náklady s přírůžkou. Některé komerční smlouvy o zhotovení mohou obsahovat rysy jak smlouvy za pevnou cenu, tak smlouvy s pevnými náklady nebo náklady s přírůžkou, například v případě smlouvy s pevnými náklady nebo náklady s přírůžkou s dohodnutou maximální cenou. V takových případech musí zhotovitel zvážit všechny podmínky v odstavcích 31 a 32, aby správně určil, kdy má uznat výnosy a náklady ze smlouvy.
9. Smlouvy s pevnými náklady nebo náklady s přírůžkou zahrnují jak komerční, tak i nekomerční smlouvy. Komerční smlouva je takovou smlouvou, ve které sjednané výnosy obdržené od ostatních smluvních stran pokryjí jak smluvené zhotovitelovy náklady vynaložené ke zhotovení aktiva, tak i ziskovou přírůžku. Nicméně, účetní jednotka veřejného sektoru může také uzavřít nekomerční smlouvu o zhotovení aktiva pro jinou účetní jednotku za úhradu obdrženou od této nebo jiných účetních jednotek, která plně nebo částečně pokryje náklady. V některých případech se úhrada na pokrytí nákladů může skládat z plateb obdržených od účetní jednotky, která je příjemcem aktiva, a z dotací se zvláštním určením na zhotovení aktiva či prostředků poskytnutých jinými stranami.
10. V případech, kdy jedna účetní jednotka veřejného sektoru zhotovuje aktivum pro druhou účetní jednotku veřejného sektoru, náklady na zhotovení aktiva nejsou v mnoha jurisdikcích pokrývány přímo příjemcem aktiva. Spíše je zhotovení aktiva nepřímou financováno (a) rozpočtovým určením nebo obdobným přidělem prostředků ústřední vlády zhotoviteli nebo (b) z neúčelových dotací poskytnutých investičními agenturami jako třetí stranou nebo jinými vládami nebo municipalitami. Takové smlouvy se pro účely tohoto standardu klasifikují jako smlouvy za pevnou cenu.

Zhotovitel

11. Zhotovitelem je účetní jednotka, která se zaváže zhotovit stavební dílo, zkonstruovat zařízení, vyrobit výrobky nebo poskytnout službu podle zadání jiné účetní jednotky. Výraz „zhotovitel“ zahrnuje generálního nebo hlavního dodavatele, subdodavatele generálního dodavatele nebo stavebního manažera.

Slučování a segmentování smluv o zhotovení

12. Požadavky tohoto standardu jsou obvykle použity samostatně na každou smlouvu o zhotovení. Za určitých okolností je však nutné použít standard na samostatně identifikovatelné součásti jedné smlouvy, nebo dohromady na skupinu smluv tak, aby byla vystižena podstata smlouvy nebo skupiny smluv.
13. **Když smlouva pokrývá několik aktiv, přistupuje se ke zhotovení každého z nich jako k samostatné smlouvě o zhotovení, jestliže:**
 - (a) **pro každé aktivum byly předloženy samostatné návrhy,**
 - (b) **každé aktivum bylo předmětem samostatného vyjednávání, zhotovitel i zákazník byli schopni přijmout či odmítnout tu část smlouvy, která se vztahuje k tomuto aktivu, a**
 - (c) **je možné určit náklady a výnosy na každé aktivum.**
14. **Se skupinou smluv, ať již uzavřenou s jedním zákazníkem či s několika zákazníky, se zachází jako s jednou smlouvou o zhotovení, jestliže:**
 - (a) **je skupina smluv vyjednávána jako jeden celek,**
 - (b) **jsou smlouvy tak úzce vzájemně propojeny, že ve skutečnosti jsou součástí jednoho projektu s celkovou ziskovou marží, je-li dohodnuta, a**
 - (c) **smlouvy se provádějí souběžně, nebo v nepřetržitém sledu.**
15. **Smlouva může umožnit dodatečné zhotovení aktiva dle přání zákazníka, nebo může být doplněna tak, aby zahrnovala dodatečnou výstavbu. Se zhotovením dodatečných aktiv by se mělo zacházet jako se samostatnou smlouvou o zhotovení, jestliže:**
 - (a) **se aktivum značně liší v návrhu, technologii nebo funkci od aktiva nebo aktiv pokrytých původní smlouvou nebo**
 - (b) **cena aktiva je vyjednána bez ohledu na původní smluvní cenu.**

Výnosy ze smlouvy

16. **Výnosy ze smlouvy zahrnují:**
 - (a) **původní výnos dohodnutý ve smlouvě a**
 - (b) **odchyly ve smluvní práci, finanční postihy a bonusy v míře, ve které:**
 - (i) **je pravděpodobné, že budou výnosem, a**
 - (ii) **je možné je spolehlivě ocenit.**

17. Výnosy ze smlouvy jsou oceněny částkou, která odpovídá reálné hodnotě obdržené protihodnoty nebo pohledávky. Jak na počáteční, tak na následné ocenění výnosů ze smlouvy má vliv řada nejistých veličin, které závisí na výsledku budoucích událostí. Odhady je třeba často upřesňovat podle toho, jaké události nastanou a jak se nejistoty vyřeší. Pokud se jedná o smlouvu s pevnými náklady nebo náklady s přírůžkou, počáteční částka výnosů nemusí být ve smlouvě uvedena vůbec. V takovém případě je tato částka odhadnuta na základě podmínek a ustanovení smlouvy, například s odkazem na výši očekávaných nákladů vynaložených po dobu trvání smlouvy.
18. Navíc se částka výnosů ze smlouvy může zvyšovat nebo snižovat i mezi dvěma účetními obdobími. Například:
- (a) zhotovitel a zákazník mohou odsouhlasit odchylky nebo finanční postihy, které zvýší nebo sníží výnosy ze smlouvy v pozdějších obdobích následujících po tom, ve kterém byla smlouva původně dohodnuta,
 - (b) dohodnutá částka výnosů ve smlouvě s pevnou cenou nebo s pevnými náklady nebo náklady s přírůžkou se může zvýšit jako výsledek ustanovení o navýšení ceny způsobeném zvýšením nákladů nebo podobným ustanovením,
 - (c) částka výnosů ze smlouvy se může snížit v důsledku penalizace z důvodu prodlení způsobených zhotovitelem při realizaci smlouvy nebo
 - (d) když smlouva za pevnou cenu je uzavřena na pevnou cenu za jednotku výkonu, výnosy ze smlouvy se zvýší nebo sníží v důsledku zvýšeného nebo sníženého počtu jednotek.
19. Odchylkou rozumíme pokyn zákazníka měnící rozsah prací, které mají být provedeny podle smlouvy. Odchylka může vést ke zvýšení nebo snížení výnosů ze smlouvy. Příkladem odchylek jsou změny ve specifikacích nebo designu aktiva a změny v délce trvání smlouvy. Odchylka se zahrne k výnosům ze smlouvy, jestliže:
- (a) je pravděpodobné, že zákazník schválí odchylku a částku výnosu vyplývající z odchylky, a
 - (b) částku výnosu lze spolehlivě ocenit.
20. Finančním postihem se rozumí částka, kterou se zhotovitel snaží získat od zákazníka nebo jiné strany jako náhradu za náklady, které nebyly zahrnuty do smluvní ceny. Finanční postih může vzniknout například z prodlení způsobených zákazníkem, z chyb ve specifikacích nebo projektu, a ze sporných odchylek ve smluvní práci. Ocenění výnosů vznikajících z finančních postihů je spojeno s vysokým stupněm nejistoty a často závisí

na výsledku jednání. Proto se finanční postihy zahrnují k výnosům ze smlouvy pouze v případě, jestliže:

- (a) jednání dosáhla tak pokročilého stadia, že zákazník pravděpodobně uzná finanční postih, a
 - (b) částku, kterou pravděpodobně zákazník uzná, lze spolehlivě stanovit.
21. Bonusy se rozumí dodatečné částky poskytnuté ve prospěch zhotovitele v případě, že jsou dodrženy nebo překročeny stanovené parametry. Například smlouva může připouštět bonus za brzké dokončení předmětu smlouvy. Bonusy se zahrnou k výnosům ze smlouvy, jestliže:
- (a) je předmět smlouvy v takovém stupni dokončení, že stanovené parametry budou pravděpodobně splněny nebo překročeny, a
 - (b) částku bonusu lze spolehlivě stanovit.
22. Zhotovitel s ohledem na jednotlivá ustanovení smlouvy prověří veškeré částky, které se vztahují ke smlouvě o zhotovení a které jsou poskytovány investičními agenturami jako třetí stranou přímo subdodavatelům, aby ověřil, zda odpovídají definici a splňují kritéria stanovená pro uznání výnosů zhotovitele. Částky, které odpovídají definici a splňují kritéria stanovená pro uznání výnosů, zhotovitel účtuje stejným způsobem jako ostatní výnosy ze smlouvy. Tyto částky se zároveň uznají jako náklady smlouvy (viz odstavec 25). Za investiční agentury se například považují národní a mezinárodní podpůrné organizace a multilaterální a bilaterální rozvojové banky.

Náklady smlouvy

23. **Náklady smlouvy zahrnují:**
- (a) **náklady, které se přímo vztahují ke konkrétní smlouvě,**
 - (b) **náklady, které jsou obecně přiřaditelné ke smluvní činnosti a mohou být alokovány ke smlouvě na systematickém a racionálním základě, a**
 - (c) **jiné náklady, které jsou vyúčtovány zákazníkovi podle podmínek smlouvy.**
24. Náklady, které se přímo vztahují ke konkrétní smlouvě, zahrnují:
- (a) náklady na práci na stavbě, včetně stavebního dozoru,
 - (b) náklady na materiál použitý při výstavbě,
 - (c) odpisy budov a zařízení používaných v souvislosti se smlouvou,

- (d) náklady na přesun budov a zařízení a materiálu na stavbu a zpět,
- (e) náklady na nájem budov a zařízení,
- (f) náklady na navržení projektu a technickou pomoc, která se přímo vztahuje ke smlouvě,
- (g) odhadované náklady na opravu a záruční práce včetně očekávaných nákladů na záruční opravy a
- (h) právní nároky třetích stran.

Tyto náklady lze snížit o veškerý náhodný výnos, který není zahrnut ve výnosu ze smlouvy, například výnos z prodeje přebytečného materiálu na konci smlouvy.

25. Zhotovitel prověří veškeré částky, které se vztahují ke smlouvě o zhotovení a které jsou hrazeny přímo subdodavateli a které jim přímo hradí investiční agentury jako třetí strana, za účelem ověření, zda je lze označit za náklady smlouvy. Částky, které odpovídají definici a splňují kritéria stanovená pro uznání nákladů smlouvy, zhotovitel zachycuje stejným způsobem jako ostatní náklady smlouvy. Částky hrazené investičními agenturami jako třetí stranou, které odpovídají definici a splňují kritéria uznání výnosů, zhotovitel zachycuje stejným způsobem jako ostatní výnosy ze smlouvy (viz odstavec 22).
26. Náklady, které mohou být obecně přiřaditelné smluvní činnosti a mohou být alokovány do jednotlivých smluv, zahrnují:
- (a) pojištění,
 - (b) náklady na projekt a technickou pomoc, která se přímo nevztahuje k určité smlouvě, a
 - (c) stavební režii.

Tyto náklady jsou alokovány pomocí metod, které (a) jsou systematické a racionální a (b) jsou soustavně používány na všechny náklady s obdobnými charakteristikami. Alokace vychází z odhadované úrovně stavební činnosti. Stavební režie zahrnuje takové náklady, jakými jsou například příprava a zpracování výplatní listiny zaměstnanců stavby. Náklady, které mohou být obecně přiřaditelné smluvní činnosti a které mohou být alokovány na jednotlivé smlouvy, rovněž zahrnují výpůjční náklady, pokud zhotovitel zvolí povolené alternativní řešení uvedené v *IPSAS 5 Výpůjční náklady*.

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

28. Náklady, které nelze přiřadit ke smluvní činnosti, nebo které není možno alokovat ke smlouvě, jsou vyloučeny z nákladů na smlouvu o zhotovení. Takovéo náklady zahrnují:
- (a) všeobecné administrativní náklady, jejichž úhrada není specifikována ve smlouvě,
 - (b) prodejní náklady,
 - (c) náklady na výzkum a vývoj, jejichž náhrada není specifikována ve smlouvě, a
 - (d) odpisy budov a zařízení, které nejsou používány u konkrétní smlouvy.
29. Náklady smlouvy zahrnují náklady přiřaditelné ke smlouvě za období od data uzavření smlouvy do splnění smlouvy. Náklady, které se přímo vztahují ke smlouvě a které jsou vynaloženy proto, aby byla smlouva uzavřena, jsou také zahrnuty jako součást nákladů smlouvy, jestliže je možno je samostatně identifikovat a spolehlivě měřit a zároveň je pravděpodobné, že smlouva bude uzavřena. V případě, kdy náklady vynaložené na uzavření smlouvy jsou uznány jako náklad toho období, v němž byly skutečně vynaloženy, nejsou zahrnuty do nákladů smlouvy, pokud je smlouva získána až v následujícím období.

Uznávání výnosů ze smlouvy a nákladů smlouvy

30. **Pokud lze výsledek smlouvy o zhotovení spolehlivě odhadnout, jsou výnosy ze smlouvy a náklady smlouvy spojené se smlouvou o zhotovení uznány jako výnosy a náklady s ohledem na stupeň plnění činnosti k datu vykázání. Očekávaný schodek ze smlouvy o zhotovení, na který se použije ustanovení odstavce 44, se okamžitě uzná jako náklad v souladu s odstavcem 44.**
31. **V případě smlouvy za pevnou cenu lze spolehlivě odhadnout výsledek smlouvy o zhotovení, pokud jsou splněny všechny následující podmínky:**
- (a) celkové výnosy ze smlouvy lze spolehlivě stanovit,
 - (b) je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojený se smlouvou poplynou účetní jednotce,
 - (c) jak náklady na splnění smlouvy, tak stupeň dokončenosti smlouvy lze spolehlivě stanovit k datu vykázání, a
 - (d) náklady přiřaditelné smlouvě lze jasně identifikovat a spolehlivě stanovit, takže je možné porovnat skutečné náklady s dřívějšími odhady.

32. **V případě smlouvy s pevnými náklady nebo náklady s přírůžkou lze výsledek smlouvy o zhotovení spolehlivě odhadnout, pokud jsou splněny všechny následující podmínky:**
- (a) **je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojený se smlouvou poplynou účetní jednotce, a**
 - (b) **náklady přiřaditelné smlouvě, bez ohledu na to, zda jsou refundovatelné, lze jasně identifikovat a spolehlivě stanovit.**
33. Uznání výnosů a nákladů v závislosti na stupni plnění je často označováno jako metoda procenta dokončení. Podle této metody jsou výnosy ze smlouvy přiřazovány k nákladům smlouvy vynaloženým na dosažení určitého stupně plnění, výsledkem čehož je vykázání výnosů, nákladů a přebytku/schodku v závislosti na dokončené práci. Tato metoda poskytuje užitečné informace o rozsahu smluvní činnosti a výkonnosti během období.
34. Podle metody procenta dokončení jsou výnosy ze smlouvy uznány jako výnosy ve výkazu finanční výkonnosti v těch účetních obdobích, ve kterých je práce vykonána. Náklady smlouvy jsou obvykle uznány jako náklady ve výkazu finanční výkonnosti rovněž v těch účetních obdobích, ve kterých je práce, ke které se náklady vztahují, vykonána. Pokud se však na počátku smluvního vztahu očekává plné pokrytí nákladů smlouvy smluvními stranami, jakékoli očekávané překročení celkových nákladů smlouvy nad celkovými výnosy z této smlouvy, je okamžitě uznáno v souladu s odstavcem 44 jako náklad.
35. Zhotovitel může vynaložit náklady, které se vztahují k budoucímu plnění smlouvy. Takové náklady smlouvy jsou uznávány jako aktivum za podmínky, že je pravděpodobné jejich pokrytí. Takové náklady představují částku nárokovanou vůči zákazníkovi a jsou často klasifikovány jako nedokončená výroba ze smlouvy.
36. Výsledek smlouvy o zhotovení lze spolehlivě odhadnout jen tehdy, když je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál vyplývající ze smlouvy bude plynout účetní jednotce. Pokud vznikne nejistota o dobytosti částky, která již byla zahrnuta do výnosů ze smlouvy a je již uznána ve výkazu finanční výkonnosti, je nedobytná částka nebo částka, jejíž návratnost je nepravděpodobná, uznána jako náklad a nikoliv jako úprava částky výnosu ze smlouvy.
37. Účetní jednotka je obecně schopna provádět spolehlivé odhady poté, co se domluvila na smlouvě, která stanovuje:
- (a) vymahatelná práva každé strany týkající se aktiva, které má být zhotoveno,
 - (b) odměnu (pokud existuje), která má být uhrazena, a
 - (c) způsob a podmínky vypořádání.

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

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

- (a) poměr vynaložených nákladů za dosud vykonanou práci k odhadnutým celkovým nákladům podle dat uvedených ve smlouvě,
- (b) zjištění stavu vykonané práce nebo
- (c) dokončení určitého fyzického objemu smluvní práce.

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

39. Pokud je stupeň plnění stanoven ve vztahu k dosud vynaloženým nákladům smlouvy, pouze ty náklady smlouvy, které odrážejí vykonanou práci, mohou být zahrnuty mezi doposud vynaložené náklady. Příklady nákladů, které není možné takto zahrnout, jsou:

- (a) náklady, které se vztahují k budoucímu plnění smlouvy, jako jsou náklady na materiál dodaný na místo plnění smlouvy nebo uložený stranou, určený pro předmět smlouvy, ale dosud nepoužitý, nespotebovaný nebo neaplikovaný v průběhu zhotovení předmětu smlouvy, přičemž výjimku představuje materiál vyrobený speciálně pro konkrétní smlouvu; a
- (b) platby subdodavatelům předem za práci, která má být vykonána dle subdodavatelské smlouvy.

40. **Pokud výsledek smlouvy o zhotovení nelze spolehlivě odhadnout:**

- (a) **výnosy lze uznat pouze v rozsahu vynaložených nákladů smlouvy, jejichž pokrytí je pravděpodobné, a**
- (b) **náklady smlouvy musí být uznány jako náklady v období, ve kterém jsou vynaloženy.**

Očekávaný schodek ze smlouvy o zhotovení, na který se vztahuje odstavec 44, musí být okamžitě uznán jako náklad v souladu s odstavcem 44.

41. Během počátečních stádií smlouvy se často stane, že výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout. Přesto může být pravděpodobné, že účetní jednotka pokryje vynaložené náklady smlouvy. V takovém případě jsou

výnosy ze smlouvy uznány jen v rozsahu vynaložených nákladů, jejichž pokrytí se předpokládá. Protože výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout, není možné uznat přebytek ani schodek. I když výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout, může být pravděpodobné, že celkové náklady smlouvy přesáhnou celkové výnosy ze smlouvy. V takových případech musí být předpokládáné překročení celkových nákladů smlouvy nad výnosy ze smlouvy uznáno okamžitě jako náklad v souladu s odstavcem 44.

42. Pokud se v případě nákladů smlouvy, u nichž se předpokládá jejich pokrytí smluvními stranami, stane jejich pokrytí nepravděpodobné, jsou uznány jako náklad okamžitě. Příklady okolností, za kterých může být pokrytí nákladů smlouvy nepravděpodobné a za kterých může být nutné náklady smlouvy uznat okamžitě jako náklad, zahrnují smlouvy:
- (a) které nejsou plně vymahatelné, tj. jejichž platnost je pochybná,
 - (b) jejichž plnění je podmíněno výsledkem nevyřešeného právního sporu, nebo dosud nepřijatého zákona,
 - (c) které jsou vztaženy k nemovitostem, u kterých je pravděpodobné, že budou zabaveny nebo vyvlastněny,
 - (d) kde zákazník není schopen dostát svým povinnostem nebo
 - (e) kde zhotovitel není schopen smlouvu dokončit, nebo jinak dostát svým povinnostem plynoucím ze smlouvy.
43. **Když nejistoty, které bránily spolehlivému odhadnutí výsledku smlouvy, pominou, výnosy a náklady spojené se smlouvou o zhotovení se uznají podle odstavce 30, nikoliv podle odstavce 40.**

Uznávání očekávaných schodků

44. **Pokud v případě smluv o zhotovení, u nichž se k počátku smluvního vztahu očekává plné pokrytí nákladů smlouvy smluvními stranami, je pravděpodobné, že celkové náklady smlouvy přesáhnou celkové výnosy ze smlouvy, uzná se očekávaný schodek okamžitě jako náklad.**
45. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou uzavřít smlouvu o zhotovení, která stanoví, že výnosy, které mají pokrýt náklady smlouvy, budou obdrženy od ostatních smluvních stran. K tomu může dojít například, když:
- (a) ministerstva a agentury, které jsou závislé na rozpočtovém určení nebo obdobném přidělování nebo obdobném přiřazování vládních výnosů za účelem financování jejich činnosti, jsou také zmocněny uzavírat smlouvy s podniky veřejné správy nebo účetními jednotkami ze soukromého sektoru za účelem zhotovení aktiva na komerční bázi nebo s plným pokrytím nákladů, nebo

- (b) ministerstva a agentury uzavírají transakce mezi sebou za běžných podmínek nebo na komerčním principu, který se například může praktikovat v modelu veřejné správy typu „kupující-poskytovatel“ nebo podobném modelu.

V takových případech je očekávaný schodek ze stavební smlouvy okamžitě uznán podle odstavce 44.

46. Jak je uvedeno v odstavci 9, v některých případech účetní jednotky veřejného sektoru mohou uzavřít smlouvu o zhotovení, která nezaručí plné pokrytí nákladů ostatními smluvními stranami. V takových případech zhotovitel financuje rozdíl způsobem popsaným ve smlouvě o zhotovení z přidělených rozpočtových určení nebo jinak přiřazených veřejných prostředků, z neúčelových dotací poskytnutých investičními agenturami jako třetí stranou nebo jinými vládami a municipalitami. Ustanovení odstavce 44 se nevztahují na tyto smlouvy o zhotovení.
47. Při stanovování částky schodku podle odstavce 44, celkové výnosy ze smlouvy a celkové náklady smlouvy zahrnují platby hrazené přímo ve prospěch subdodavatelů investičními agenturami jako třetí stranou podle odstavce 22 a 25.
48. Částka takového schodku je určena bez ohledu na:
- (a) skutečnost, zda práce na smlouvě začala či nikoli,
 - (b) stupeň plnění smluvní činnosti nebo
 - (c) částku přebytků, která se očekává jako výsledek jiných smluv, pokud se neposuzují jako jediná smlouva o zhotovení v souladu s odstavcem 14.

Změny odhadů

49. Metoda procenta dokončení používá kumulované údaje ke stanovení odhadů výnosů ze smlouvy a nákladů smlouvy pro každé účetní období. Proto je účinek změny v odhadu výnosů ze smlouvy nebo nákladů smlouvy, nebo účinek změny v odhadu výsledku smlouvy, účtován jako změna v účetním odhadu (viz IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*). Změněné odhady jsou použity při určení částky výnosů a nákladů uznaných ve výkazu finanční výkonnosti v období, ve kterém je změna provedena a v následujících obdobích.

Zveřejňování

50. **Účetní jednotka zveřejní:**
- (a) částku výnosů ze smlouvy uznanou jako výnosy za období;
 - (b) metody použité pro určení výnosů ze smlouvy uznané za období a
 - (c) metody použité pro určení stupně plnění nedokončených smluv.
51. **Účetní jednotka zveřejní následující údaje pro nedokončené smlouvy k datu vykazání:**
- (a) souhrnnou částku dosud vynaložených nákladů a uznaných přebytků (snížených o uznané schodky),
 - (b) částku obdržených záloh a
 - (c) částku zádržného.
52. Zádržným se rozumí částky dílčích fakturací, které nejsou zaplacený, dokud nedojde ke splnění podmínek specifikovaných ve smlouvě pro platbu takových částek, nebo dokud nebyly opraveny vady. Dílčí fakturace jsou částky výnosů ze smlouvy fakturované za vykonanou smluvní práci, bez ohledu na to, zda je již zákazník zaplatil či nikoliv. Zálohy jsou částky, které zákazník obdržel před vykonáním odpovídající práce.
53. **Účetní jednotka předloží:**
- (a) hrubou částku nárokovanou vůči zákazníkům za smluvní práci jako aktivum a
 - (b) hrubou částku, kterou dluží zákazníkům v souvislosti se smluvními pracemi, jako závazek.
54. Hrubá částka, nárokovaná vůči zákazníkům za smluvní práci jako aktivum, je rozdílem:
- (a) vynaložených nákladů plus uznaných přebytků; a
 - (b) souhrnu uznaných schodků a dílčích fakturací za všechny nedokončené smlouvy, pro které platí, že vynaložené náklady plus uznané přebytky, které budou pokryty výnosy ze smluv (snížené o uznané schodky), převyší dílčí vyúčtování.
55. Hrubá částka, kterou dluží zákazníkům v souvislosti se smluvními pracemi, je rozdílem:
- (a) vynaložených nákladů zvýšených o uznané přebytky a
 - (b) souhrnu uznaných schodků a dílčích vyúčtování za všechny nedokončené smlouvy, u nichž dílčí vyúčtování jsou vyšší než vynaložené náklady plus uznané přebytky, které budou pokryty z výnosů ze smluv (snížených o uznané schodky).

56. Postup pro zveřejnění podmíněných aktiv a podmíněných závazků lze nalézt v IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. Podmíněné závazky a podmíněná aktiva mohou vznikat z takových položek, jako jsou náklady na záruční opravy, vymáhané nároky, pokuty a penále nebo možné újmy.

Datum účinnosti

57. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. červencem 2002 nebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. červencem 2002, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 57A. Odstavec 58 byl změněn standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na aktuální bázi* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 v období začínajícím před 1. lednem 2017, pak změna výše uvedeného odstavce bude použita pro toto dřívější období.
58. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na aktuální bázi tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor na (IPSAS) aktuální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

Implementační příručka

Tato příručka doprovází IPSAS 11, avšak není jeho součástí.

Zveřejňování účetních pravidel

IG1. Níže jsou uvedeny příklady zveřejnění účetních pravidel pro ministerstvo, které uzavře nekomerční smlouvu o zhotovení s jinými vládními agenturami za plného, částečného nebo bez pokrytí nákladů ostatními smluvními stranami. Ministerstvo je také zmocněno uzavírat komerční smlouvy o zhotovení s účetními jednotkami soukromého sektoru a PVS a uzavírat smlouvy o zhotovení s plným krytím nákladů s určitými státními nemocnicemi a univerzitami.

Nekomerční smlouvy

IG2. Náklady smlouvy jsou uznávány jako náklad období na základě metody procenta dokončení a jsou stanoveny v závislosti na procentním podílu dosud odpracovaných hodin k celkovému odhadu počtu hodin pro každou smlouvu. V některých případech je určitá stavební činnost a odborný dozor svěřen soukromým subdodavatelům za pevný poplatek za splnění smlouvy. V těchto případech jsou náklady na subdodávky uznávány jako náklady období na základě metody procenta dokončení aplikované na každou subdodávku.

IG3. Výnosy ze smluv s plným nebo částečným krytím nákladů uzavřených Ministerstvem jsou uznány na základě pokrytelných nákladů vynaložených během období stanovených poměrem dosavadních pokrytelných nákladů k odhadnutým celkovým pokrytelným nákladům smlouvy.

Komerční smlouvy

IG4. Výnosy ze smluv o zhotovení s pevnou cenou jsou uznány dle metody procenta dokončení a jsou stanoveny v závislosti na procentním podílu dosud odpracovaných hodin k celkovému odhadu počtu hodin pro každou smlouvu.

IG5. Výnosy ze smluv s pevnými náklady nebo náklady s přírážkou jsou uznány ve vztahu k pokrytelným nákladům vynaloženým během období zvýšeným o získaný poplatek vyčíslený v poměru dosud vynaložených nákladů k odhadovaným celkovým nákladům smlouvy.

Stanovení výnosů ze smlouvy a nákladů smlouvy

IG6. Následující příklady se zabývají nekomerčními a komerčními smlouvami o zhotovení. Příklady ilustrují jednu z metod stanovení stupně plnění smlouvy a načasování uznání výnosů ze smlouvy a nákladů smlouvy (viz odstavce 30 až 43 standardu).

Nekomerční smlouvy

- IG7. Ministerstvo prací a služeb (zhotovitel) uzavřelo smlouvu na stavbu mostu s Ministerstvem dopravy a spojů. Ministerstvo prací a služeb je financováno ze státního rozpočtu z rozpočtového určení. Smlouva o zhotovení obsahuje specifikaci projektu včetně očekávaných nákladů, technických parametrů a časového plánu, ale neobsahuje ustanovení o hrazení nákladů Ministerstvem dopravy a spojů. Smlouva o zhotovení je klíčovým dokumentem zahrnujícím plánování projektu a stanovení odpovědností, potvrzující projekt a konstrukční vlastnosti mostu. Je používána k hodnocení plnění činnosti smluvních stran spočívající v provádění služeb na dohodnuté technické úrovni v rámci plánovaných nákladů. Je používána také jako výchozí dokument při stanovování odhadů budoucích nákladů.
- IG8. Původní odhad nákladů smlouvy činí 8 000. Výstavba mostu potrvá 3 roky. Podpůrná agentura souhlasila se zajištěním financování ve výši 4 000, což představuje polovinu nákladů na výstavbu — toto ustanovení je součástí smlouvy o zhotovení.
- IG9. Na konci roku 1 se zvýšil odhad nákladů smlouvy na 8 050. Podpůrná agentura souhlasila s uhrazením poloviny navýšení odhadovaných nákladů smlouvy.
- IG10. V roce 2 vláda na návrh Ministerstva dopravy a spojů schválí odchylku, čímž se odhadované náklady smlouvy navýší o 150. Podpůrná agentura souhlasí s financováním 50% navýšení. Na konci roku 2 vynaložené náklady zahrnují 100 za běžný materiál skladovaný na místě stavby, který bude použit v roce 3 pro dokončení.
- IG11. Ministerstvo prací a služeb určuje stupeň plnění smlouvy vypočtením poměru doposud vynaložených nákladů smlouvy k nejaktuálnějšímu odhadu celkových nákladů smlouvy.
- IG12. Přehled finančních údajů za období výstavby je následující:

	Rok 1	Rok 2	Rok 3
Původní částka výnosů dohodnutých ve smlouvě	4 000	4 000	4 000
Odchylky	–	100	100
Dosavadní výnosy ze smlouvy celkem	4 000	4 100	4 100
Dosud vynaložené náklady smlouvy	2 093	6 168	8 200
Náklady smlouvy zbývající do dokončení	5 957	2 032	–
Odhadované celkové náklady smlouvy	8 050	8 200	8 200
Stupeň plnění	26 %	74 %	100 %

SMLOUVY O ZHOTOVENÍ

- IG13. Stupeň plnění pro rok 2 (74 %) je ovlivněn vyloučením materiálu v hodnotě 100 uloženého na staveništi pro použití v roce 3 z dosavadních nákladů smlouvy.
- IG14. Částka výnosů a nákladů ze smlouvy uznaná ve výkazu finanční výkonnosti během tří let je následující:

	Dosud	Uznáno v předchozích letech	Uznáno v běžném roce
Rok 1			
Výnosy (4 000 × 0,26)	1 040		1 040
Náklady (8 050 × 0,26)	<u>2 093</u>		<u>2 093</u>
Rok 2			
Výnosy (4 100 × 0,74)	3 034	1 040	1 994
Náklady (8 200 × 0,74)	<u>6 068</u>	<u>2 093</u>	<u>3 975</u>
Rok 3			
Výnosy (4 100 × 1,00)	4 100	3 034	1 066
Náklady (8 200 × 1,00)	8 200	6 068	2 132

Komerční smlouvy

- IG15. Ministerstvo prací a služeb (zhotovitel) je financováno zejména z rozpočtového určení ze státního rozpočtu a je zmocněno provádět výstavbu na komerčním základě pro účetní jednotky soukromého sektoru. Z pověření ministra, ministerstvo uzavřelo komerční smlouvu o zhotovení s pevnou cenou na stavbu mostu za 9 000.
- IG16. Původní částka výnosů dohodnutá ve smlouvě je 9 000. Zhotovitelem původně odhadnuté náklady předmětu smlouvy jsou 8 000. Výstavba mostu potrvá 3 roky.
- IG17. Na konci roku 1 se zvýšil Ministerstvem provedený odhad nákladů předmětu smlouvy na 8 050.
- IG18. V roce 2 zákazník schválí odchylku, jejímž výsledkem je zvýšení výnosů ze smlouvy o 200 a odhadovaných dodatečných nákladů smlouvy o 150. Na konci roku 2 vynaložené náklady zahrnují 100 za běžný materiál skladovaný na místě stavby, který bude použit v roce 3 pro dokončení projektu.
- IG19. Ministerstvo určuje stupeň plnění smlouvy vypočtením poměru doposud vynaložených nákladů smlouvy k nejaktuálnějšímu odhadu celkových nákladů smlouvy. Přehled finančních údajů za období výstavby je následující:

SMLOUVY O ZHOTOVENÍ

	Rok 1	Rok 2	Rok 3
Původní částka výnosů dohodnutých ve smlouvě	9 000	9 000	9 000
Odchylky	–	200	200
Výnosy ze smlouvy celkem	<u>9 000</u>	<u>9 200</u>	<u>9 200</u>
Dosud vynaložené náklady smlouvy	2 093	6 168	8 200
Náklady smlouvy zbývající do dokončení	<u>5 957</u>	<u>2 032</u>	–
Odhadované celkové náklady smlouvy	8 050	8 200	8 200
Odhadovaný přebytek	950	1 000	1 000
Stupeň plnění	26 %	74 %	100 %

IG20. Stupeň plnění pro rok 2 (74 %) je ovlivněn vyloučením materiálu v hodnotě 100 uloženého na staveništi pro použití v roce 3 z dosavadních nákladů smlouvy.

IG21. Částka výnosů, nákladů a přebytku uznaná ve výkazu finanční výkonnosti během tří let je následující:

	Dosud	Uznáno v předchozích letech	Uznáno v běžném roce
Rok 1			
Výnosy ($9\,000 \times 0,26$)	2 340		2 340
Náklady ($8\,050 \times 0,26$)	<u>2 093</u>		<u>2 093</u>
Přebytek	<u>247</u>		<u>247</u>
Rok 2			
Výnosy ($9\,200 \times 0,74$)	6 808	2 340	4 468
Náklady ($8\,200 \times 0,74$)	<u>6 068</u>	<u>2 093</u>	<u>3 975</u>
Přebytek	<u>740</u>	<u>247</u>	<u>493</u>
Rok 3			
Výnosy ($9\,200 \times 1,00$)	9 200	6 808	2 392
Náklady ($8\,200 \times 1,00$)	<u>8 200</u>	<u>6 068</u>	<u>2 132</u>
Přebytek	<u>1 000</u>	<u>740</u>	<u>260</u>

Zveřejnění smlouvy

Smlouvy financované z rozpočtových určení / veřejných a jiných zdrojů a smlouvy s plným krytím

- IG22. Ministerstvo prací a služeb bylo nedávno založeno jako účetní jednotka, která bude mít za úkol řídit za účetní jednotky veřejné správy výstavbu rozsáhlých budov a silnic. Ministerstvo je financováno zejména ze státního rozpočtu z rozpočtových určení, ale za souhlasu ministra je zmocněno provádět výstavbu financovanou místními nebo mezinárodními podpůrnými agenturami. Ministerstvo má vlastní stavební kapacitu i subdodavatele. Ministerstvo, se souhlasem ministra, také provádí výstavbu pro účetní jednotky ze soukromého sektoru a PVS na komerčním základě a pro státní nemocnice a univerzity za plné pokrytí nákladů.
- IG23. Ministerstvo prací a služeb dokončilo první rok svého provozu. Veškeré náklady smluv byly uhrazeny v hotovosti a veškeré dílčí fakturace (podpůrným agenturám, které zadávaly stavební zakázky) byly uhrazeny v hotovosti. Žádné zálohy nebyly Ministerstvem přijaty během účetního období. Náklady smlouvy vynaložené na smlouvy B a C zahrnují pořizovací náklady materiálu, který byl nakoupen pro účely daného projektu, ale ještě nebyl použit. Žádné komerční smlouvy nebyly v tomto účetním období uzavřeny. (Viz níže příklady komerčních smluv.)
- Smlouva A je financována z rozpočtového určení ze státního rozpočtu. (Smlouva neobsahuje žádné „výnosy ze smlouvy“ podle definice.)
 - Smlouva B je uzavřena s ministerstvem školství a podpůrnou agenturou XX, která financuje 50% nákladů výstavby. (50 % nákladů smlouvy bude pokryto smluvními stranami a tudíž smlouva obsahuje „výnosy ze smlouvy“, jak jsou definovány.)
 - Smlouva C je zcela financována Národní univerzitou. (Ustanovení smlouvy uvádějí, že veškeré náklady smlouvy budou uhrazeny univerzitou z jejího investičního fondu. „Výnosy ze smlouvy“ jsou tudíž rovny nákladům smlouvy.)

SMLOUVY O ZHOTOVENÍ

IG24. Stav tří nedokončených smluv ke konci roku 1 je následující:

	Smlouva			Celkem
	A	B	C	
Výnosy ze smlouvy uznané v souladu s odstavcem 30	–	225	350	575
Náklady smlouvy uznané v souladu s odstavcem 30	110	450	350	910
Náklady smlouvy financované z rozpočtového určení	110	225	–	335
Náklady smlouvy vynaložené za období	110	510	450	1 070
– uznané jako náklad období (odst. 30)	110	450	350	910
– uznané jako aktivum (odst. 35)	–	60	100	160
Výnosy ze smlouvy (viz výše)	–	225	350	575
Dílčí fakturace (odst. 52)	–	225	330	555
Nevyfakturované výnosy ze smlouvy	–	–	20	20
Zálohy (odst. 52)	–	–	–	–
Částky, které budou zveřejněny v souladu s tímto standardem, jsou následující:				
Výnosy ze smlouvy uznané jako výnosy za období (odst. 50(a))				575
Vynaložené náklady smlouvy (odst. 51(a)) (neexistují žádné uznané přebytky snížené o uznané schodky)				1 070
Hrubá částka nárokovaná vůči zákazníkům za smluvní práce (stanovená v souladu s odstavcem 54 a vykázaná jako aktivum v souladu s odstavcem 53(a))				150

SMLOUVY O ZHOTOVENÍ

Částky, které budou zveřejněny v souladu s odstavci 51(a) a 53(a), jsou následující
(*Poznámka: výnosy ze smlouvy B činí 50 % nákladů smlouvy*):

	A	B	C	Celkem
Vynaložené náklady smlouvy	110	510	450	1 070
Dílčí fakturace	0	225	330	555
Nárokováno vůči podpůrným agenturám a zákazníkům	–	30	120	150

IG25. Částka zveřejněná podle odstavce 51(a) je stejná jako částka za současné období, protože zveřejnění se vztahuje k prvnímu roku činnosti.

Komerční smlouvy

IG26. Divize Národní stavební práce byla založena v rámci Ministerstva prací a služeb za účelem provádění stavební činnosti na komerční bázi pro PVS a účetní jednotky soukromého sektoru na příkaz a se schválením ministra. Divize ukončila první rok své činnosti. Veškeré vynaložené náklady smlouvy byly uhrazeny penězi a veškeré dílčí fakturace a zálohy byly rovněž uhrazeny penězi. Náklady smlouvy vynaložené na smlouvy B, C a E zahrnují pořizovací náklady materiálu, který byl zakoupen pro účely dané smlouvy, ale dosud na ni nebyl použit. Pro smlouvy B, C a E zákazníci poskytli zhotoviteli zálohy na neprovedenou práci.

SMLOUVY O ZHOTOVENÍ

IG27. Stav pěti nedokončených smluv ke konci roku 1 je následující:

	Smlouva					Celkem
	A	B	C	D	E	
Výnosy ze smlouvy uznané v souladu s odstavcem 30	145	520	380	200	55	1 300
Náklady smlouvy uznané v souladu s odstavcem 30	110	450	350	250	55	1 215
Očekávané schodky uznané v souladu s odstavcem 44	–	–	–	40	30	70
Uznané přebytky snížené o uznané schodky	35	70	30	(90)	(30)	15
Náklady smlouvy vynaložené za období	110	510	450	250	100	1 420
Vynaložené náklady smlouvy uznané jako náklady období v souladu s odstavcem 30	110	450	350	250	55	1 215
Náklady smlouvy, týkající se budoucích činností, uznané jako aktiva v souladu s odstavcem 35	–	60	100	–	45	205
Výnosy ze smlouvy (viz výše)	145	520	380	200	55	1 300
Dílčí fakturace (odst. 52)	100	520	380	180	55	1 235
Nevyfakturované výnosy ze smlouvy	45	–	–	20	–	65
Zálohy (odst. 52)	–	80	20	–	25	125
Částky, které budou zveřejněny v souladu s tímto standardem, jsou následující:						
Výnosy ze smlouvy uznané jako výnosy za období (odst. 50(a))						1 300
Vynaložené náklady smlouvy a uznané přebytky (snížené o uznané schodky) (odst. 51(a))						1 435
Obdržené zálohy (odst. 51(b))						125
Hrubá částka nárokováná vůči zákazníkům za smluvní práce — vykázána jako aktivum v souladu s odstavcem 53(a)						220
Hrubá částka dlužná zákazníkům v souvislosti se smluvními pracemi — vykázána jako závazek v souladu s odstavcem 53(b)						(20)

SMLOUVY O ZHOTOVENÍ

Částky, které budou zveřejněny v souladu s odstavci 51(a), 53(a) a 53(b), jsou vypočítány následovně:

	A	B	C	D	E	Celkem
Vynaložené náklady smlouvy	110	510	450	250	100	1 420
Uznané přebytky snížené o uznané schodky	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1 435
Dílčí fakturace	100	520	380	180	55	1 235
Nárokované vůči zákazníkům	45	60	100	–	15	220
Dlužené zákazníkům	–	–	–	(20)	–	(20)

IG28. Částka zveřejněná podle odstavce 51(a) je stejná jako částka za současné období, protože zveřejnění se vztahuje k prvnímu roku činnosti.

Srovnání s IAS 11

IPSAS 11 *Smlouvy o zhotovení* primárně čerpá z IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 11 a IAS 11 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 11 byly do IPSAS 11 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 11 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 11. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů „výnos“ („revenue“) a „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“) v IPSAS 11. Ekvivalentní termíny v IAS 11 jsou „výsledek“ („income“) a „výsledovka“ („income statement“).
- IPSAS 11 zahrnuje do svého rozsahu působnosti závazná ujednání, která nemají formu právně formalizované smlouvy.
- IPSAS 11 zahrnuje do svého rozsahu působnosti smlouvy s pevnými náklady a nekomerční smlouvy.
- IPSAS 11 ozřejmuje, že ustanovení týkající se okamžitého uznání očekávaného schodku ze smlouvy, jakmile se převýšení nákladů ze smlouvy nad výnosy stane pravděpodobné, se vztahuje pouze na smlouvy, u kterých se od počátku smluvního vztahu očekává plné pokrytí nákladů smlouvy od smluvních stran dané smlouvy.
- IPSAS 11 obsahuje dodatečné příklady, které ilustrují aplikaci standardu na nekomerční smlouvy.

IPSAS 12 — ZÁSoby

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 2 *Zásoby* (novelizovaného v roce 2003) vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 2.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 12 — ZÁSoby

Historie standardu

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

IPSAS 12 *Zásoby* byl vydán v červenci 2001.

V prosinci 2006 vydala IPSASB novelizovanou verzi IPSAS 12.

Od té doby byl IPSAS 12 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)
- IPSAS 27 *Zemědělství* (vydaný v prosinci 2009)
- *Vylepšení standardů IPSAS* (vydáno v lednu 2010)

Přehled změn odstavců IPSAS 12

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
Úvodní část	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
2	Pozměněn	IPSAS 27 prosinec 2009 IPSAS 29 leden 2010
15	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
29	Pozměněn	IPSAS 27 prosinec 2009
33	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
51A	Nový	IPSAS 27 prosinec 2009
51B	Nový	IPSAS 33 leden 2015
52	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015

IPSAS 12 — ZÁSoby

OBSAH

	Odstavec
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–8
Definice	9–14
Čistá realizovatelná hodnota	10–14
Zásoby	11–14
Oceňování zásob	15–43
Pořizovací náklady zásob	18–31
Náklady na nákup	19
Náklady na přeměnu	20–23
Ostatní pořizovací náklady	24–27
Ocenění zásob u poskytovatelů služeb	28
Ocenění zásob zemědělského produktu sklizeného z biologických aktiv	29
Techniky oceňování pořizovacích nákladů	30–31
Nákladové vzorce	32–37
Čistá realizovatelná hodnota	38–42
Distribuce zboží bezplatně nebo za symbolický poplatek	43
Uznávání nákladů	44–46
Zveřejňování	47–50
Datum účinnosti	51–52
Zrušení IPSAS 12 (2001)	53
Zdůvodnění závěrů	
Srovnání s IAS 2	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 12, *Zásoby* je obsažen v odstavcích 1–53. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 12 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, *Zdůvodnění závěrů, Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

1. Účelem tohoto standardu je stanovení účetního řešení zásob. Hlavní otázkou při vykazování zásob je stanovení částky pořizovacích nákladů, která má být uznána jako aktivum a vedena jako aktivum až do okamžiku, kdy budou uznány související výnosy. Standard popisuje praktické postupy, jak stanovit pořizovací náklady a jak je následně uznat jako náklady, včetně postupů pro snížení jejich ocenění na úroveň čisté realizovatelné hodnoty. Standard také popisuje nákladové vzorce, které se využívají při stanovování pořizovacích nákladů zásob.

Rozsah působnosti

2. Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro účetnictví zásob s výjimkou:
 - (a) nedokončené výroby vznikající na základě smluv o zhotovení, včetně přímo souvisejících smluv o poskytnutí služeb (viz IPSAS 11 *Smlouvy o zhotovení*);
 - (b) finančních nástrojů (viz IPSAS 28 *Finanční nástroje: vykazování* a IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*);
 - (c) biologických aktiv souvisejících se zemědělskou činností a zemědělskou produkcí do sklizně (viz IPSAS 27 *Zemědělství*); a
 - (d) nedokončené výroby představované dosud probíhajícími službami, které budou poskytnuty bezplatně či za nominální náhradu vybíranou přímo od příjemců.
3. Tento standard se nepoužívá pro oceňování zásob držených:
 - (a) výrobci zemědělských a lesních produktů, zemědělské produkce po sklizni a nerostů a nerostných produktů v takové míře, v jaké jsou tyto zásoby oceňovány v čisté realizovatelné ceně v souladu s obvyklou praxí daného odvětví. Pokud jsou takové zásoby oceňovány v čisté realizovatelné hodnotě, pak změny jejich hodnoty musí být uznány jako součást přebytku nebo schodku za období, ve kterém k jejich změně došlo; a
 - (b) komoditními makléři a obchodníky, kteří své zásoby oceňují reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady. Pokud jsou tyto zásoby oceňovány reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady, pak musí být změny jejich reálné hodnoty snížené o prodejní náklady vykázány jako součást přebytku nebo schodku za období, ve kterém k jejich změně došlo.

4. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
5. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.
6. Zásoby uvedené v odstavci 2(d) nejsou zahrnuty do IAS 2 *Zásoby* a jsou vyloučeny z rozsahu působnosti tohoto standardu, protože se týkají specifických otázek veřejného sektoru, které vyžadují další posouzení.
7. Zásoby uvedené v odstavci 3(a) se oceňují v čisté realizovatelné hodnotě v určitých stádiích výroby. Ty nastanou například v případech, kdy (a) byla sklizena úroda nebo vytěženy nerosty a prodej je zajištěn smlouvou o budoucím prodeji nebo vládní zárukou, nebo (b) pokud existuje aktivní trh a existuje tedy jen zanedbatelné riziko, že se produkt neprodá. Tyto zásoby jsou vyloučeny z rozsahu působnosti tohoto standardu pouze v části požadavků na oceňování.
8. Komoditní makléři a obchodníci jsou ti, co nakupují a prodávají komodity pro jiné nebo na jejich vlastní účet. Zásoby, které jsou zmiňovány v odstavci 3(b), jsou v zásadě pořizovány za účelem jejich prodeje v blízké budoucnosti a vytvoření přebytku vyplývající z cenových pohybů nebo z marže komoditního makléře či obchodníka. Pokud jsou takové zásoby oceňovány v reálných hodnotách snížených o prodejní náklady, jsou vyjmuty z rozsahu působnosti tohoto standardu pouze v části požadavků na oceňování.

Definice

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

Běžné reprodukční náklady jsou náklady, které by účetní jednotka k datu vykázání vynaložila na nabytí aktiva.

Zásoby jsou aktiva:

- (a) ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu;
- (b) ve formě materiálu nebo obdobných dodávek určených ke spotřebě nebo distribuci při poskytování služeb;
- (c) držena za účelem prodeje nebo jejich distribuce v rámci běžné činnosti; nebo
- (d) ve výrobním procesu, určená k prodeji nebo distribuci.

Čistá realizovatelná hodnota je odhadnutá prodejní cena při běžné činnosti, snižená o odhadnuté náklady na dokončení a odhadované náklady nutné k uskutečnění prodeje, směny nebo distribuce.

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

Čistá realizovatelná hodnota

10. Čistá realizovatelná hodnota představuje čistou částku, kterou účetní jednotka očekává získat prodejem zásoby v rámci normálního provádění své činnosti. Reálná hodnota představuje částku, za kterou by mohlo být aktivum směřeno mezi znalým a ochotným kupujícím a prodávajícím za tržních podmínek. V prvním případě se jedná o hodnotu specifickou pro danou účetní jednotku; v druhém případě však ne. Čistá realizovatelná hodnota zásob se nemusí rovnat reálné hodnotě snižené o prodejní náklady.

Zásoby

11. Zásoby zahrnují zboží nakoupené a určené k dalšímu prodeji, například zboží pro maloobchodní prodej, které za účelem dalšího prodeje účetní jednotka pořizuje, pozemky a jiný dlouhodobý majetek určený k dalšímu prodeji. Zásoby také zahrnují účetní jednotkou vyrobené hotové výrobky nebo nedokončenou výrobu. Zásoby zahrnují také (a) materiál a dodávky určené ke spotřebě ve výrobním procesu a (b) zboží a výrobky nakoupené nebo vyrobené účetní jednotkou, které jsou určeny třetím stranám k bezplatné distribuci nebo za nominální poplatek; například se může jednat o učebnice vydané ministerstvem zdravotnictví určené k darování školám. V mnoha účetních jednotkách veřejného sektoru se zásoby vztahují spíše k poskytování služeb než k nákupu zboží za účelem dalšího prodeje nebo výrobě a prodeji vlastních výrobků. V případě poskytovatelů služeb zásoby zahrnují náklady vynaložené na ty služby popsané v odstavci 28, u kterých účetní jednotka ještě neuznala související výnosy (návod na uznávání výnosů lze nalézt ve standardu IPSAS 9 *Výnosy ze směnných transakcí*).
12. Zásoby mohou ve veřejném sektoru zahrnovat:
- střelivo;
 - spotřební zboží;
 - materiál určený pro údržbu;
 - náhradní díly pro stroje a zařízení mimo těch, které jsou upraveny standardem týkajícím se pozemků, budov a zařízení;
 - strategické zásoby (například energetické rezervy);
 - zásoby nevydaných peněz;

- (g) zásoby spojené s poštovními službami určené k prodeji (například známky);
 - (h) nedokončenou výrobu, včetně:
 - (i) materiálů ke vzdělávacím a výcvikovým kurzům; a
 - (ii) služeb klientům (například auditorské služby), pokud jsou tyto služby poskytovány za obvyklých podmínek; a
 - (i) pozemky/budovy určené k prodeji.
13. Pokud si vláda přivlastňuje právo na vytváření a vydávání určitých aktiv, včetně poštovních známek a peněz, pak se tato aktiva uznají pro účely tohoto standardu jako zásoby. Nejsou vykazovány ve své nominální hodnotě, ale oceňují se v souladu s odstavcem 15, tj. ve výši nákladů na jejich tisk nebo ražbu.
14. Pokud vláda udržuje zásoby různých strategických rezerv, jako například energetické rezervy (například ropy), za účelem jejich použití v krizových nebo jiných situacích (například pro případ přírodních katastrof nebo jiných mimořádných událostí civilní obrany), uznají se tyto rezervy pro účely tohoto standardu jako zásoby, a podle toho se k nim přistupuje.

Oceňování zásob

15. **Zásoby se oceňují nižší částkou z pořizovacích nákladů a čisté realizovatelné hodnoty, mimo případů uvedených v odstavci 16 nebo odstavci 17.**
16. **V případě pořízení zásob prostřednictvím nesměnné transakce se pořizovací náklad takových zásob vyčíslí na úrovni jejich reálné hodnoty k datu jejich pořízení.**
17. **Zásoby se oceňují nižší částkou z pořizovacích nákladů a běžných reprodukčních nákladů, pokud jsou drženy za účelem:**
- (a) jejich bezplatné distribuce nebo za nominální částku; nebo
 - (b) jejich spotřeby ve výrobním procesu výrobků, které budou distribuovány bezplatně nebo za nominální částku.

Požizovací náklady zásob Pořizovací náklady zásob

18. **Požizovací náklady zásob zahrnují veškeré náklady na nákup, přeměnu a ostatní náklady vzniklé v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu.**

Náklady na nákup

19. Náklady na nákup zásob zahrnují (a) cenu pořízení, (b) dovozní cla a jiné daně (kromě těch, které účetní jednotka následně získá zpět od daňových

úřadů), (c) dopravu, náklady na manipulaci a ostatní náklady přímo přiřaditelné pořízení zboží, materiálu a služeb. Náklady na nákup se snižují o obchodní srážky, slevy a jiné podobné položky.

Náklady na přeměnu

20. Náklady na přeměnu nedokončené výroby na hotové výrobky vznikají primárně ve výrobním prostředí. Náklady na přeměnu zásob zahrnují náklady přímo související s jednotkami produkce, jako jsou například přímé osobní náklady. Zahrnují také systematické přiřazení fixní a variabilní složky výrobní režie vynaložené v souvislosti s přeměnou materiálu na hotové výrobky. Fixní výrobní režii jsou ty nepřímé výrobní náklady, které zůstávají relativně neměnné bez ohledu na (a) změny v objemu výroby, jako jsou odpisy a údržba výrobních budov a zařízení a (b) náklady na řízení a správu výroby. Variabilní výrobní režii jsou ty nepřímé výrobní náklady, které se mění přímo úměrně nebo téměř přímo úměrně změnám v objemu výroby, jako například nepřímý materiál a nepřímé osobní náklady.
21. Zahrnutí fixní výrobní režie do nákladů na přeměnu vychází z běžného využití kapacity výrobních zařízení. Běžným využitím kapacity je předpokládaný objem výroby, kterého bude v průměru dosaženo během několika období nebo sezón, a to za běžných okolností, přičemž je třeba vzít v úvahu kapacitu, která nebude využita vzhledem k plánované údržbě. Pokud se blíží běžné kapacitě, lze využít skutečný objem výroby. Částka fixní režie přiřazená jednotce výroby se nezvyšuje v důsledku nízké výroby nebo pokud se zařízení vůbec nevyužívá. Nepřiřazená režie se uznává jako náklad ovlivňující zisk v období jejího vynaložení. V obdobích neobvykle vysoké výroby se částka fixních nákladů přiřazená jednotce výroby sníží tak, aby zásoby nebyly oceněny nad úroveň nákladů. Variabilní výrobní režie se přiřazuje jednotce výroby na základě skutečného využití výrobních zařízení.
22. Například alokace fixních i variabilních nákladů na úpravy nezastavěných pozemků určených k prodeji pro účely bytové nebo komerční výstavby může zahrnovat náklady týkající se úpravy a odvodnění pozemku, položení inženýrských sítí apod.
23. Výsledkem výrobního procesu může být více druhů produktů, které vznikají současně. Příkladem může být výroba společně vznikajících produktů nebo vedlejší produkt, pokud spolu s hlavním produktem vzniká. Pokud nelze zjistit náklady na přeměnu jednotlivých druhů produktů, přiřazují se jim pomocí racionální a konzistentní rozvrhové základny. Toto rozvržení může být založeno například na relativním poměru prodejních cen jednotlivých produktů, a to buď od stadia výrobního procesu, kdy produkty začínají být samostatně identifikovatelné, nebo po dokončení výroby. Většina vedlejších produktů je svou podstatou

nevýznamná. V tomto případě se často oceňují čistou realizovatelnou hodnotou a tato hodnota se odečte od nákladů hlavního produktu. Výsledkem je, že se účetní hodnota hlavního produktu významně neliší od nákladů vynaložených v souvislosti s jeho výrobou.

Ostatní pořizovací náklady

24. Ostatní pořizovací náklady se zahrnují do ocenění zásob pouze v tom případě, že byly vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu. Může být například vhodné zahrnout do ocenění zásob nevýrobní režii nebo náklady na návrh produktů určených konkrétním zákazníkům.
25. Příkladem nákladů, které se nezahrnují do ocenění zásob a které se uznávají jako náklady v období, v němž byly vynaloženy, jsou:
 - (a) neobvyklé množství znehodnoceného materiálu, neúčelně vynaložené práce nebo jiných výrobních nákladů;
 - (b) náklady na skladování, pokud tyto náklady nejsou nutné ve výrobním procesu před dalším výrobním stupněm;
 - (c) správní režie nepřispívající k uvedení zásob na jejich současné místo a do současného stavu; a
 - (d) náklady na prodej.
26. IPSAS 5, „Výpůjční náklady“ popisuje výjimečné okolnosti, za jakých lze do ocenění zásob zahrnout i výpůjční náklady.
27. Účetní jednotka může pořídit zásoby za podmínek odložené splatnosti. Pokud takové ujednání reálně obsahuje složku představující financování, pak se taková složka jako například rozdíl mezi pořizovací cenou za normálních platebních podmínek a zaplacenou částkou uzná jako úrokový náklad v průběhu období, ve kterém dané financování proběhlo.

Ocenění zásob u poskytovatelů služeb

28. Mají-li poskytovatelé služeb zásoby, pak je s výjimkou těch, které jsou uvedeny v odstavci 2(d), oceňují na úrovni nákladů na jejich vytvoření. Ocenění zásob poskytovatelů služeb zahrnuje zejména mzdové náklady a ostatní náklady na pracovníky, kteří se bezprostředně podílejí na poskytování služby, včetně nákladů na dohlížející pracovníky a včetně příslušných režii. Mzdové náklady pracovníků, kteří se nepodílí na poskytování služby, se do ocenění nezahrnují. Osobní a jiné náklady, vynaložené v souvislosti s prodejem a náklady správního aparátu, se nezahrnují do ocenění, ale jsou uznány jako náklady v období, v němž byly vynaloženy. Pořizovací náklady zásob poskytovatelů služeb nezahrnují obchodní přírůzek nebo nealokovatelnou režii, která je často poskytovateli služeb zahrnována do účtované ceny.

Ocenění zásob zemědělského produktu sklizeného z biologických aktiv

29. V souladu s IPSAS 27 mohou být zásoby představující zemědělský produkt, který účetní jednotka získala sklizní biologických aktiv, oceněny při prvotním uznání na úrovni jejich reálných hodnot snížených o prodejní náklady v okamžiku sklizně. To je pořizovací náklad těchto zásob k danému datu pro potřeby aplikace tohoto standardu.

Techniky oceňování pořizovacích nákladů

30. Techniky oceňování zásob, jako jsou metoda standardních nákladů nebo metoda maloobchodního prodeje, lze pro zjednodušení používat, pokud se jejich výsledky blíží ocenění na úrovni pořizovacích nákladů. Standardní náklady berou v úvahu běžnou úroveň spotřeby materiálu a obdobných dodávek, práce, účinnosti a kapacitního využití. Pravidelně se revidují, a pokud je to nutné, mění se s ohledem na aktuální podmínky.
31. Zásoby mohou být převedeny do účetní jednotky prostřednictvím nesměnných transakcí. Mezinárodní zdravotnická organizace může například po přírodní katastrofě darovat veřejné nemocnici zdravotnický materiál. Za takových okolností je pořizovacím nákladem takových zásob jejich reálná hodnota k datu jejich pořízení.

Nákladové vzorce

32. **Ocenění takových položek zásob, které nejsou běžně vzájemně zaměnitelné, a výrobků nebo služeb vyráběných a vymezených pro konkrétní projekty, se provádí takovým způsobem, aby bylo možno vyjádřit jejich individuální pořizovací náklady.**
33. Individuálními pořizovacími náklady se rozumí, že konkrétním položkám zásob se přiřazují jejich konkrétní náklady. Je to postup vhodný v případě položek, které jsou vymezeny pro konkrétní projekt, bez ohledu na to, jestli byly nakoupeny či vyrobeny. Konkrétní identifikace nákladů však není vhodná, pokud existuje velký počet položek zásob, které jsou běžně vzájemně zaměnitelné. Za takových okolností lze použít metodu výběru položek, které zůstanou v zásobách, aby se dosáhlo předem stanovených účinků na přebytek nebo schodek za účetní období.
34. **Při použití odstavce 33 použije účetní jednotka stejný nákladový vzorec pro všechny zásoby podobné povahy a s podobným použitím v účetní jednotce. U zásob s rozdílnou povahou nebo použitím (například při použití stejných komodit ve dvou různých segmentech) lze odůvodnit použití odlišných nákladových vzorců. Různé geografické umístění zásob (včetně různých příslušných daňových předpisů) samo o sobě dostatečně neodůvodňuje použití odlišných nákladových vzorců.**
35. **Kromě zásob, u kterých se používá pro oceňování způsob uvedený v odstavci 32, se zásoby oceňují s použitím nákladového vzorce „první**

do skladu, první ze skladu“ (FIFO) nebo váženého průměru. Účetní jednotka musí používat stejný nákladový vzorec pro všechny zásoby, jejichž podstata a způsob použití účetní jednotkou jsou stejné. Pro zásoby s rozdílné povahy nebo způsobu použití mohou být použity rozdílné nákladové vzorce.

36. Zásoby využívané například v jednom segmentu mohou mít pro účetní jednotku jiný význam oproti stejnému druhu zásob užívaných v jiném segmentu. Rozdíly v územním umístění zásob však samy o sobě nepostačují k volbě odlišných nákladových vzorců.
37. Technika FIFO předpokládá, že položky zásob, které jsou první nakoupeny, jsou jako první prodány; položky tvořící zásobu na konci období jsou tedy časově posledními položkami, které byly nakoupeny nebo vyrobeny. Podle techniky váženého průměru je ocenění každé položky dáno váženým průměrem ocenění počátečního stavu podobných položek a ocenění podobných položek, které byly v průběhu období nakoupeny nebo vyrobeny. Průměr může být počítán periodicky nebo po každé dodávce v závislosti na okolnostech u účetní jednotky.

Čistá realizovatelná hodnota

38. Pořizovací náklady zásob nemusejí být zpětně ziskatelné, pokud jsou zásoby poškozené, zcela nebo částečně zastaralé nebo pokud poklesly jejich prodejní ceny. Pořizovací náklady zásob nemusí být zpětně ziskatelné také v případě, že se zvýšily odhadované náklady na dokončení nebo odhadované náklady na uskutečnění jejich prodeje, výměny nebo distribuce. Snižování ocenění zásob pod úroveň pořizovacích nákladů na úroveň čisté realizovatelné hodnoty je postupem, který je v souladu s tím, že aktiva se nevykazují v ocenění převyšujícím budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál očekávaný z jejich prodeje, směny, distribuce nebo užívání.
39. Snižování ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty se obvykle provádí položku po položce. Za určitých okolností však může být vhodné seskupovat podobné nebo vzájemně související položky. To může být případ takových položek zásob, které mají podobný účel nebo konečné užití a nemohou být prakticky oceněny odděleně od ostatních položek výrobní řady. Není vhodné snižovat ocenění zásob na základě klasifikace zásob, například hotových výrobků nebo veškerých zásob v určitém odvětvovém nebo územním segmentu. Poskytovatelé služeb obvykle kumulují pořizovací náklady každé služby, pro kterou samostatně stanovují prodejní cenu. Proto se každá taková služba považuje za samostatnou položku.
40. Odhady čisté realizovatelné hodnoty berou také v úvahu účel, pro který se zásoby drží. Například čistá realizovatelná hodnota určitého množství

zásob, které je drženo pro uspokojení pevně smluvených prodejů nebo servisních smluv, vychází z cen stanovených těmito smlouvami. Pokud jsou prodejní smlouvy uzavřeny na menší množství, než činí skladová zásoba, je čistá realizovatelná hodnota přebytku založena na obvyklých prodejních cenách. Návod na vykazování rezerv nebo podmíněných závazků, které vznikají z pevných prodejních smluv, jejichž rozsah převyšuje množství zásob na skladě, nebo pevných nákupních smluv, lze nalézt v Mezinárodním účetním standardu IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

41. Materiál a obdobné dodávky určené k použití při výrobě zásob se nepřeceňují pod úroveň nákladů pořízení, pokud se očekává, že hotové výrobky, při jejichž výrobě se spotřebují, budou prodány, směnny nebo distribuovány za cenu stejnou nebo vyšší, než jsou náklady na jejich pořízení. Pokud však pokles cen materiálu naznačuje, že náklady hotových výrobků převyšují jejich čistou realizovatelnou hodnotu, materiál se přecení na úroveň čisté realizovatelné hodnoty. Za těchto okolností budou pravděpodobně nejlepším dostupným podkladem pro vyjádření jejich čisté realizovatelné hodnoty reprodukční náklady materiálů.
42. V každém následujícím období se provádí nový odhad čisté realizovatelné hodnoty. Když přestanou působit okolnosti, které vedly k přecenění zásob pod úroveň nákladů pořízení, nebo pokud je zcela průkazné, že došlo ke zvýšení čisté realizovatelné hodnoty z důvodu změn ekonomických podmínek, pak se částka provedeného odpisu zruší (tzn., že takové storno je omezeno maximálně na částku původního odpisu), takže nová účetní hodnota je nižší z pořizovacích nákladů a revidované čisté realizovatelné hodnoty. K tomu například dojde, pokud položka zásob oceněná čistou realizovatelnou hodnotou, protože se její prodejní cena snížila, je na skladě i v následujícím období, kdy se její prodejní cena zvýší.

Distribuce zboží bezplatně nebo za symbolický poplatek

43. Účetní jednotka veřejného sektoru může skladovat zásoby, jejichž budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál přímo nesouvisí s jejich schopností generovat kladné čisté peněžní toky. Tento typ zásob může vzniknout, když se vláda rozhodla distribuovat určité zboží bezplatně nebo za symbolický poplatek. V takových případech je budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál zásob pro účely účetního výkaznictví dán částkou, jakou by účetní jednotka musela zaplatit, aby dosáhla ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, nutných k dosažení cílů účetní jednotky. Pokud nelze ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál získat na trhu, je nutné odhadnout jejich reprodukční náklady. Pokud dojde ke změně účelu, pro který jsou zásoby drženy, zásoby se ocení v souladu s ustanovením odstavce 15.

Uznávání nákladů

44. Při prodeji zásob, jejich směně nebo distribuci je jejich účetní hodnota uznána jako náklad, a to v období, v němž jsou uznány související výnosy. Pokud neexistuje žádný související výnos, náklad je uznán v okamžiku, kdy dojde k distribuci zboží nebo poskytnutí souvisejících služeb. Snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty a veškeré ztráty zásob by měly být uznány jako náklady v období, kdy ke snížení ocenění nebo ztrátám došlo. Všechna storna snížení hodnoty jsou vykázána jako snížení částky zásob zahrnutých do nákladů v období, v němž k těmto stornům dojde.
45. V případě poskytovatelů služeb je okamžik, kdy jsou zásoby uznány jako náklad, dán za normálních okolností okamžikem poskytnutí služby, nebo okamžikem vyúčtování (fakturace) placených služeb.
46. Některé zásoby mohou být přiřazeny k jiným aktivům, například zásoby, které jsou součástí pozemků, budov a zařízení pořízených ve vlastní režii. Zásoby, které tvoří část jiného aktiva, se odpisují do nákladů během doby použitelnosti tohoto aktiva.

Zveřejňování

47. V účetní závěrce se zveřejní:
- (a) účetní pravidla užitá pro ocenění zásob, včetně použitých nákladových vzorců;
 - (b) celková účetní hodnota zásob a výše ocenění jednotlivých skupin zásob, rozčleněných způsobem odpovídajícím dané účetní jednotce;
 - (c) účetní hodnota zásob vedených v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady;
 - (d) částka zásob uznaných jako náklad v průběhu období;
 - (e) částka veškerých odpisů zásob uznaných jako náklad v průběhu období v souladu s odstavcem 42;
 - (f) výše storen všech původně vykázaných odpisů, která jsou v souladu s odstavcem 42 vykázána ve výkazu finanční výkonnosti;
 - (g) okolnosti nebo události, které vedly ke stornům odpisů zásob v souladu s odstavcem 42; a
 - (h) účetní ocenění zásob daných do zástavy za závazky.
48. Pro uživatele účetní závěrky jsou užitečné informace o účetním ocenění různých kategorií zásob a o rozsahu změn u těchto aktiv. Obecně lze zásoby

členit na zboží, dodávky pro výrobu, materiál, nedokončenou výrobu a hotové výrobky. Zásoby poskytovatelů služeb lze označit jako nedokončenou výrobu.

49. Částka zásob uznaná v daném období jako náklad se skládá z (a) nákladů, které byly původně zahrnuty do ocenění zásob, které jsou nyní prodávány, směňovány nebo distribuovány, a dále z (b) nepřirazené výrobní režie a z neobvyklých částek výrobních nákladů zásob. Za určitých podmínek v dané účetní jednotce tam mohou být zahrnuty další, například distribuční náklady.
50. Některé účetní jednotky používají takovou strukturu přebytku nebo schodku, který vede k vykázání částek lišících se od pořizovacích nákladů zásob uznaných jako náklad daného období. V tomto odlišném formátu členění účetní jednotka náklady podle jejich druhu. V takovém případě účetní jednotka zveřejní pořizovací náklady zahrnuté do nákladů daného období, jako jsou (a) náklady na spotřebu materiálu, (b) osobní náklady a (c) ostatní pořizovací náklady zároveň s částkou čisté změny stavu zásob, k níž v daném období došlo.

Datum účinnosti

51. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2008, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 51A. IPSAS 27 změnil odstavec 29. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrku za období začínající 1. dubnem 2011 anebo později. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 27 v období začínajícím před 1. dubnem 2011, pak bude tato změna použita také pro toto dřívější období.
- 51B. Odstavec 52 byl změněn standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* vydaným v lednu roku 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrku za období počínající 1. lednem 2017 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 v období začínajícím před 1. lednem 2017, pak tuto změnu použije také pro toto dřívější období.
52. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

Zrušení IPSAS 12 (z roku 2001)

53. Tento standard nahrazuje IPSAS 12 *Zásoby* vydaný v roce 2001.

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 12, ale nejsou jeho součástí.

Východiska

- BC1. Program konvergence s IFRS prováděný IPSASB je důležitým prvkem její pracovní náplně. Záměrem IPSASB je konvergovat standardy IPSAS založené na akuální bázi se standardy IFRS vydávanými IASB tam, kde je to pro účetní jednotky veřejného sektoru vhodné.
- BC2. Standardy IPSAS na akuální bázi, které jsou konvergovány s IFRS, zachovávají požadavky, strukturu a text IFRS, pokud nemá veřejný sektor specifické důvody pro odchýlení K odchýlení od odpovídajícího standardu IFRS dochází, pokud, požadavky nebo terminologie IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor nebo pokud je nutné pro ilustraci určitých požadavků v kontextu veřejného sektoru zahrnout dodatečný komentář nebo příklady. Rozdíly mezi standardy IPSAS a odpovídajícími standardy IFRS jsou uvedeny ve *Srovnání s IFRS*, které je obsaženo v každém standardu IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 vydala IASB zveřejněný návrh předpokládaných změn 13 standardů IAS¹ jako součástí svého Projektu celkového vylepšení. Cíli Projektu celkového vylepšení IASB bylo „omezit nebo eliminovat alternativy, nadbytečnosti a rozpory ve standardech, tak, aby se vypořádaly některé problémy konvergence a aby byla provedena další vylepšení“. Výsledné verze standardů IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 12 vydaný v červenci 2001 vycházel z IAS 2 *Zásoby* (novelizovaného v roce 1993), který byl opětovně vydán v prosinci 2003. Koncem roku 2003 spustil předchůdce IPSASB, kterým byl Výbor pro veřejný sektor (PSC)², projekt vylepšení IPSAS tak, aby došlo ke konvergenci standardů IPSAS s vylepšenými standardy IAS vydanými v prosinci 2003, pokud to bylo vhodné.
- BC5. IPSASB posoudila vylepšený IAS 2 a celkově se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto IAS, a s provedenými změnami. Zdůvodnění závěrů vydaná IASB zde nejsou reprodukována. Předplatitelé *Úplných předplatitelských služeb* IASB si mohou tato Zdůvodnění závěrů zobrazit na

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

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

webových stránkách IASB na adrese www.iasb.org. V případech, kdy se standard IPSAS odchyluje od odpovídajícího standardu IAS, vysvětlují Zdůvodnění závěrů specifické důvody veřejného sektoru pro toto odchýlení.

- BC6. IAS 2 byl dále změněn v důsledku standardů IFRS vydaných po prosinci 2003. IPSAS 12 neobsahuje následné změny vzniklé v důsledku standardů IFRS vydaných po prosinci 2003. Je tomu tak proto, že IPSASB dosud ještě neposoudila a neučinila si názor na použitelnost požadavků těchto standardů IFRS pro účetní jednotky veřejného sektoru.

Srovnání s IAS 2

IPSAS 12 *Zásoby* primárně čerpá z IAS 2 *Zásoby* (novelizovaného v roce 2003). Hlavní rozdíly mezi IPSAS 12 a IAS 2 jsou následující:

- IPSAS 12 ve srovnání s IAS 2 používá odlišné definice, které vyplývají z faktu, že ve veřejném sektoru jsou některé zásoby distribuovány bezplatně nebo za symbolický poplatek.
- IPSAS 12 objasňuje, že nedokončená výroba představovaná službami poskytovanými bezplatně nebo za symbolickou částku vybíranou přímo od příjemců, není v rozsahu působnosti tohoto standardu.
- Do IPSAS 12 byla ve srovnání s IAS 2 přidána definice běžných reprodukčních nákladů.
- IPSAS 12 stanoví u zásob, které se pořizují prostřednictvím nesměnných transakcí, že jejich pořizovacím nákladem je reálná hodnota k datu pořízení.
- IPSAS 12 vyžaduje u zásob, které budou distribuovány bezplatně nebo za symbolický poplatek, ocenění v nižší částce z pořizovacích nákladů a běžných reprodukčních nákladů.
- Ve srovnání s IAS 2 byly do IPSAS 12 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 12 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 2. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“) v IPSAS 12. Ekvivalentním termínem v IAS 2 je „výsledovka“ („income statement“).
- IPSAS 12 nepoužívá termín „výsledek“ („income“), který má v IAS 2 širší význam než termín „výnosy“ („revenue“).

IPSAS 13 — LEASINGY

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 17 (novelizovaného v roce 2003) *Leasingy* vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 17.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 13 — LEASINGY

Historie standardu

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

IPSAS 13 *Leasingy* byl vydán v prosinci 2001.

V prosinci 2006 vydala IPSASB novelizovanou verzi IPSAS 13.

Od té doby byl IPSAS 13 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na aktuální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 32 *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: zadavatel* (vydaný v říjnu 2011)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)
- IPSAS 27 *Zemědělství* (vydaný v prosinci 2009)
- IPSAS 31 *Nehmotná aktiva* (vydaný v lednu 2010)
- *Vylepšení standardů IPSAS* (vydáno v listopadu 2010)

Přehled změn odstavců IPSAS 13

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
Úvodní část	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
2	Pozměněn	IPSAS 27 prosinec 2009
19	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
20	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
20A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
25	Pozměněn	IPSAS 32 říjen 2011
26	Pozměněn	IPSAS 32 říjen 2011
27	Pozměněn	IPSAS 32 říjen 2011

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
36	Pozměněn	IPSAS 31 leden 2010
40	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
41	Pozměněn	IPSAS 31 leden 2010
44	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
66	Pozměněn	IPSAS 31 leden 2010
79	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
80	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
84A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
85A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
85B	Nový	IPSAS 32 říjen 2011
85C	Nový	IPSAS 33 leden 2015
86	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015

IPSAS 13 — LEASINGY

OBSAH

	Odstavec
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–7
Definice	8–11
Změny v leasingových platbách v období mezi vznikem leasingu a zahájením leasingu	9
Smlouvy o nájmu a koupi	10
Přirástková výpůjční úroková míra	11
Klasifikace leasingů	12–24
Leasingy a ostatní smlouvy	25–27
Leasingy v účetní závěrce nájemců	28–44
Finanční leasingy	28–41
Operativní leasingy	42–44
Leasingy v účetní závěrce pronajímatelů	45–69
Finanční leasingy	45–61
Prvotní uznání	50–61
Operativní leasingy	62–69
Prodej a zpětný leasing	70–78
Přechodná ustanovení	79–84
Datum účinnosti	85–86
Zrušení IPSAS 13 (2001)	87
Zdůvodnění závěrů	
Implementační příručka	
Srovnání s IAS 17	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 13 *Leasingy* je obsažen v odstavcích 1 – 87. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 13 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, Zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* a *Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel standard IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit vhodné účetní postupy a zveřejňované údaje používané ve vztahu k finančnímu a operativnímu leasingu pro nájemce a pronajímatele.

Rozsah působnosti

2. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro účetnictví všech leasingů, kromě:**
 - (a) **leasingových smluv k průzkumu nebo využití přírodních zdrojů, jako jsou například ropa, zemní plyn, dřevo, kovy a podobná práva k nerostným zdrojům, a**
 - (b) **licenčních smluv, jejichž předmětem jsou takové položky jako filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, patenty a autorská práva.**

Tento standard se však nepoužije pro oceňování:

- (a) **nemovitostí držených nájemci, které se účtují jako investice do nemovitostí (viz IPSAS 16 *Investice do nemovitostí*),**
 - (b) **investic do nemovitostí pronajatých formou operativního leasingu u pronajímatele (viz IPSAS 16),**
 - (c) **biologických aktiv držených nájemci na základě finančního leasingu (viz IPSAS 27 *Zemědělství*), nebo**
 - (d) **biologických aktiv poskytovaných pronajímateli v rámci operativního leasingu (viz IPSAS 27).**
3. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
 4. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.
 5. Tento standard se vztahuje na smlouvy, které převádějí právo užívání aktiv, a to i když pronajímatele poskytuje základní služby související s provozem nebo údržbou těchto aktiv. Tento standard se nevztahuje na smlouvy o službách, na základě kterých nedochází k převodu práva užívání aktiv z jedné smluvní strany na druhou. Účetní jednotky veřejného sektoru někdy uzavírají složité dohody o poskytování služeb, které případně mohou, ale nemusí, obsahovat leasingy aktiv. Tyto dohody jsou popsány v odstavcích 25-27.

6. Tento standard se nepoužije na a) leasingové smlouvy k průzkumu nebo využití přírodních zdrojů, jako jsou například ropa, zemní plyn, dřevo, kovy a podobná práva k nerostným zdrojům, a b) licenční smlouvy, jejichž předmětem jsou filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, patenty a autorská práva podobně. A to z toho důvodu, že dohody těchto typů jsou zpravidla složitými účetními problémy, které je potřeba řešit samostatně.
7. Tento standard se nepoužije na investice do nemovitostí. Investice do nemovitostí se jak u pronajímatele, tak i u nájemce oceňují v souladu s IPSAS 16.

Definice

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

Zahájení leasingu je datum, od něhož je nájemce oprávněn vykonávat svá užívací práva k najatému aktivu. Je to datum, ke kterému je leasing prvotně uznán (tj. jsou uznána aktiva, závazky, výnosy nebo náklady vyplývající z leasingu).

Podmíněné nájemné je ta část leasingových plateb, která není stanovena pevnou částkou, ale je založena na velikosti budoucího faktoru, který se mění z jiných příčin než z prostého plynutí času (např. procenta z budoucího prodeje, rozsah budoucího využití, budoucí cenové indexy, budoucí tržní úroková míra).

Ekonomická životnost je buď:

- (a) období, během kterého se očekává, že aktivum přinese ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál jednomu nebo více uživatelům, nebo
- (b) objem produkce výrobků nebo podobných jednotek, který bude podle předpokladu z aktiva získán jedním nebo více uživateli.

Finanční leasing je leasing, který převádí všechna podstatná rizika a přínosy spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může, ale nemusí být na konci vztahu převedeno.

Hrubá investice do leasingu je souhrn:

- (a) minimálních leasingových plateb, které obdrží pronajímatel z finančního leasingu, a
- (b) jakékoliv nezaručené zbytkové hodnoty připadající na pronajímatele.

Zaručená zbytková hodnota je:

- (a) v případě nájemce ta část zbytkové hodnoty, která je zaručena nájemcem nebo stranou spřízněnou s nájemcem (částka záruky je maximální částkou, která může být v každém případě zaplácena), a
- (b) v případě pronajímatele ta část zbytkové hodnoty, která je zaručena nájemcem nebo třetí stranou, která není spřízněná s pronajímatelem aktiva a je finančně schopna splnit povinnosti vyplývající ze záruky.

Vznik leasingu je buď datum uzavření leasingové smlouvy, nebo datum vázanosti smluvních stran základními smluvními ustanoveními leasingu, podle okamžiku, který nastane dříve. K tomuto datu:

- (a) se leasing klasifikuje jako operativní nebo finanční leasing, a
- (b) v případě finančního leasingu se stanoví částky, které budou uznány při zahájení leasingu.

Počáteční přímé náklady jsou přírůstkové náklady, které jsou přímo přidělitelné k sjednání a uzavření leasingu, s výjimkou takových nákladů, které jsou vynaloženy výrobcí nebo prodejci jako pronajímateli.

Implicitní úroková míra leasingu je diskontní sazba, která se stanoví při vzniku leasingu tak, aby se souhrn současné hodnoty:

- (a) minimálních leasingových plateb, a
- (b) nezaručené zbytkové hodnoty

rovnal souhrnu (i) reálné hodnoty pronájemného aktiva a (ii) dalších počátečních přímých nákladů pronajímatele.

Leasing je smlouva, ve které pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb.

Doba leasingu je nevypověditelná doba, na kterou má nájemce dohodnut leasing aktiva spolu s jinými lhůtami, po které má nájemce opci na pokračování v leasingu aktiva, s dalšími platbami nebo bez nich, přičemž je při vzniku leasingu dostatečně jisté, že nájemce opci využije.

Přírůstková výpůjční úroková míra u nájemce je taková úroková míra, kterou by nájemce zaplatil za podobný leasing, nebo pokud není možné takovou úrokovou míru zjistit, úroková míra stanovená při vzniku leasingu, kterou by musel nájemce přijmout v případě, že by si vypůjčil

prostředky nezbytné pro koupi aktiva na stejně dlouhé období a s podobným zajištěním.

Minimální leasingové platby jsou platby po dobu trvání leasingu, jejichž úhrada je nebo může být na nájemci požadována, s výjimkou podmíněného nájemného, nákladů na služby, případných daní, které mají být placeny pronajímatelem či mu být refundovány, společně s:

- (a) částkami pro nájemce jím zaručenými nebo zaručenými stranou s ním spřízněnou, nebo
- (b) zbytkovou hodnotou pro pronajímatele zaručenou pronajímateli buď:
 - (i) nájemcem,
 - (ii) stranou spřízněnou s nájemcem, nebo
 - (iii) nezávislou třetí stranou nespřízněnou, která je finančně schopna zprostit se povinností ze záruky.

Pokud má nájemce opci na koupi aktiva za cenu, o které lze předpokládat, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu využití této opce, takže je při vzniku leasingu dostatečně jisté, že tato opce bude využita, budou minimální leasingové platby zahrnovat minimální platby vyžadované po dobu leasingu a platby vyžadované za využití této kupní opce.

Čistá investice do leasingu je hrubá investice do leasingu diskontovaná implicitní úrokovou mírou leasingu.

Nevypověditelný leasing je leasing, který lze vypovědět pouze:

- (a) pokud je výpověď podmíněná událostí, která pravděpodobně nikdy nenastane,
- (b) se souhlasem pronajímatele,
- (c) pokud nájemce vstoupí do nového leasingu na stejné nebo podobné aktivum a se stejným pronajímatelem, nebo
- (d) pokud by nájemce musel zaplatit tak vysoké odstupné, že je již při vzniku leasingu zřejmé, že pokračování leasingu je přiměřeně jisté.

Operativní leasing je jiný leasing než finanční leasing.

Nerealizovaný finanční výnos je rozdíl mezi:

- (a) hrubou investicí do leasingu, a
- (b) čistou investicí do leasingu.

Nezaručená zbytková hodnota je ta část zbytkové hodnoty najatého aktiva, jejíž realizace není pronajímateli zaručena nebo je zaručena pouze stranou spřízněnou s pronajímatelem.

Doba použitelnosti je odhadnuté zbývající období od zahájení leasingu bez omezení doby trvání leasingu, během kterého lze očekávat využití ekonomického prospěchu a využitelného potenciálu daného aktiva účetní jednotkou.

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

Změny v leasingových platbách v období mezi vznikem leasingu a zahájením leasingu

9. Leasingová smlouva nebo dohoda může obsahovat ustanovení o úpravě leasingových plateb a) z důvodu změny výrobních nebo pořizovacích nákladů pronajímaného majetku nebo b) změn jiných veličin ovlivňujících ceny nebo hodnoty, jako je například obecná cenová úroveň, náklady na financování leasingu na straně pronajímatele, které nastanou v období mezi vznikem leasingu a zahájením leasingu. V takovém případě se případný důsledek takových změn považuje pro účely tohoto standardu za již existující k okamžiku vzniku leasingu.

Smlouvy o nájmu a koupi

10. Definice leasingu zahrnuje smlouvy o nájmu aktiva, které obsahují ustanovení umožňující nájemci nabýt vlastnictví aktiva po splnění dohodnutých podmínek. Tyto smlouvy se někdy označují jako smlouvy o nájmu a koupi.

Přírůstková výpůjční úroková míra

11. Pokud má účetní jednotka úvěry s vládními garancemi, bude při výpočtu přírůstkové výpůjční úrokové míry u nájemce zohledněna existence všech vládních záruk a všech poplatků se zárukou spojených. Za normálních okolností to povede k nižší přírůstkové výpůjční úrokové míře.

Klasifikace leasingů

12. Klasifikace leasingů přijatá tímto standardem je založena na míře, ve které jsou rizika a odměny vyplývající z vlastnictví pronajímaného aktiva rozloženy mezi nájemce a pronajímatele. Rizika zahrnují možnosti a) ztrát z nevyužití kapacity, technologického zastarávání nebo b) změny hodnoty v důsledku změny ekonomických podmínek. Přínosy mohou být představovány očekáváním využitelného potenciálu nebo ziskových operací po dobu ekonomické životnosti aktiva a přínosem ze zhodnocení nebo realizace zbytkové hodnoty aktiva.

13. **Leasing je klasifikován jako finanční leasing, pokud se převádějí v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví. Leasing je klasifikován jako operativní leasing, pokud se nepřevádějí v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví.**
14. Protože transakce mezi pronajímatelem a nájemcem je založena na leasingové smlouvě uzavřené mezi nimi, je vhodné použít konzistentní definice. Užití těchto definic za odlišných okolností, které mohou nastat u pronajímatele a nájemce, může vést k tomu, že leasing bude klasifikován odlišně pronajímatelem a nájemcem. To může být například případ, kdy pronajímatel má užitek ze zaručené zbytkové hodnoty poskytnuté stranou nespřízněnou s nájemcem.
15. Zda je leasing finančním leasingem nebo operativním leasingem záleží na podstatě transakce, nikoliv na formě smlouvy. Přestože následující příklady jsou příklady situací, které samy o sobě či v kombinaci obvykle vedou k leasingu klasifikovanému jako finanční leasing, nemusí leasing splňovat všechna tato kritéria, aby byl klasifikován jako finanční:
- (a) při leasingu se převádí vlastnictví aktiva na nájemce ke konci doby leasingu,
 - (b) nájemce má opci na koupi aktiva za cenu, o které se předpokládá, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu možného využití opce, takže při vzniku leasingu je dostatečně jisté, že opce bude využita,
 - (c) doba leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnictví aktiva se nepřevádí,
 - (d) při vzniku leasingu se současná hodnota minimálních leasingových plateb rovná v podstatě celé reálné hodnotě pronajímaného aktiva,
 - (e) pronajímaná aktiva jsou tak zvláštní povahy, že je může využít bez větších úprav pouze stávající nájemce, a
 - (f) najímané aktivum nelze snadno nahradit jiným aktivem.
16. Ostatní ukazatele, které jednotlivě nebo v kombinaci mohou vést také ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu, jsou následující:
- (a) může-li nájemce vypovědět leasing, ponese pronajímatelovy ztráty spojené s vypovězením,
 - (b) přínosy nebo újmy z pohybu reálné hodnoty zbytkové hodnoty připadají nájemci (například ve formě slevy z nájemného rovnající se většině utržených prostředků z prodeje aktiva na konci leasingu),
a
 - (c) nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než tržní.

17. Příklady a indikátory uvedené v odstavcích 15 a 16 nejsou vždy nevyvratitelné. Je-li z ostatních podmínek leasingu patrné, že leasing nepřevádí v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví, klasifikuje se jako operativní. To mohou být například případy, kdy a) vlastnictví aktiva je na konci leasingu převáděno za pohyblivou platbu odvíjející se od jeho reálné hodnoty, nebo b) nájemné je podmíněné, v důsledku čehož nájemce nenese v podstatě všechna rizika a přínosy.
18. Leasing se klasifikuje k okamžiku vzniku leasingu. Pokud se kdykoli nájemce a pronajímatel dohodnou na takové změně podmínek leasingu, kromě obnovení leasingu, která bude posuzována jako jiná klasifikace leasingu podle kritérií uvedených v odstavcích 12–17, pokud by takové změny platily již k okamžiku vzniku leasingu, pak se revidovaná smlouva považuje za novou smlouvu po celou dobu své platnosti. Změny v odhadech (například změny v odhadech ekonomické životnosti nebo zbytkové hodnoty pronajatého majetku) nebo změny okolností (například prodlení ze strany nájemce) však nedávají důvod k nové klasifikaci leasingu pro účetní účely.
19. [Zrušen]
20. [Zrušen]
- 20A. Pokud leasing obsahuje jak části připadající na pozemky, tak části připadající na budovy, klasifikuje účetní jednotka jako finanční nebo operativní leasing každou část odděleně v souladu s odstavci 12–18. Při posuzování, zda je část leasingu připadající na pozemky operativním nebo finančním leasingem, je důležitá úvaha, že pozemek má za normálních okolností neomezenou ekonomickou životnost.
21. Kdykoliv je to pro účely klasifikace a účtování leasingu pozemků a budov třeba, rozdělí se minimální leasingové platby (včetně veškerých jednorázových plateb hrazených předem) mezi části připadající na pozemky a budovy v relativním poměru reálné hodnoty podílu na pozemcích, který představuje část připadající na pozemky, a reálné hodnoty podílu na budovách, který představuje část připadající na budovy, k okamžiku vzniku leasingu. Pokud leasingové platby nelze spolehlivě rozdělit mezi uvedené dvě části, celý leasing se klasifikuje jako finanční leasing, není-li zřejmé, že obě části jsou operativním leasingem. V takovém případě by byl celý leasing klasifikován jako operativní leasing.
22. V případě leasingu pozemků a budov, ve kterých by byla nevýznamnou částka připadající na část představovanou pozemky, která by byla stanovena v rámci prvotního uznání v souladu s odstavcem 28, lze pozemky a budovy pro účely klasifikace leasingu posuzovat jako jeden celek a klasifikovat je v souladu s odstavci 12-18 jako finanční nebo operativní leasing. V takovém případě se ekonomická životnost budov považuje za ekonomickou životnost celého pronajímaného aktiva

23. Samostatné oceňování částí představovaných pozemky a budovami se nevyžaduje, pokud se podíl nájemce na pozemcích a budovách klasifikuje jako investice do nemovitostí v souladu s IPSAS 16 a je použit model oceňování reálnou hodnotou. Pro toto posouzení se vyžaduje provedení podrobných propočtů pouze v případech, kdy je klasifikace jedné nebo obou částí nejistá.
24. V souladu s IPSAS 16 může nájemce klasifikovat podíl na nemovitosti vedený jako operativní leasing jako investici do nemovitosti. Pokud tak učiní, podíl na nemovitosti se účtuje, jako kdyby byl finančním leasingem, a k tomu se navíc na uznaná aktiva použije model oceňování reálnou hodnotou. Nájemce nadále účetně zachycuje leasing jako finanční, i kdyby následná událost změnila povahu podílu nájemce na nemovitosti tak, že by již nadále nebyl klasifikován jako investice do nemovitosti. Tato situace může například nastat, když nájemce:
- (a) užívá nemovitosti, která je poté převedena na vlastníkem užívanou nemovitost v pořizovací ceně, za kterou se považuje její reálná hodnota k datu změny užívání, nebo
 - (b) poskytne sub-leasing, kterým přeneše v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví podílu na nespřízněnou třetí stranu. Nájemce účtuje takový sub-leasing jako finanční leasing třetí straně, třebaže třetí strana ho může účtovat jako operativní leasing.

Leasingy a ostatní smlouvy

25. Smlouva může obsahovat pouze dohodu o nájmu aktiva. Leasing však také může být jednou částí v širší skupině smluv uzavřených s účetními jednotkami soukromého sektoru za účelem vytvoření, pořízení, provozování a/nebo převodu aktiv. Účetní jednotky veřejného sektoru uzavírají často takové smlouvy, zvláště v souvislosti s dlouhodobými hmotnými aktivy a aktivy tvořícími infrastrukturu. Jiné smlouvy mohou obsahovat leasing infrastruktury účetní jednotkou veřejného sektoru od soukromého sektoru. Účetní jednotka určí, zda smlouva představuje ujednání o poskytování koncesovaných služeb, které je definováno v IPSAS 32 *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: zadavatel*.
26. Pokud smlouva nesplňuje podmínky pro uznání aktiva souvisejícím s poskytováním koncesovaných služeb dle IPSAS 32 a smlouva obsahuje identifikovatelný operativní nebo finanční leasing tak, jak je definovaný tímto standardem, ustanovení tohoto standardu se použijí na část smlouvy týkající se leasingu.
27. Účetní jednotky veřejného sektoru také někdy uzavírají řadu smluv o obstarání zboží a/nebo služeb, které nutně zahrnují použití vymezených aktiv. Z některých těchto smluv nemusí být zřejmé, zda vzniklo ujednání o poskytování koncesovaných služeb definované v IPSAS 32, nebo leasing

definovaný tímto standardem. V takových případech je potřeba odborného posouzení, a pokud došlo ke vzniku leasingu, použije se tento standard, pokud leasing nevznikl, účetní jednotky účtují o těchto smlouvách v souladu s ustanoveními ostatních relevantních standardů IPSAS, nebo pokud takové neexistují, v souladu s ostatními relevantními mezinárodními a/nebo národními účetními standardy.

Leasingy v účetní závěrce nájemců

Finanční leasingy

28. **K zahájení leasingu uznají nájemci ve svých výkazech finanční situace aktiva pořízená prostřednictvím finančního leasingu jako aktiva a s nimi související leasingové závazky jako závazky v částkách rovnajících se reálné hodnotě najatého majetku, nebo v současné hodnotě minimálních leasingových plateb, je-li nižší; obě tyto částky se stanovují k okamžiku vzniku leasingu. Při výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových plateb je diskontním faktorem implicitní úroková míra leasingu, je-li možné ji určit; pokud to není možné, použije se přírůstková výpůjční úroková míra nájemce.**
29. Transakce a ostatní události se zachycují a vykazují podle své podstaty a ekonomického obsahu, nikoli pouze podle své právní formy. Třebaže z právního hlediska u leasingových smluv nájemce nezískává vlastnické právo k najatému aktivu, v případě finančních leasingů podstata a ekonomický obsah spočívají v tom, že nájemce získává ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál z užívání najatého aktiva po podstatnou část jeho ekonomické životnosti výměnou za uzavření závazku zaplatit za toto právo částku blízkou součtu reálné hodnoty najatého aktiva stanovené k okamžiku vzniku leasingu a souvisejícího finančního nákladu.
30. Pokud by se takové leasingové operace neodrazily v účetních výkazech nájemce, došlo by k podhodnocení ekonomických zdrojů a závazků účetní jednotky, a tudíž i ke zkreslení finančních ukazatelů. Je proto žádoucí, aby byl finanční leasing uznán v účetních výkazech nájemce jako aktivum a jako závazek uhradit budoucí leasingové platby. K zahájení leasingu se aktivum a závazek z budoucích leasingových plateb uzná v účetních výkazech ve stejných částkách s výjimkou počátečních přímých nákladů nájemce, které se přičítají k částce, v jejíž výši je aktivum uznáno.
31. Není vhodné, aby se závazky z najatých aktiv vykazovaly v účetních výkazech jako položka, která snižuje hodnotu najatých aktiv.
32. Pokud se závazky pro účely jejich vykázání ve výkazu finanční situace člení na dlouhodobé a krátkodobé, stejné členění se použije i na závazky z leasingu.

33. Počáteční přímé náklady se často vynakládají v souvislosti se specifickými leasingovými činnostmi, jako jsou například zprostředkování a zajištění leasingových smluv. Náklady, které se přímo vztahují k činnosti nájemce spojené s finančním leasingem, se přičítají k částce, v jejíž výši je najaté aktivum uznáno.
34. **Minimální leasingové platby se rozdělují na finanční náklady a snížení nesplaceného závazku. Finanční náklady jsou alokovány do jednotlivých období po dobu leasingu tak, aby byla zajištěna konstantní úroková míra u zbývajících zůstatku závazku. Podmíněně nájemné se stává nákladem v období, ve kterém k němu dojde.**
35. V praxi nájemce může k alokaci finančních nákladů do období během doby leasingu použít přibližné hodnoty z důvodu zjednodušení výpočtu.
36. **Z finančního leasingu vznikají v každém účetním období jak (v případě odpisovatelného aktiva) odpisové náklady, tak i finanční náklady. Odpisová politika pro odpisovatelná najatá aktiva musí být konzistentní s tou, která se používá pro vlastní aktiva, a uznané odpisy musí být vypočteny v souladu s IPSAS 17 *Pozemky, budovy a zařízení* a IPSAS 31 *Nehmotná aktiva*. Pokud není dostatečně jisté, že nájemce získá vlastnictví aktiva na konci doby leasingu, aktivum se plně odepíše během doby leasingu nebo doby použitelnosti aktiva, je-li kratší.**
37. Částka odpisu najatého aktiva je systematicky alokována do každého účetního období během doby předpokládaného užívání, konzistentně s odpisovou politikou nájemce, kterou užívá pro vlastní aktiva. Pokud je dostatečně jisté, že nájemce získá vlastnictví aktiva na konci doby leasingu, je dobou předpokládaného užívání doba použitelnosti aktiva, jinak je aktivum odepsáno po dobu leasingu nebo po dobu použitelnosti, je-li kratší.
38. Součet odpisů aktiva a finančních nákladů za dané období se zřídka kdy rovná leasingovým platbám splatným za dané období, a tudíž je nevhodné, aby se splatné leasingové platby uznávaly za náklady období. Stejně tak je nepravděpodobné, že by se částka aktiva rovnala částce souvisejícího závazku po zahájení leasingu.
39. K určení toho, zda došlo ke snížení hodnoty najatého aktiva, účetní jednotka použije relevantní test na znehodnocení z IPSAS 21 *Znehodnocení nepeněžitelných aktiv* a IPSAS 26 *Znehodnocení peněžitelných aktiv*.
40. **Nájemci zveřejňují v případě finančního leasingu následující informace:**
- (a) **pro každou kategorii aktiv jejich čistou účetní hodnotu k datu vykazání,**
 - (b) **odsouhlasení souhrnu budoucích minimálních leasingových plateb k datu vykazání s jejich současnou hodnotou,**

- (c) **kromě toho účetní jednotka zveřejňuje úhrn budoucích minimálních leasingových plateb zjištěných k datu vykázání a jejich současných hodnot pro každé z následujících období:**
 - (i) **do 1 roku,**
 - (ii) **od jednoho roku do pěti let, a**
 - (iii) **nad pět let,**
- (d) **podmíněné nájemné uznané jako náklad za dané období,**
- (e) **souhrn budoucích očekávaných minimálních sub-leasingových plateb, které budou obdrženy z nevypověditelných sub-leasingů k datu vykázání, a**
- (f) **obecný popis nájemcových významných leasingových smluv zahrnujících, ale neomezujících se, na následující:**
 - (i) **na jakém základě se stanovují platby podmíněného nájemného,**
 - (ii) **existence a podmínky možnosti prodloužení nebo kupní opce a eskalační doložka, a**
 - (iii) **omezení stanovená leasingovými smlouvami, týkající se například výplat přebytků, splátek kapitálu, dividend nebo podobných rozdělení, dodatečných dluhů a dalších leasingů.**

41. Nájemci jsou u aktiv najatých formou finančního leasingu, které nájemce zaúčtoval jako pořízení aktiv, dále povinni splnit požadavky na zveřejnění dle standardů IPSAS 16, IPSAS 17, IPSAS 21 *Znehodnocení nepenězotvorných aktiv*, IPSAS 26 *Znehodnocení penězotvorných aktiv* a IPSAS 31, které účetní jednotka používá.

Operativní leasingy

42. **Leasingové platby z operativního leasingu se uznávají jako náklad rovnoměrně po dobu leasingu, pokud není dostupný jiný model, který by lépe systematicky odrážel časové rozložení přínosů plynoucích uživateli.**
43. U operativních leasingů se leasingové platby (vyjma nákladů na služby jako je například pojištění a údržba) uznávají rovnoměrně jako náklad období, pokud není dostupný jiný model, který by lépe systematicky odrážel časové rozložení přínosů plynoucích uživateli, a to i v případech, kdy platby jsou rozloženy jinak.
44. **Nájemci v případě operativního leasingu zveřejňují následující informace:**

- (a) **souhrn budoucích minimálních leasingových plateb pro nezrušitelný operativní leasing pro každé z následujících období:**
 - (i) **do 1 roku,**
 - (ii) **od jednoho roku do pěti let, a**
 - (iii) **nad pět let,**
- (b) **souhrn budoucích očekávaných minimálních sub-leasingových plateb, které budou obdrženy z nezrušitelného sub-leasingu k datu vykázání,**
- (c) **leasingové a sub-leasingové platby uznané jako náklad daného období s odděleným vyčíslením minimálních leasingových plateb, podmíněného nájemného a sub-leasingových plateb, a**
- (d) **obecný popis nájemcových významných leasingových smluv zahrnujících, ale neomezujících se, na následující:**
 - (i) **na jakém základě se stanovuje podmíněné nájemné,**
 - (ii) **existence a podmínky možnosti prodloužení nebo kupní opce a eskalační doložka, a**
 - (iii) **omezení stanovená leasingovými smlouvami, týkající se například výplat přebytků, splátek kapitálu, dividend nebo podobných rozdělení, dodatečných dluhů a dalších leasingů.**

Leasingy v účetní závěrce pronajímatelů

Finanční leasingy

45. Tento standard popisuje způsob, jak vykazovat finanční výnosy z finančního leasingu. Výraz „pronajímatel, který je výrobcem nebo prodejcem“ je tímto standardem používán k označení všech účetních jednotek veřejného sektoru, které vyrábějí nebo prodávají aktiva a navíc jsou také pronajímateli těchto aktiv, bez ohledu na rozsah jejich výrobních, prodejních a leasingových činností. V případě účetních jednotek, které jsou pronajímateli, kteří jsou výrobci nebo prodejci, se standard také zabývá způsobem zobrazení přínosu nebo újmy pocházející z převodu aktiv.
46. Účetní jednotky veřejného sektoru se mohou stát pronajímatelem ve finančním leasingu za řady okolností. Některé účetní jednotky veřejného sektoru pravidelně obchodují s aktivy. Například vlády mohou vytvořit účetní jednotky se speciálním účelem, které jsou odpovědné za centralizované opatřování aktiv a jejich distribuci ke všem ostatním účetním jednotkám. Centralizace nákupů dává větší příležitosti získat obchodní slevy nebo jiné výhodné podmínky. V některých jurisdikcích

může centrální nákupní jednotka nakupovat jednotlivé položky jménem jiných účetních jednotek s tím, že všechny transakce jsou prováděny jménem těchto účetních jednotek. V jiných jurisdikcích může centrální nákupní jednotka nakupovat jednotlivé položky svým vlastním jménem a její funkce mohou zahrnovat:

- (a) obstarávání aktiv a dodávek,
- (b) distribuci aktiv formou prodeje nebo finančního leasingu, a/nebo
- (c) řízení portfolia aktiv, jako je například vozový park, která jsou užívána jinými jednotkami, a zajištění jejich dostupnosti formou krátkodobého nebo dlouhodobého leasingu nebo koupě.

47. Jiné účetní jednotky veřejného sektoru mohou uzavírat leasingové transakce méně často a v menším měřítku. Konkrétně se jedná o účetní jednotky veřejného sektoru, které dříve tradičně vlastnily a provozovaly aktiva infrastruktury jako například silnice, přehrady a vodní elektrárny, a v jejichž případě již nyní nedochází k automatickému přebírání vlastnictví a odpovědnosti za provoz těchto aktiv. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou převádět současná aktiva infrastruktury formou prodeje nebo finančního leasingu na účetní jednotky soukromého sektoru. Navíc může docházet i k tomu, že účetní jednotky veřejného sektoru vytvoří nová dlouhodobá hmotná aktiva pro infrastrukturu ve spolupráci s účetními jednotkami soukromého sektoru se záměrem přenechání odpovědnosti za aktiva soukromé účetní jednotce formou prodeje nebo finančního leasingu poté, co aktiva budou dokončena. V některých případech má soukromý sektor kontrolu nad aktivem po dobu uvedenou ve smlouvě a poté dojde k převodu jeho vlastnictví a kontroly na veřejný sektor – například místní samospráva postaví nemocnici a pronajme ji na dvacet let podniku soukromého sektoru a poté se zařízení vrátí zpět pod veřejnou kontrolu.

48. **Pronajímatelé ve svých výkazech finanční situace uznají pohledávky z titulu leasingových plateb v rámci finančního leasingu jako aktiva. Tato aktiva vykazují jako pohledávku v částce rovnající se čisté investici do leasingu.**

49. V rámci finančního leasingu jsou všechna rizika a přínosy vyplývající z právního vlastnictví pronajímatelem převáděny, a proto pohledávky z leasingových plateb jsou pokládány pronajímatelem za splátky jistiny a finanční výnos je určen k úhradě a odměně pronajímatele za jeho investici a služby.

Prvotní uznání

50. Pronajímateli jsou často vynakládány počáteční přímé náklady, které zahrnují částky jako například provize, právní poplatky a interní náklady, které jsou vyvolány jednáními o uzavření leasingové smlouvy a jsou jim

přímo přiřaditelné. Nezahrnují obecné režijní náklady jako například odbytové a marketingové náklady. U finančního leasingu mimo leasingů poskytovaných výrobcí nebo prodejci jsou počáteční přímé náklady zahrnuty do počátečního ocenění pohledávek z finančního leasingu a snižují částku výnosů uznanou za dobu leasingu. Implicitní úroková míra leasingu je definována tak, že počáteční přímé náklady jsou automaticky zahrnuty do pohledávek z finančního leasingu, není třeba je přičítat samostatně. Náklady na sjednání a uzavření leasingové smlouvy u pronajímatelů, kteří jsou výrobci nebo prodejci, jsou z definice počátečních přímých nákladů vyloučeny. V důsledku toho jsou vyloučeny z čistých investic do leasingu a jsou uznány jako náklad v období, kdy je uznán přínos nebo újma z prodeje, což je u finančního leasingu obvykle při zahájení leasingu.

51. **Uznání finančního výnosu je založeno na modelu odrážejícím konstantní periodickou míru návratnosti pronajímatelovy čisté investice do finančního leasingu.**
52. Pronajímatel usiluje o alokaci finančního výnosu během doby leasingu na systematické a racionální bázi. Tato alokace výnosů je založena na modelu odrážejícím konstantní periodickou návratnost čisté finanční investice pronajímatele do finančního leasingu. Leasingové splátky vztahující se k účetnímu období, mimo částek za poskytované služby, jsou účtovány ve prospěch hrubé investice do leasingu jako snížení jak jistiny, tak nerealizovaného finančního výnosu.
53. Odhady nezaručených zbytkových hodnot použitých při výpočtu pronajímatelovy hrubé investice do leasingu jsou pravidelně revidovány. Pokud dojde ke snížení odhadu nezaručené zbytkové hodnoty, musí dojít k revizi rozložení výnosů po dobu leasingu a každé snížení již dříve zachycených částek je okamžitě uznáno.
54. **Pronajímatelé, kteří jsou výrobci nebo prodejci, uznají zisk nebo ztrátu z prodeje za období v souladu s postupy, které účetní jednotky používají pro přímé prodeje.**
55. **Pokud jsou uváděny uměle nízké úrokové míry, zisky nebo ztráty z prodeje aktiv jsou omezeny zisky nebo ztrátami, kterých by bylo dosaženo, kdyby byla použita tržní úroková míra. Náklady na sjednávání a uzavírání leasingových smluv uznané pronajímateli, kteří jsou výrobci nebo prodejci, se uznají jako náklad v období, kdy je uznán zisk nebo ztráta z prodeje.**
56. Účetní jednotky veřejného sektoru, které jsou výrobci nebo prodejci, často nabízejí potencionálním zákazníkům možnost výběru mezi koupí nebo leasingem aktiva. U finančního leasingu aktiva uskutečňovaného výrobcem nebo prodejcem vznikají dva druhy výnosů:

- (a) zisk nebo ztráta z prodeje odpovídající zisku nebo ztrátě z přímého prodeje aktiva, které je pronajato, za běžné prodejní ceny se zohledněním objemových nebo obchodních slev, a
 - (b) finanční výnos po dobu leasingu.
57. Výnos z prodeje uznáný při zahájení leasingu pronajímatelem, který je výrobcem nebo prodejcem, je reálná hodnota aktiva, nebo současná hodnota minimálních leasingových plateb připadajících pronajímateli, vypočtená s použitím tržní úrokové míry, je-li nižší. Náklad na prodej uznáný při zahájení leasingu je ve výši pořizovací ceny resp. účetní hodnoty (pokud se liší) pronajímaného majetku, snížené o současnou hodnotu nezaručené zbytkové hodnoty. Rozdíl mezi výnosem z prodeje a nákladem na prodej je zisk nebo ztráta z prodeje, které jsou uznány v souladu s postupy používanými účetní jednotkou pro běžné prodeje aktiv.
58. Výrobci nebo prodejci, kteří jsou pronajímateli, někdy zákazníkům nabízejí nižší úrokové míry ve srovnání s jejich běžnými výpůjčními mírami. Použití takové úrokové míry má za následek uznání nadměrné části celkového výnosu v době prodeje. Pokud jsou uváděny uměle nízké úrokové míry, uznáný zisk nebo ztráta z prodeje jsou omezeny ziskem nebo ztrátou, kterých by bylo dosaženo, kdyby byla použita výpůjční úroková míra, kterou účetní jednotka běžně používá u těchto typů transakcí.
59. Počáteční přímé náklady se uznávají jako náklad období při zahájení leasingu, protože se u výrobců a prodejců vztahují zejména k dosažení zisku nebo ztráty z prodeje.
60. **Pronajímatelé zveřejňují v případě finančního leasingu následující informace:**
- (a) **odsouhlasení souhrnu hrubých investic do leasingu k datu vykazání se současnou hodnotou pohledávek z minimálních leasingových plateb k datu vykazání. Dále účetní jednotka zveřejní souhrn hrubých investic do leasingu a současnou hodnotu pohledávek z minimálních leasingových plateb k datu vykazání pro každé z těchto období:**
 - (i) **do 1 roku,**
 - (ii) **od jednoho roku do pěti let, a**
 - (iii) **nad pět let,**
 - (b) **nerealizovaný finanční výnos,**
 - (c) **nezaručenou zbytkovou hodnotu připadající pronajímateli,**
 - (d) **kumulované opravné položky k nedobytným pohledávkám z minimálních leasingových plateb,**
 - (e) **podmíněné nájemné uznané ve výkazu finanční výkonnosti, a**
 - (f) **obecný popis významných leasingových smluv pronajímatele.**

61. Jako ukazatel růstu je často užitečné zveřejnit rozdíl mezi hrubou investicí a nerealizovaným finančním výnosem u nových obchodů uzavřených během období po odečtení příslušných částek ze zrušených leasingů.

Operativní leasingy

62. **Pronajímatelé vykazují aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, ve svých výkazech finanční situace podle povahy aktiva.**
63. **Výnos z operativního leasingu se uznává ve výnosech rovnoměrně po dobu leasingu, pokud není dostupný jiný systematický model, který by lépe odrážel rozložení spotřeby užitků z pronajímaného aktiva.**
64. Vynaložené náklady (včetně odpisů) k zajištění výnosů z leasingových plateb jsou uznány jako náklad období. Výnosy z leasingových plateb (mimo výnosů ze služeb, jako jsou například pojištění nebo údržba) se uznávají rovnoměrně po dobu leasingu, a to i v případech, kdy platby jsou rozloženy jinak, pokud není dostupný jiný systematický model, který by lépe odrážel spotřebu přínosů z pronajímaného aktiva.
65. **Počáteční přímé náklady vzniklé pronajímateli v souvislosti se sjednáním a uzavřením smlouvy operativního leasingu se přičítají k účetní hodnotě pronajímaného aktiva a uznají se jako náklad po dobu leasingu na stejné bázi jako výnos z leasingu.**
66. **Pravidla pro odpisování pronajímaných odepsatelných aktiv musí být konzistentní s pravidly odpisování, které pronajímatel běžně používá pro podobná aktiva a odpisy musí být vypočteny v souladu s IPSAS 17 nebo IPSAS 31.**
67. K určení toho, zda došlo ke znehodnocení pronajímaného aktiva, použije účetní jednotka relevantní test na snížení hodnoty z mezinárodních a/nebo národních standardů.
68. Výrobce nebo prodejce, který je pronajímatelem, neuznává při uzavření smlouvy o operativním leasingu žádný zisk z prodeje, protože se nejedná o ekvivalent prodeje.
69. **Pronajímatelé zveřejňují v případě operativních leasingů následující informace:**
- (a) **souhrn budoucích minimálních leasingových plateb z nevypověditelných operativních leasingů celkem a za každé z následujících období:**
 - (i) **do 1 roku,**
 - (ii) **od jednoho roku do pěti let, a**
 - (iii) **nad pět let,**

- (b) **celkové podmíněné nájemné uznané jako výnosy daného období ve výkazu finanční výkonnosti, a**
- (c) **obecný popis leasingových smluv pronajímatele.**

Prodej a zpětný leasing

70. Prodej a zpětný leasing zahrnuje prodej aktiva a jeho zpětný nájem. Leasingové platby a prodejní cena jsou obvykle vzájemně závislé, protože se sjednávají společně. Účetní přístup k prodeji a zpětnému leasingu závisí na typu leasingu, který je součástí této transakce.
71. **Pokud operace prodeje a zpětného leasingu vede k finančnímu leasingu, nesmí prodávající-nájemce uznat přebytek výnosu z prodeje nad účetní hodnotou jako okamžitý výnos. Namísto toho se časově rozliší a umožňuje po dobu leasingu.**
72. Pokud je zpětný leasing finančním leasingem, poskytuje touto operací pronajímatel finanční prostředky nájemci, přičemž pronajímané aktivum slouží jako jištění. Z tohoto důvodu není vhodné považovat přebytek tržeb nad účetní hodnotou za výnos. Takový přebytek je časově rozlišen a umořován po dobu leasingu.
73. **Pokud operace prodeje a zpětného leasingu vede k operativnímu leasingu a je zřejmé, že je operace založena na reálných hodnotách, zisk a ztráta se uznávají okamžitě. Pokud je prodejní cena nižší než reálná hodnota, zisk nebo ztráta se uznávají okamžitě s výjimkou případu, kdy je ztráta kompenzována budoucími leasingovými splátkami stanovenými pod úrovní tržní ceny. V takovém případě musí být ztráta časově rozlišena a umořována v poměru k leasingovým platbám po dobu předpokládaného užívání příslušného aktiva. Pokud je prodejní cena vyšší než reálná hodnota, přebytek nad reálnou hodnotou se časově rozliší po dobu předpokládaného užívání aktiva.**
74. Pokud je zpětný leasing operativním leasingem a leasingové platby i prodejní cena jsou na úrovni reálné hodnoty, jde v podstatě o běžnou operaci prodeje a zisk nebo ztráta z prodeje jsou uznány okamžitě.
75. **Pokud je u operativního leasingu reálná hodnota aktiva při jeho prodeji a zpětném leasingu nižší než jeho účetní hodnota, uzná se ztráta ve výši rozdílu mezi účetní a reálnou hodnotou okamžitě.**
76. U finančního leasingu není takováto úprava nutná, kromě případu, kdy a) dojde ke snížení hodnoty a b) uznání tohoto snížení je vyžadováno mezinárodními a/nebo národními standardy, které se týkají znehodnocení aktiv a které jsou používány účetní jednotkou.
77. Požadavky na zveřejnění u nájemce a pronajímatele se vztahují obdobně i na prodej a zpětný leasing. Požadavek popisu významných leasingových

smluv vede ke zveřejnění jedinečných nebo neobvyklých ustanovení příslušných smluv nebo podmínek prodeje a zpětného leasingu.

78. Na prodej a zpětný leasing se mohou vztahovat kritéria pro samostatné zveřejnění obsažené v IPSAS 1.

Přechodná ustanovení

79. [Zrušen]
80. [Zrušen]
81. **S výjimkou případů popsaných v odstavci 83 retrospektivní použití tohoto standardu účetními jednotkami, které již zavedly účetnictví založené na aktuální bázi a které zamýšlí řídit se standardy IPSAS tak, jak jsou vydávány, se doporučuje, nikoliv vyžaduje. Pokud nedojde k retrospektivnímu použití tohoto standardu, zůstatky již existujících finančních leasingů se považují za náležitě určené pronajímatelem a zachází se s nimi podle ustanovení tohoto standardu.**
82. Účetní jednotky, které již zavedly účetnictví založené na aktuální bázi a které zamýšlí řídit se standardy IPSAS tak, jak jsou vydávány, mohou mít ve výkazu finanční situace uznaná aktiva a závazky z již dříve existujících finančních leasingů. Retrospektivní použití tohoto standardu na již existující finanční leasingy se doporučuje. Retrospektivní použití může vést ke změnám ve vykazování těchto aktiv a závazků. Změny ve vykazování těchto aktiv a závazků se vyžadují pouze při retrospektivní aplikaci standardu.
83. **Účetní jednotka, která dříve používala IPSAS 13 (2001) použije změny provedené tímto standardem retrospektivně na všechny leasingy, které uznala v souladu s původním standardem nebo pokud IPSAS 13 (2001) nebyl použit retrospektivně, použije změny provedené tímto standardem na všechny leasingové smlouvy uzavřené od první aplikace původního standardu a uznané v souladu s ním.**
84. Přechodná ustanovení IPSAS 13 (2001) umožňovala účetním jednotkám, aby uznaly veškeré leasingy do pěti let ode dne první aplikace daného standardu. Účetní jednotky, které již používaly IPSAS 13 (2001) mohou dále využívat přechodného období po dobu pěti let od prvního použití IPSAS 13 (2001).
- 84A. **Účetní jednotka, která dříve používala IPSAS 13 (2006), k datu, ke kterému přijala dodatky uvedené v odstavci 85A, přehodnotí na základě informací existujících k okamžiku vzniku příslušných leasingů klasifikaci dosud neukončených částí leasingů připadajících na pozemky. Účetní jednotka v souladu s IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby* retrospektivně uzná nově klasifikovaný leasing jako finanční leasing. Pokud však účetní jednotka nemá k retrospektivnímu použití dodatků dostatečné informace, potom:**

- (a) použije na tyto leasingy dodatky na základě informací a okolností, které existovaly k datu, ke kterému dodatky přijala a
- (b) uzná k tomuto datu aktivum a závazek související s leasingem pozemku nově klasifikovaným jako finanční leasing v jejich reálných hodnotách; jakýkoliv rozdíl mezi těmito reálnými hodnotami je uznán jako akumulovaný přebytek nebo schodek.

Datum účinnosti

- 85. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2008, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 85A. Odstavce 19 a 20 byly zrušeny a odstavce 20A a 84A byly doplněny *Vylepšením standardů IPSAS* vydaným v listopadu 2010. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2012 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije změny pro období začínající před 1. lednem 2012, pak je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 85B. Odstavce 25, 26 a 27 byly změněny standardem IPSAS 32 *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: zadavatel* vydaným v říjnu 2011. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2014 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije změny pro období začínající před 1. lednem 2014, pak je povinna tuto skutečnost zveřejnit a ke stejnému datu použít standard IPSAS 32, změny odstavců 6 a 42A IPSAS 5, změny odstavců 5, 7 a 107C IPSAS 17, změny odstavců 2 a 125A IPSAS 29 a změny odstavců 6 a 132A IPSAS 31.
- 85C. Odstavce 79, 80 a 86 byly změněny standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije standard IPSAS 33 pro období začínající před 1. lednem 2017, pak změny výše uvedených odstavců budou použity pro toto dřívější období.
- 86. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS anebo později.

Ukončení IPSAS 13 (2001)

87. Tento standard ruší IPSAS 13 *Leasingy* vydaný v roce 2001.

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 13, ale nejsou jeho součástí.

Novela IPSAS 13 v důsledku *Projektu celkového vylepšení IASB 2003*

Východiska

- BC1. Program konvergence s IFRS prováděný IPSASB je důležitým prvkem její pracovní náplně. Záměrem IPSASB je konvergovat standardy IPSAS založené na aktuální bázi se standardy IFRS vydávanými IASB tam, kde je to pro účetní jednotky veřejného sektoru vhodné.
- BC2. Standardy IPSAS na aktuální bázi, které jsou konvergovány s IFRS, zachovávají požadavky, strukturu a text IFRS, pokud nemá veřejný sektor specifické důvody pro odchýlení. K odchýlení od odpovídajícího standardu IFRS dochází, pokud požadavky nebo terminologie IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor nebo pokud je nutné pro ilustraci určitých požadavků v kontextu veřejného sektoru zahrnout dodatečný komentář nebo příklady. Rozdíly mezi standardy IPSAS a odpovídajícími standardy IFRS jsou uvedeny ve *Srovnání s IFRS*, které je obsaženo v každém standardu IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 vydala IASB zveřejněný návrh předpokládaných změn třinácti standardů IAS¹ jako součásti svého Projektu celkového vylepšení. Cíli Projektu celkového vylepšení IASB bylo „omezit nebo eliminovat alternativy, nadbytečnosti a rozpory ve standardech tak, aby se vypořádaly některé problémy konvergence a aby byla provedena další vylepšení“. Výsledné verze standardů IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 13 vydaný v prosinci 2001 vycházel ze standardu IAS 17 *Leasingy* (změněného v roce 1997), který byl opětovně vydán v prosinci 2003. Koncem roku 2003 spustil předchůdce IPSASB, kterým byl Výbor pro veřejný sektor (PSC)², projekt vylepšení standardů IPSAS tak, aby došlo ke konvergenci standardů IPSAS s vylepšenými standardy IAS vydanými v prosinci 2003, pokud to bylo vhodné.
- BC5. IPSASB posoudila vylepšený standard IAS 17 a celkově se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto standardu IAS, a s provedenými změnami. Zdůvodnění závěrů vydaná IASB zde nejsou reprodukována. Předplatitelé *Úplných předplatitelských služeb* IASB si

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

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

mohou tato Zdůvodnění závěrů zobrazit na webových stránkách IASB (<http://www.iasb.org>). V případech, kdy se standard IPSAS odchyluje od odpovídajícího standardu IAS, vysvětlují Zdůvodnění závěrů specifické důvody veřejného sektoru pro toto odchýlení.

- BC6. Standard IAS 17 byl dále změněn v důsledku standardů IFRS vydaných po prosinci 2003. IPSAS 12 neobsahuje následné změny vzniklé v důsledku standardů IFRS vydaných po prosinci 2003. Je tomu tak proto, že IPSASB dosud ještě neposoudila a neučinila si názor na použitelnost požadavků těchto standardů IFRS pro účetní jednotky veřejného sektoru.

Novela IPSAS 13 v důsledku *Vylepšení standardů IFRS* vydaného v roce 2009

- BC7. IPSASB přezkoumala novelu standardu IAS 17, který byl součástí *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v dubnu 2009 a obecně souhlasila s důvody IASB pro danou novelu standardu. IPSASB dospěla k závěru, že ve veřejném sektoru neexistuje žádný důvod pro to, aby uvedené změny také nepřijala.

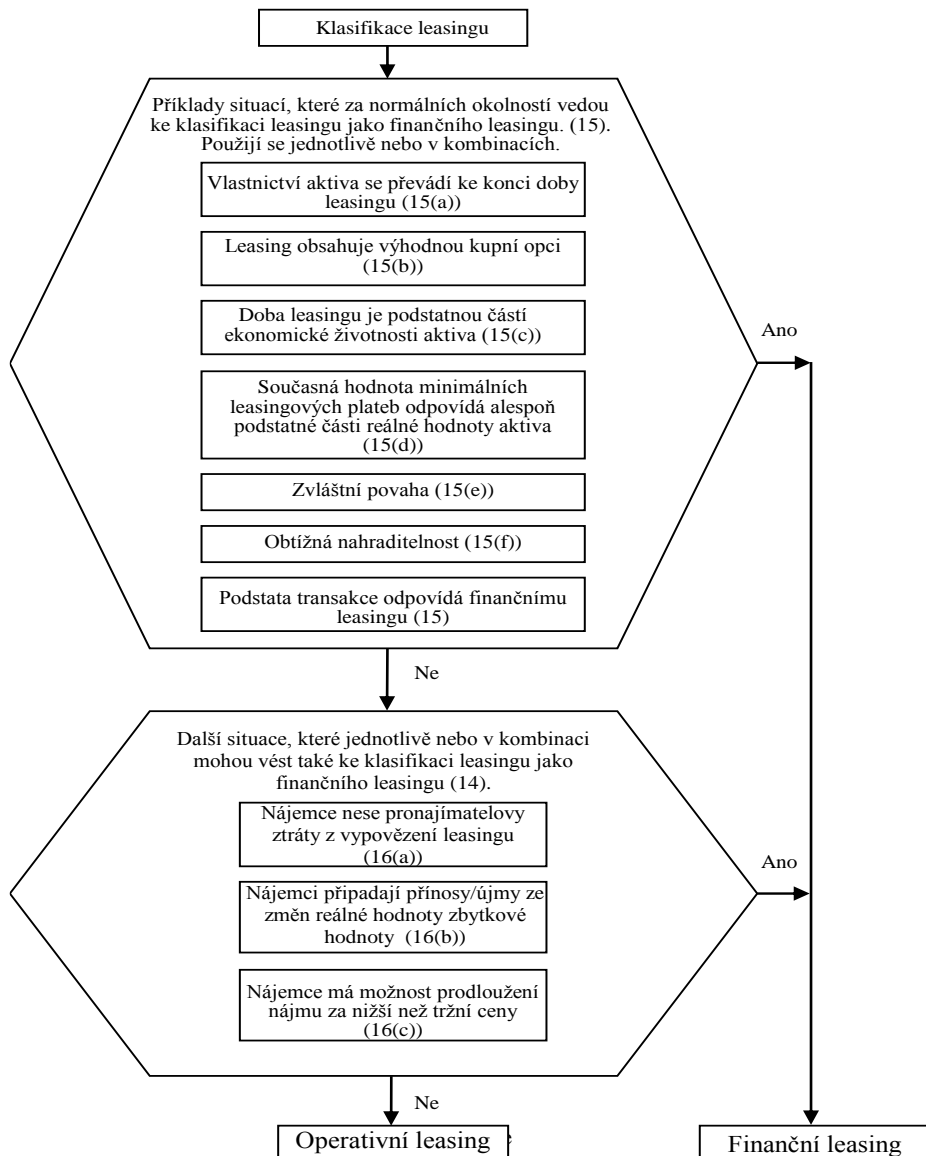
Implementační příručka

Tato příručka doprovází IPSAS 13, avšak není jeho součástí.

Klasifikace leasingu

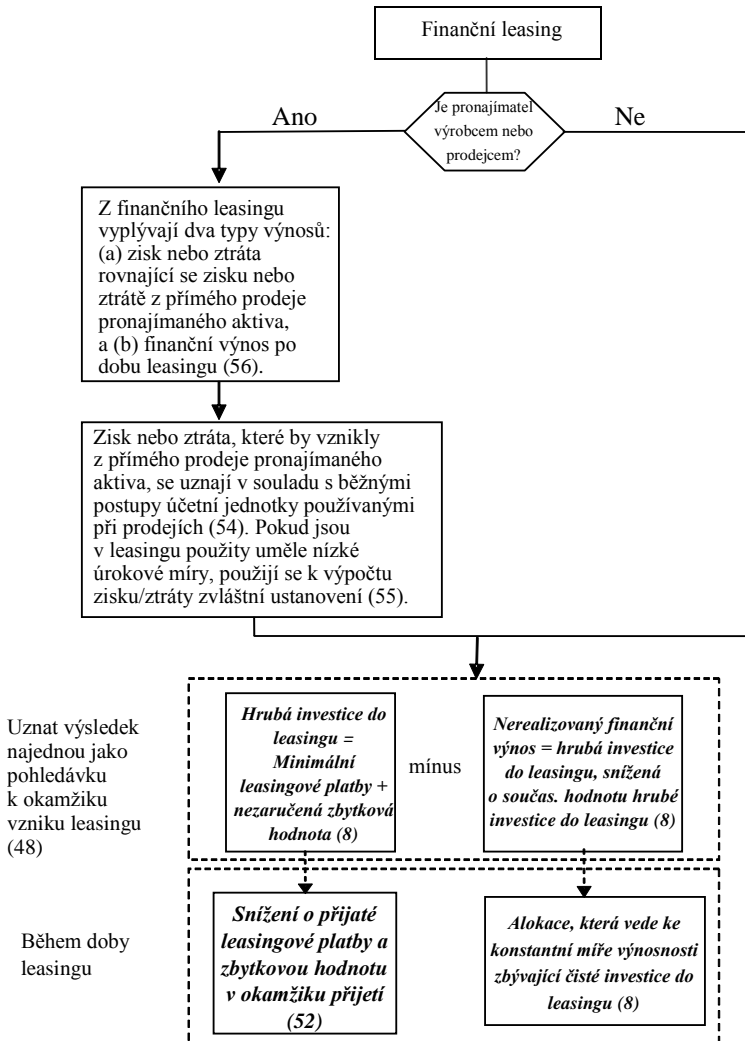
- IG1. Účelem schématu na další straně je usnadnění klasifikace leasingu na finanční leasing nebo operativní leasing. Finanční leasing je leasing, který přenáší v podstatě všechna rizika a přínosy spojené s vlastnictvím aktiva. Operativní leasing je leasing, který není finančním leasingem.
- IG2. Příklady uvedené v tomto schématu nepokrývají veškeré možné situace, ve kterých je leasing klasifikován jako finanční leasing, ani neplatí, že leasing je automaticky klasifikován jako finanční leasing na základě pouhého sledování uvedeného rozhodovacího stromu. Zda je leasing finanční nebo operativní záleží na podstatě transakce, nikoli na formě smlouvy (odstavec 15).

IG3. Číslo uvedená ve schématu v závorkách odkazují na odstavce tohoto standardu.



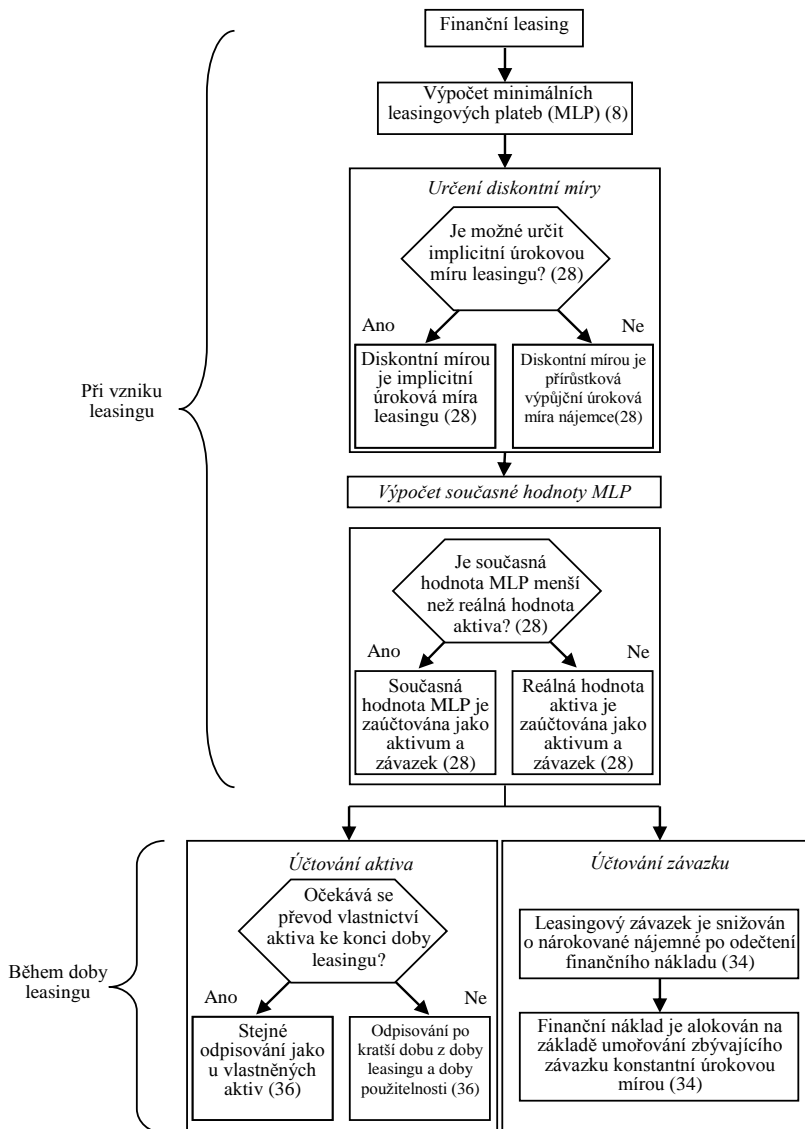
Účtování o finančním leasingu u pronajímatele

IG4. Čísla uvedená v grafu v závorkách odkazují na odstavce tohoto standardu.



Účtování o finančním leasingu u nájemce

IG5. Čísla uvedená v grafu v závorkách odkazují na odstavce tohoto standardu.



Prodej a zpětný leasing, který vede k operativnímu leasingu

IG6. Prodej a zpětný leasing, který vede k operativnímu leasingu, přináší zisk nebo ztrátu, jejichž určení a úprava závisí na vykázané účetní hodnotě, reálné hodnotě a prodejní ceně najatého aktiva. Následující tabulka ukazuje požadavky standardu za různých okolností.

Prodejní cena stanovená na úrovni reálné hodnoty (odstavec 65)	Účetní hodnota rovnající se reálné hodnotě	Účetní hodnota nižší než reálná hodnota	Účetní hodnota vyšší než reálná hodnota
Zisk	žádný zisk	zisk uznat okamžitě	žádný zisk
Ztráta	žádná ztráta	žádná ztráta	ztrátu uznat okamžitě

Prodejní cena nižší než reálná hodnota (odstavec 65)	Účetní hodnota rovnající se reálné hodnotě	Účetní hodnota nižší než reálná hodnota	Účetní hodnota vyšší než reálná hodnota
Zisk	žádný zisk	zisk uznat okamžitě	žádný zisk (poznámka 1)
Ztráta nekompenzovaná budoucími leasingovými platbami pod tržní hodnotou	ztrátu uznat okamžitě	ztrátu uznat okamžitě	(poznámka 1)
Ztráta kompenzována budoucími leasingovými platbami pod tržní hodnotou	časově rozlišit ztrátu a umořovat	časově rozlišit ztrátu a umořovat	(poznámka 1)

Prodejní cena vyšší než reálná hodnota (odstavec 65)	Účetní hodnota rovnající se reálné hodnotě	Účetní hodnota nižší než reálná hodnota	Účetní hodnota vyšší než reálná hodnota
Zisk	časově rozlišit zisk a umořovat	časově rozlišit zisk a umořovat (poznámka 2)	časově rozlišit a umořovat (poznámka 3)
Ztráta	žádná ztráta	žádná ztráta	(poznámka 1)

Poznámka č. 1: Tyto části tabulky představují okolnosti, které by měly být posuzovány podle odstavce 75 tohoto standardu. Odstavec 75 vyžaduje, aby vykazovaná účetní hodnota aktiva byla snížena na úroveň reálné hodnoty, tam, kde se jedná o předmět prodeje a zpětného leasingu.

Poznámka č. 2: Pokud je prodejní cena vyšší než reálná hodnota, částka převyšující reálnou hodnotu je časově rozlišena po dobu, po kterou se očekává používání aktiva (odstavec 73).

Poznámka č. 3: Zisk je rozdílem mezi reálnou hodnotou a prodejní cenou, protože účetní hodnota by měla být snížena na úroveň reálné hodnoty v souladu s odstavcem 75.

Výpočet implicitní úrokové míry finančního leasingu

- IG7. Tento standard (odstavec 28) vyžaduje po nájemci aktiva najatého formou finančního leasingu výpočet implicitní úrokové míry leasingu, pokud je takový výpočet možný. Odstavec 34 po nájemci vyžaduje rozdělit leasingové platby na finanční náklad a úmor zbývajících závazku pomocí implicitní úrokové míry leasingu. Mnoho leasingových smluv obsahuje explicitně tuto úrokovou míru, některé však ne. Pokud leasingová smlouva neobsahuje implicitní úrokovou míru leasingu, nájemce musí tuto úrokovou míru vypočítat pomocí vzorce pro výpočet současné hodnoty. Finanční kalkulačky a tabulkové procesory počítají implicitní úrokovou míru leasingu automaticky. Pokud tyto prostředky nejsou dostupné, účetní jednotka za účelem zjištění úrokové míry provede výpočty současné hodnoty ručně. V této příručce jsou uvedeny dvě běžné metody výpočtu úrokové míry: metoda pokusů a omylů a interpolace. Obě metody využívají k výpočtu úrokové míry vzorce pro výpočet současné hodnoty.
- IG8. Odvození vzorce pro výpočet současné hodnoty se běžně nacházejí v účetních a finančních učebnicích. Současná hodnota (PV, present value) minimálních leasingových plateb (MLP) je vypočtena za použití následujícího vzorce:

$$PV (MLP) = \frac{S}{(1+r)^n} + \frac{A}{r} \left[1 - \frac{1}{(1+r)^n} \right]$$

Kde:

„S“ je zaručená zbytková hodnota

„A“ je pravidelně se opakující platba

„r“ je periodická implicitní úroková míra leasingu vyjádřená desetinným číslem

„n“ je počet období za dobu trvání leasingu

Příklad

- IG8. Ministerstvo X uzavřelo smlouvu o finančním leasingu automobilu. Reálná hodnota automobilu k okamžiku vzniku leasingu činí 25 000 měnových jednotek, roční leasingové platby činí 5 429 měnových jednotek splatných pozadu, doba leasingu činí 4 roky a zaručená zbytková hodnota činí 10 000 měnových jednotek. Leasingová smlouva nespécifikuje žádné další služby kromě dodání automobilu. Ministerstvo X odpovídá za provozní náklady

automobilu včetně pojištění, spotřeby pohonných hmot a údržby. Leasingová smlouva neobsahuje implicitní úrokovou míru leasingu. Přírůstková výpůjční úroková míra ministerstva činí 7% per annum. Několik finančních institucí nabízí půjčky zajišťované automobilem s úrokovými sazbami 7,5% až 10%.

Metoda pokusů a omylů

IG9. Výpočet se provádí iterativně - tj. nájemce provede „co nejlepší odhad“ úrokové míry, a poté vypočte současnou hodnotu minimálních leasingových plateb. Výsledek porovná s reálnou hodnotou aktiva k okamžiku vzniku leasingu. Pokud je výsledek výpočtu nižší než reálná hodnota, zvolená úroková míra byla příliš vysoká, pokud je výsledek výpočtu vyšší než reálná hodnota, zvolená úroková míra byla příliš nízká. Implicitní úroková míra leasingu je úroková míra, pro kterou platí, že současná hodnota minimálních leasingových plateb se rovná reálné hodnotě pronajímaného aktiva k okamžiku vzniku leasingu.

IG10. Ministerstvo X by začalo s výpočtem za použití vlastního nejlepšího odhadu úrokové míry - například vycházející z vlastní přírůstkové výpůjční úrokové míry 7% per annum, která je však příliš nízká. Poté použilo nejvyšší rozumnou míru - například 10% per annum, která je nabízena pro půjčky, které jsou zajištěny automobilem a která se ukázala být příliš vysokou. Po několika výpočtech ministerstvo dospělo ke správné úrokové míře 8,5% per annum.

IG11. K výpočtu úrokové míry ministerstvo použilo vzorec na výpočet současné hodnoty PV (MLP) uvedený výše, kde:

$S = 10\ 000$ $n = 4$ $r =$ roční úroková míra vyjádřená desetinným číslem

$A = 5\ 429$ Cílová současná hodnota PV(MLP) = 25 000

IG12. Výpočet při přírůstkové výpůjční úrokové míře ministerstva X 7% (0,07) per annum (částky jsou zaokrouhleny):

$$\begin{aligned} PV(MLP) &= \frac{10\ 000}{(1 + 0,07)^4} + \frac{5\ 429}{0,07} \left[1 - \frac{1}{(1 + 0,07)^4} \right] \\ &= 7\ 629 + 18\ 390 \\ &= 26\ 019 \end{aligned}$$

IG13. IPV(MLP) při přírůstkové výpůjční úrokové míře je vyšší než reálná hodnota najatého aktiva, a tudíž implicitní úroková míra leasingu musí být vyšší. Ministerstvo musí provést další výpočty při jiných úrokových mírách za účelem určení skutečné úrokové míry (částky jsou zaokrouhleny):

PV(MLP) při 7,5%	= 25 673	úroková míra příliš nízká
PV(MLP) při 10%	= 24 040	úroková míra příliš vysoká
PV(MLP) při 9%	= 24 674	úroková míra příliš vysoká
PV(MLP) při 8%	= 25 333	úroková míra příliš nízká
PV(MLP) při 8,5%	= 25 000	správná úroková míra

IG14. Ministerstvo nyní použije úrokovou míru 8,5% k rozdělení leasingových plateb na finanční náklad a úmor leasingového závazku, jak je naznačeno v tabulce uvedené níže.

Metoda interpolace

IG15. Pro výpočet implicitní úrokové míry leasingu je nutné nejprve provést výpočet současné hodnoty při úrokové míře, která je příliš vysoká a při takové, která je příliš nízká. Rozdíly (v absolutních číslech) mezi obdržnými výsledky a skutečnou čistou současnou hodnotou se využijí k interpolaci správné úrokové míry. Za použití stejného zadání a výsledků pro úrokové míry 7% a 10% může být skutečná úroková míra interpolována následujícím způsobem (částky jsou zaokrouhleny):

PV při 7% = 26 019, rozdíl = 1 019 (tj., 26 019 – 25 000)

PV při 10% = 24 040, rozdíl = 960 (tj., 24 040 – 25 000)

$$r = 7\% + (10\% - 7\%) \frac{1\,019}{(1\,019 + 960)}$$

$$= 7\% + (3\% \times 0,5)$$

$$= 7\% + 1,5\%$$

$$= 8,5\%$$

LEASINGY

IG16. Ministerstvo X nyní použije úrokovou míru 8,5% k zachycení leasingu a k rozdělení leasingových plateb na finanční náklad a úmor leasingového závazku, jak je uvedeno v následující tabulce.

Rozdělení leasingových plateb (částky jsou zaokrouhleny)

	Rok 0	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4
Počáteční zůstatek (PV) leasingového závazku	25 000	25 000	21 696	18 110	14 221
Nákladové úroky	-	2 125	1 844	1 539	1 209
Úmor závazku	-	3 304	3 585	3 890	14 221*
Konečný zůstatek závazku	25 000	21 696	18 110	14 221	-

* včetně splátky zaručené zbytkové hodnoty.

Srovnání s IAS 17

IPSAS 13 *Leasingy* primárně čerpá z IAS 17 *Leasingy* a zahrnuje změny provedené v IAS 17 prostřednictvím *Vylepšení standardů IFRS* vydaného v dubnu 2009. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 13 a IAS 17 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 17 byly do IPSAS 13 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 13 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 17. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínu „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“) v IPSAS 13. Ekvivalentním termínem v IAS 17 je „výsledovka“ („income statement“).
- IPSAS 13 nepoužívá termín „výsledek“ („income“), který má v IAS 17 širší význam než termín „výnos“ („revenue“).
- IAS 17 obsahuje definici reálné hodnoty v části věnované definicím, IPSAS 13 neobsahuje tuto definici, protože je obsažena ve *Významovém slovníku termínů* vydaném odděleně (odstavec 7).
- IPSAS 13 obsahuje další dodatky, které ilustrují klasifikaci leasingu, řešení finančního leasingu u nájemce, řešení finančního leasingu u pronajímatele, a výpočet implicitní úrokové míry finančního leasingu.

IPSAS 14 — UDÁLOSTI PO DATU VYKÁZÁNÍ

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 10 *Události po rozvahovém dni* (novelizovaného v roce 2003) vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 10.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 14 — UDÁLOSTI PO DATU VYKÁZÁNÍ

Historie standardu

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

IPSAS 14 *Události po datu vykázání* byl vydán v prosinci 2001.

V prosinci 2006 vydala IPSASB novelizovanou verzi IPSAS 14.

Od té doby byl IPSAS 14 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)
- *Vylepšení standardů IPSAS* (vydáno v lednu 2010)

Přehled změn odstavců IPSAS 14

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
Úvodní část	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
16	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
32A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
32B	Nový	IPSAS 33 leden 2015
33	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015

IPSAS 14 — UDÁLOSTI PO DATU VYKÁZÁNÍ**OBSAH**

	Odstavec
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–4
Definice	5
Schválení účetní závěrky ke zveřejnění	6–8
Uznávání a oceňování	9–16
Údálosti po datu vykázaní upravující účetní závěrku	10–11
Údálosti po datu vykázaní neupravující účetní závěrku	12–13
Dividendy nebo podobná rozdělení	14–16
Předpoklad trvání	17–25
Restrukturalizace	25
Zveřejňování	26–31
Zveřejnění data schválení ke zveřejnění	26–27
Aktualizace zveřejnění podmínek k datu vykázaní	28–29
Zveřejnění událostí po datu vykázaní neupravujících účetní závěrku.....	30–31
Datum účinnosti	32–33
Zrušení IPSAS 14 (2001)	34
Dodatek: Změny jiných standardů IPSAS	
Zdůvodnění závěrů	
Srovnání s IAS 10	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 14 *Události po datu vykázání* (IPSAS 14) je obsažen v odstavcích 1–34. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 14 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, *Zdůvodnění závěrů*, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* a *Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit:
 - (a) kdy musí účetní jednotka upravit účetní závěrku v důsledku událostí po datu vykázaní a
 - (b) zveřejnění, která musí učinit účetní jednotka o datu, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění a o událostech po datu vykázaní.

Standard rovněž požaduje, aby účetní jednotka nesestavovala svou účetní závěrku na základě předpokladu trvání, pokud události po datu vykázaní naznačují, že použití předpokladu trvání není vhodné.

Rozsah působnosti

2. **Tento standard se používá pro vykazování a zveřejňování událostí po datu vykázaní u účetních jednotek, které při sestavení a předkládání svých účetních závěrek vycházejí z účetnictví vedeného na aktuální bázi.**
3. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
4. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v *IPSAS 1 Předkládání účetní závěrky*.

Definice

5. **Následující termín je v tomto standardu použit v tomto specifickém významu:**

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

- (a) **události prokazující okolnosti, které existovaly již k datu vykázaní (události po datu vykázaní upravující účetní závěrku) a**
- (b) **události naznačující okolnosti, které vznikly nově až po datu vykázaní (události po datu vykázaní neupravující účetní závěrku).**

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

Schválení účetní závěrky ke zveřejnění

6. K určení toho, které události splňují definici událostí po datu vykazání, je nezbytné určit jak datum vykazání, tak i datum, kdy je účetní závěrka schválena ke zveřejnění. Datum vykazání je datum posledního dne účetního období, za které je sestavována účetní závěrka. Datum schválení účetní závěrky ke zveřejnění je datum, kdy byla účetní závěrka schválena osobou nebo orgánem, který má oprávnění učinit poslední krok nezbytný k jejímu zveřejnění. Výrok auditora je vydáván k této finální účetní závěrce. Události po datu vykazání jsou veškeré příznivé i nepříznivé události, ke kterým dojde mezi datem vykazání a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění, a to i v případě, že k nim dojde po (a) zveřejnění oznámení o přebytku nebo schodku, (b) schválení účetní závěrky ovládané jednotky či (c) zveřejnění ostatních vybraných informací vztahujících se k účetní závěrce.
7. Proces potřebný pro přípravu a schválení účetní závěrky ke zveřejnění se může lišit podle různých typů účetních jednotek v rámci dané jurisdikce a mezi jurisdikcemi navzájem. Může záviset na podstatě účetní jednotky, struktuře řídicího orgánu, statutárních požadavcích relevantních pro tuto účetní jednotku a na postupech, které je třeba dodržet při sestavování a dokončení účetní závěrky. Odpovědnost za schválení účetních závěrek jednotlivých vládních agentur může spočívat na vedoucím ústřední účetní agentury (nebo vyšším účetním úředníkovi, jakým je například kontroler nebo všeobecný účetní). Odpovědnost za schválení konsolidované účetní závěrky vlády jako celku obvykle leží společně na vedoucím ústřední účetní agentury (nebo vyšším účetním úředníkovi, jakým je například kontroler nebo všeobecný účetní) a na ministru financí (nebo jeho obdobě).
8. V některých případech se po účetní jednotce vyžaduje, aby jako poslední krok ve schvalovacím procesu předložila svoji účetní závěrku jinému orgánu (například zákonodárnému orgánu jako je parlament nebo místní samospráva). Tento orgán může mít moc vyžadovat změny v auditované účetní závěrce. V jiných případech může být předložení účetní závěrky jinému orgánu spíše protokolární záležitostí nebo procesem a takový orgán nemusí mít moc vyžadovat změny v účetní závěrce. Datum schválení účetní závěrky ke zveřejnění se určí v souladu s konkrétní jurisdikcí.

Uznávání a oceňování

9. V období mezi datem vykazání a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění mohou zvolení vládní úředníci oznámit záměry vlády týkající se určitých záležitostí. Zda oznámení těchto vládních záměrů budou vyžadovat uznání jako události upravující účetní závěrku, či ne, záleží na tom, zda oznámení poskytují (a) další informace o podmínkách existujících již k datu vykazání a zda (b) existuje dostatečná jistota o tom, že záměry mohou být a budou splněny. Ve většině případů oznámení vládních záměrů

nevede k uznání události upravující účetní závěrku. Na druhou stranu taková oznámení většinou splňují kritéria pro zveřejnění události neupravující účetní závěrku.

Události po datu vykázání upravující účetní závěrku

10. **Účetní jednotka upraví částky uznané v účetní závěrce tak, aby zohlednila dopady událostí upravujících účetní závěrku po datu vykázání.**
11. Toto jsou příklady událostí upravujících účetní závěrku po datu vykázání, které vyžadují úpravu částek uznaných účetní jednotkou v účetní závěrce, nebo které vyžadují uznání položek, které dosud nebyly uznány:
 - (a) vypořádání soudního sporu po datu vykázání, které potvrzuje, že účetní jednotka měla existující povinnost k datu vykázání. Účetní jednotka upraví již uznané rezervy vztahující se k tomu soudnímu sporu v souladu s IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* nebo uzná novou rezervu. Účetní jednotka by neměla vykazovat pouze podmíněný závazek, protože uskutečněné vypořádání poskytlo dodatečné důkazy o tom, že se mělo postupovat podle odstavce 24 v IPSAS 19,
 - (b) získání informace až po datu vykázání o tom, že již k datu vykázání došlo ke znehodnocení aktiva nebo že ztráta ze znehodnocení, která byla pro toto aktivum původně uznána, musí být upravena. Například:
 - (i) bankrot dlužníka, ke kterému došlo po datu vykázání, potvrzuje obvykle skutečnost, že tato újma na pohledávkách existovala již k datu vykázání a účetní jednotka musí upravit účetní hodnotu pohledávek a
 - (ii) prodej zásob po datu vykázání může poskytnout důkazy o jejich čisté realizovatelné hodnotě k datu vykázání,
 - (c) určení nákladů na pořízení aktiva nebo zjištění veškerých výtěžků z prodeje aktiva až po datu vykázání, jejichž nákup, resp. prodej, však byl uskutečněn ještě před datem vykázání,
 - (d) stanovení částky výnosů po datu vykázání, které byly vybrány v průběhu účetního období a které jsou sdíleny s jinou vládou na základě dohody o dělení výnosů platné v průběhu období,
 - (e) stanovení odměn zaměstnancům závislých na výkonnosti jednotky, i když byly vyplaceny až po datu vykázání, pokud účetní jednotka měla k datu vykázání existující právně nebo jinak než právně závaznou povinnost vyplatit takové odměny v důsledku události, ke kterým došlo ještě před datem vykázání a

- (f) odhalení zpronevěr nebo chyb, které ukazují na to, že účetní závěrka by nebyla správná.

Události po datu vykázání neupravující účetní závěrku

12. **Účetní jednotka neupravuje částky uznané v účetní závěrce, aby zohlednila události neupravující účetní závěrku, ke kterým došlo po datu vykázání.**
13. Příklady událostí po datu vykázání, které neupravují účetní závěrku:
- (a) pokles reálné hodnoty, ke které došlo v období mezi datem vykázání a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění v případech, kdy se účetní jednotka rozhodla oceňovat majetek v reálných hodnotách a provádí jeho pravidelné přecenění k datu vykázání. Pokles reálné hodnoty se obvykle nevztahuje k majetku k datu vykázání, nýbrž odráží okolnosti, které vznikly až v následujícím období. Proto účetní jednotka neupravuje částky majetku uznané v účetní závěrce, a to bez ohledu na účetní pravidlo pravidelného přeceňování. Obdobně neupravuje účetní jednotka částky zveřejněné o majetku k datu vykázání ani v případě, kdy je nezbytné zveřejnit doplňkové informace podle odstavce 29 a
- (b) účetní jednotka, která je pověřena realizací programu služeb pro určitou konkrétní komunitu se rozhodla po datu vykázání, avšak ještě do data schválení účetní závěrky ke zveřejnění, poskytnout nebo rozdělit mezi účastníky tohoto programu přímo nebo nepřímo dodatečné požitky. Účetní jednotka neupravuje částku nákladů uznanou v účetní závěrce za běžné období, a to přesto, že dodatečné požitky mohou splňovat podmínky pro zveřejnění jako události neupravující účetní závěrku v souladu s odstavcem 29.

Dividendy nebo podobná rozdělení

14. **Pokud účetní jednotka ohlásí výplatu dividend nebo podobných rozdělení po datu vykázání, neuzná účetní jednotka tato rozdělení k datu vykázání jako závazek.**
15. Dividendy mohou ve veřejném sektoru vznikat například v situaci, kdy účetní jednotka veřejného sektoru ovládá a konsoliduje účetní závěrku PVS, jenž má i vnější vlastnické podíly, na které vyplácí dividendy. Kromě toho některé účetní jednotky veřejného sektoru používají takový rámec svého finančního řízení, jako například model „zadavatel-poskytovatel“, který jim ukládá vyplácet podíly na zisku své ovládající jednotce, například centrální vládě.
16. Pokud jsou dividendy nebo podobná rozdělení vlastníkům oznámeny (tzn., že dividendy nebo podobná rozdělení jsou schváleny a nejsou dále pod vlivem účetní jednotky) po datu vykázání, avšak před datem schválení

účetní závěrky ke zveřejnění, pak se tyto dividendy nebo podobná rozdělení neuznají jako závazek k datu vykázaní, protože v daný okamžik nepředstavují žádnou povinnost. Takové dividendy nebo podobné rozdělení se zveřejní v komentáři v souladu s IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*. Dividendy a obdobná rozdělení zisku nezahrnují výběr kapitálu.

Předpoklad trvání

17. Rozhodnutí, zda je použití předpokladu trvání adekvátní, vyžaduje individuální posouzení provedené každou účetní jednotkou. Nicméně posuzování předpokladu trvání je rozhodně důležitější pro jednotlivé účetní jednotky než pro vládu jako celek. Například konkrétní vládní agentura nemusí splňovat předpoklad trvání, protože se vláda, jejíž je součástí, rozhodla převést její veškeré činnosti do jiné vládní agentury. Tato restrukturalizace však nemá dopad na posuzování předpokladu trvání vlády jako takové.
18. **Účetní jednotka sestavuje účetní závěrku na základě předpokladu trvání, pokud osoby odpovědné za přípravu účetní závěrky nebo řídicí orgán určí po datu vykázaní, že existuje buď (a) záměr účetní jednotku zlikvidovat či její činnost ukončit, nebo (b) neexistuje žádná reálná alternativa než tak učinit.**
19. Při posuzování, zda je předpoklad trvání vhodný pro konkrétní účetní jednotku musí osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky a/nebo řídicí orgán vzít v úvahu široké spektrum faktorů. Mezi tyto faktory patří současná a očekávaná výkonnost účetní jednotky, veškeré oznámené a potenciální restrukturalizace organizačních jednotek, pravděpodobnost pokračování vládního financování, a pokud je to nezbytné, potenciální zdroje náhradního financování.
20. V případě účetních jednotek, jejichž činnost je v převážné míře financována rozpočtově, vzniká otázka předpokladu trvání pouze v případech, kdy vláda oznámí svůj záměr ukončit financování účetní jednotky.
21. Od některých agentur, ne však PVS, se vyžaduje, aby byly plně nebo částečně samofinancovatelné a aby pořizovací náklady zboží, výrobků a služeb pokryli jejich uživatelé. V případě takových účetních jednotek může zhoršení provozních výsledků a finanční pozice po datu vykázaní vyvolávat potřebu posouzení toho, zda je uplatnění předpokladu trvání nadále adekvátní.
22. Pokud není předpoklad trvání nadále adekvátní, pak tento standard požaduje, aby tuto situaci účetní jednotka zohlednila ve své účetní závěrce. Dopad takové změny závisí na konkrétních okolnostech dané účetní jednotky, například zda její činnosti mají být převedeny na jinou vládní jednotku, prodány nebo zlikvidovány. Rovněž se vyžaduje posouzení toho, zda je nezbytné provést úpravu účetní hodnoty aktiv a závazků.

23. Pokud není uplatnění předpokladu trvání nadále adekvátní, je rovněž nezbytné posoudit, zda tato změna okolností vede ke vzniku dodatečných závazků nebo zda spouští taková ustanovení závazkových smluv, která vedou k reklasifikaci určitých dluhů na krátkodobé závazky.
24. IPSAS 1 požaduje určitá zveřejnění, pokud:
- (a) účetní závěrka není sestavena na základě předpokladu trvání. IPSAS 1 požaduje, aby v situaci, kdy účetní závěrka není sestavena na základě předpokladu trvání, tato skutečnost byla zveřejněna společně se základem, na kterém byla účetní závěrka sestavena a důvody, proč se došlo k názoru, že předpoklad trvání neplatí nebo
 - (b) osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky si uvědomují významné nejistoty týkající se událostí a podmínek, které mohou vyvolávat významné pochybnosti o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti. Události nebo podmínky vyžadující zveřejnění mohou nastat až po datu vykázaní. IPSAS 1 vyžaduje zveřejnění takových nejistot.

Restrukturalizace

25. Pokud restrukturalizace oznámená až po datu vykázaní splňuje definici události neupravující účetní závěrku, musí být zveřejněny odpovídající informace v souladu s tímto standardem. Návod pro uznání rezerv spojených s restrukturalizací lze nalézt v IPSAS 19. Skutečnost, že restrukturalizace vyvolává pozbytí části účetní jednotky, není sama o sobě důvodem k pochybnostem o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti. Pokud však restrukturalizace oznámená po datu vykázaní znamená, že účetní jednotka nadále nesplňuje předpoklad trvání, pak může dojít ke změně podstaty a částek uznaných aktiv a závazků.

Zveřejňování

Zveřejnění data schválení ke zveřejnění

26. **Účetní jednotka zveřejní datum, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění, a kdo toto schválení provedl. Pokud má jiný orgán moc změnit účetní závěrku po jejím zveřejnění, pak musí být i tato skutečnost zveřejněna.**
27. Pro uživatele je důležité vědět, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění, protože události po tomto datu již nejsou v účetní závěrce zohledněny. Rovněž je pro uživatele důležité vědět o mimořádných okolnostech, za jakých mají osoby nebo organizace právo změnit účetní závěrku po jejím zveřejnění. Příkladem osob nebo orgánů, které mohou mít moc změnit účetní závěrku po jejím zveřejnění, jsou ministři, vláda, jejíž je účetní jednotka součástí, parlament nebo jiný volený zastupitelský orgán.

Pokud dojde ke změnám, pak se změněná účetní závěrka považuje za novou účetní závěrku.

Aktualizace zveřejnění podmínek k datu vykazání

28. **Pokud účetní jednotka získá po datu vykazání, avšak před datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění, informace o podmínkách, které existovaly k datu vykazání, upraví zveřejňované informace tak, aby zobrazovaly tyto podmínky ve světle nově získaných informací.**
29. V některých případech musí účetní jednotka upravit informace zveřejňované ve své účetní závěrce, aby zohlednila informace získané po datu vykazání, avšak před datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění, i když se tyto informace netýkají částek, které účetní jednotka uznává v účetní závěrce. Jednou ze situací, kdy je nutno aktualizovat zveřejňované informace je příklad, kdy je průkazná informace o podmíněném závazku existujícímu k datu vykazání získaná až po datu vykazání. Kromě posouzení toho, zda má nyní být uznána rezerva, musí účetní jednotka, s ohledem na tyto nové skutečnosti, aktualizovat zveřejnění týkající se podmíněného závazku.

Zveřejnění událostí po datu vykazání neupravujících účetní závěrku

30. **Pokud je událost po datu vykazání neupravující účetní závěrku významná, pak by její nezveřejnění ovlivnilo schopnost uživatelů činit na základě účetní závěrky ekonomická rozhodnutí. V takovém případě musí účetní jednotka zveřejnit následující informace pro každou z významných skupin událostí po datu vykazání neupravujících účetní závěrku:**
 - (a) **podstatu události a**
 - (b) **odhad jejího finančního dopadu, respektive prohlášení o tom, že takový odhad není možné provést.**
31. Příklady událostí po datu vykazání neupravujících účetní závěrku, které povedou obecně ke zveřejnění, jsou následující:
 - (a) nezvykle velká změna hodnoty majetku vedeného v reálné hodnotě, pokud se tato změna nevztahuje ke stavu, ve kterém se majetek nacházel k datu vykazání, nýbrž je důsledkem okolností, které vznikly až po datu vykazání,
 - (b) rozhodnutí účetní jednotky po datu vykazání poskytnout nebo rozdělit v budoucnosti podstatné dodatečné plnění přímo nebo nepřímo členům komunity, kteří se účastní programu služeb poskytovaných účetní jednotkou a takové dodatečné plnění bude mít zásadní dopad na účetní jednotku,

- (c) akvizice nebo pozbytí hlavní ovládané jednotky nebo outsourcing veškerých nebo převážné části činností doposud prováděných účetní jednotkou po datu vykázaní,
- (d) oznámení záměru nebo projektu ukončení činnosti, pozbytí aktiv nebo splacení závazků náležejících k ukončované činnosti nebo projektu, či uzavření závazného ujednání o prodeji takových aktiv nebo splácení takových závazků (návod na postup a zveřejnění ukončovaných činností lze nalézt v relevantním mezinárodním nebo národním účetním standardu zabývajícím se ukončovými činnostmi),
- (e) důležité nákupy a pozbytí aktiv,
- (f) zničení důležitého provozního zařízení požárem po datu vykázaní,
- (g) oznámení nebo zahájení realizace důležité restrukturalizace (viz IPSAS 19),
- (h) zavedení právního předpisu, jehož předmětem je odpuštění úvěrů jednotkám nebo osobám jako součást určitého programu,
- (i) neobvykle rozsáhlé změny cen aktiv nebo měnových kursů po datu vykázaní,
- (j) změny v daňových sazbách a daňových zákonech, které vstoupily v platnost nebo byly oznámeny po datu vykázaní a mají významný vliv na splatnou daň nebo odložený daňový závazek či pohledávku v případě, že účetní jednotka podléhá dani ze zisku nebo její období (návod na vykazování daní z příjmu lze nalézt v relevantním mezinárodním nebo národním účetním standardu zabývajícím se daněmi z příjmu),
- (k) uzavření významného příslibu nebo podmíněného závazku, jako je například vydání významných záruk po datu vykázaní a
- (l) zahájení důležitého sporu vzniklého pouze na základě událostí, ke kterým došlo až po datu vykázaní.

Datum účinnosti

32. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2008, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 32A. Odstavec 16 byl změněn *Vylepšením standardů IPSAS* vydaným v lednu 2010. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2011 nebo později. Dřívější použití je doporučeno.

- 32B. **Odstavec 33** byl změněn standardem **IPSAS 33 První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi** vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 pro období začínající před 1. lednem 2017, pak tato změna bude použita také pro toto dřívější období.
33. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

Zrušení IPSAS 14 (z roku 2001)

34. Tento standard nahrazuje IPSAS 14 *Události po datu vykázení* vydaný v roce 2001.

Dodatek

Změny jiných standardů IPSAS

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

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 14, ale nejsou jeho součástí.

Novela IPSAS 14 v důsledku *Projektu celkového vylepšení IASB 2003*

Východiska

- BC1. Program konvergence s IFRS prováděný IPSASB je důležitým prvkem její pracovní náplně. Záměrem IPSASB je konvergovat standardy IPSAS založené na aktuální bázi se standardy IFRS vydávanými IASB tam, kde je to pro účetní jednotky veřejného sektoru vhodné.
- BC2. Standardy IPSAS na aktuální bázi, které jsou konvergovány s IFRS, zachovávají požadavky, strukturu a text IFRS, pokud nemá veřejný sektor specifické důvody pro odchýlení. K odchýlení od odpovídajícího standardu IFRS dochází, pokud požadavky nebo terminologie IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor nebo pokud je nutné pro ilustraci určitých požadavků v kontextu veřejného sektoru zahrnout dodatečný komentář nebo příklady. Rozdíly mezi standardy IPSAS a odpovídajícími standardy IFRS jsou uvedeny ve *Srovnání s IFRS*, které je obsaženo v každém standardu IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 vydala IASB zveřejněný návrh předpokládaných změn 13 standardů IAS¹ jako součásti svého Projektu celkového vylepšení. Cíli Projektu celkového vylepšení IASB bylo „omezit nebo eliminovat alternativy, nadbytečnosti a rozpory ve standardech tak, aby se vypořádaly některé problémy konvergence a aby byla provedena další vylepšení“. Výsledné verze standardů IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 14 vydaný v prosinci 2001 vycházel z IAS 10 *Události po rozvahovém dni* (novelizovaného v roce 1999), který byl opětovně vydán v prosinci 2003. Koncem roku 2003 spustil předchůdce IPSASB, kterým byl Výbor pro veřejný sektor (PSC)², projekt vylepšení standardů IPSAS tak, aby došlo ke konvergenci standardů IPSAS s vylepšenými standardy IAS vydanými v prosinci 2003, pokud to bylo vhodné.
- BC5. IPSASB posoudila vylepšený IAS 10 a celkově se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto IAS, a s provedenými změnami (Zdůvodnění závěrů vydaná IASB zde nejsou reprodukována. Předplatitelé *Úplných předplatitelských služeb* IASB si mohou tato Zdůvodnění závěrů

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

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

zobrazit na webových stránkách IASB na adrese <http://www.iasb.org>). V případech, kdy se standard IPSAS odchyluje od odpovídajícího standardu IAS, vysvětlují Zdůvodnění závěrů specifické důvody veřejného sektoru pro toto odchýlení.

- BC6. IAS 10 byl dále změněn v důsledku standardů IFRS vydaných po prosinci 2003. IPSAS 14 neobsahuje následné změny vzniklé v důsledku standardů IFRS vydaných po prosinci 2003. Je tomu tak proto, že IPSASB dosud neposoudila a nevytvořila si názor na použitelnost požadavků těchto standardů IFRS pro účetní jednotky veřejného sektoru.

Novela IPSAS 14 v důsledku *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v roce 2008

- BC7. IPSASB posoudila novelu IAS 10, který byl součástí *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v květnu 2008 a celkově se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto standardu. IPSASB dospěla k závěru, že ve veřejném sektoru neexistuje žádný důvod pro to, aby uvedené změny také nepřijala.

Srovnání s IAS 10

IPSAS 14 *Události po datu vykazání* primárně čerpá z IAS 10 *Události po rozvahovém dni* (novelizovaného v roce 2003). Hlavní rozdíly mezi IPSAS 14 a IAS 10 jsou následující:

- IPSAS 14 uvádí, že když již není adekvátní použití předpokladu trvání, je nezbytný úsudek k posouzení dopadu této změny na účetní hodnotu aktiv a závazků uznaných v účetní závěrce (odstavec 22).
- IPSAS 14 obsahuje doplňující komentáře popisující určení data schválení ke zveřejnění (odstavec 6, 7 a 8).
- Ve srovnání s IAS 10 byly do IPSAS 14 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 14 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 10. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů „čistá aktiva/jmění“ („net assets/equity“) a „datum vykazání“ („reporting date“) v IPSAS 14. Ekvivalentní termíny v IAS 10 jsou „vlastní kapitál“ („equity“) a „rozvahový den“ („balance sheet date“).
- IPSAS 14 nepoužívá termín „výsledek“ („income“), který má v IAS 10 širší význam než termín „výnos“ („revenue“).
- IPSAS 14 obsahuje definici „data vykazání“ („reporting date“), IAS 10 definici „rozvahového dne“ („balance sheet date“) neobsahuje.

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 15 *Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování* byl nahrazen IPSAS 28: *Finanční nástroje: vykazování*, IPSAS 29: *Finanční nástroje: uznávání a oceňování* a IPSAS 30: *Finanční nástroje: zveřejňování*. Tyto standardy se použijí pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2013 anebo později. V důsledku toho již není IPSAS 15 dále použitelný a byl odstraněn.

IPSAS 16 — INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 40, *Investice do nemovitostí* (novelizovaného v roce 2003) vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 40.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 16 — INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ

Historie standardu

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

IPSAS 16 *Investice do nemovitostí* byl vydán v prosinci 2001.

V prosinci 2006 vydala IPSASB novelizovanou verzi IPSAS 16.

Od té doby byl IPSAS 16 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)
- IPSAS 27 *Zemědělství* (vydaný v prosinci 2009)

Přehled změn odstavců IPSAS 16

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
Úvodní část	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
6	Pozměněn	IPSAS 27 prosinec 2009
12	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
13	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
29	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
40	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
57	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
59	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
62	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
62A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
62B	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
63	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
66	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
91	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
92	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
93	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
94	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
95	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
96	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
98	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
99	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
101A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
101B	Nový	IPSAS 33 leden 2015
102	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015
Ilustrativní rozhodovací diagram	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010

IPSAS 16 — INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ

OBSAH

	Odstavec
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–6
Definice.....	7–19
Účasti na nemovitostech držené na základě operativního pronájmu	8
Investice do nemovitostí	9–19
Uznávání	20–25
Oceňování při uznání	26–38
Oceňování po uznání	39–65
Účetní pravidla	39–41
Model oceňování reálnou hodnotou	42–61
Nemožnost spolehlivého určení reálné hodnoty	62–64
Model oceňování pořizovacími náklady	65
Převody	66–76
Pozbytí	77–84
Zveřejňování	85–90
Model oceňování reálnou hodnotou a model oceňování pořizovacími náklady	85–90
Model oceňování reálnou hodnotou	87–89
Model oceňování pořizovacími náklady	90
Přechodná ustanovení	91–100
První přijetí akruálního účetnictví	91–93
Model oceňování reálnou hodnotou	94–97
Model oceňování pořizovacími náklady	98–100
Datum účinnosti	101–102
Zrušení IPSAS 16 (2001).....	103

Zdůvodnění závěrů

Ilustrativní rozhodovací diagram

Srovnání s IAS 40

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 16 *Investice do nemovitostí* je obsažen v odstavcích 1–103. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 16 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, Zdůvodnění závěrů *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel standard IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

1. Cílem tohoto standardu pro veřejný sektor je stanovit postupy pro vykazování investic do nemovitostí a související požadavky na zveřejňování.

Rozsah působnosti

2. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro vykazování investic do nemovitostí.**
3. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
4. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.
5. Tento standard se používá pro vykazování investic do nemovitostí včetně
 - (a) oceňování v účetních závěrkách nájemce v případě investic do nemovitostí držených na základě nájmu vykazovaného jako finanční leasing
 - a (b) oceňování v účetních výkazech pronajímatele v případě investic do nemovitostí pronajatých na základě operativního leasingu. Tento standard se nezabývá záležitostmi řešenými v IPSAS 13 *Leasingy*, a to včetně:
 - (a) klasifikace leasingů na finanční nebo operativní;
 - (b) uznávání leasingových výnosů z investic do nemovitostí (viz rovněž IPSAS 9);
 - (c) oceňování použitého v účetních výkazech nájemce pro účasti na nemovitostech držených na základě nájmu vykazovaného jako operativní;
 - (d) oceňování použitého v účetních výkazech pronajímatele pro jeho čistou investici drženou na základě finančního leasingu;
 - (e) vykazování operací prodeje a zpětného leasingu; a
 - (f) zveřejňování informací o finančním a operativním leasingu.
6. Tento standard se nepoužívá na:
 - (a) biologická aktiva týkající se zemědělských činností (viz IPSAS 27 *Zemědělství*); a
 - (b) těžební práva a nerostné zásoby, jako jsou ropa, zemní plyn a podobné neobnovitelné zdroje.

Definice

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

Účetní hodnota je (pro účely tohoto standardu) částka, ve které je aktivum uznáno ve výkazu finanční situace.

Pořizovací náklad je zaplacená částka peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, případně reálná hodnota jiné protihodnoty vydané za účelem nabytí aktiva v době jeho koupě nebo zhotovení.

Investice do nemovitosti je nemovitost (pozemek nebo budova – nebo část budovy – případně obojí) držená za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo za účelem zhodnocení či obojího, spíše než za účelem:

- (a) používání ve výrobě nebo dodávkách zboží, výrobků či služeb, případně pro administrativní účely; nebo
- (b) prodeje v rámci běžné činnosti.

Vlastníkem užívaná nemovitost je nemovitost držená (vlastníkem nebo nájemcem na základě finančního leasingu) pro výrobu nebo dodávky zboží, výrobků či služeb, případně pro administrativní účely.

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

Účast na nemovitosti držené nájemcem na základě operativního leasingu

8. Účast na nemovitosti držené nájemcem na základě operativního leasingu může být klasifikována a vykazována jako investice do nemovitosti tehdy a jen tehdy, (a) pokud by daná nemovitost jinak splňovala definici investice do nemovitosti a (b) nájemce používá pro uznané aktivum model oceňování reálnou hodnotou tak, jak je popsáno v odstavcích 42–64. Tato alternativa klasifikace je uplatnitelná individuálně pro každou z nemovitostí případ od případu. Jakmile se však tato alternativa klasifikace použije pro jednu z takových investic do nemovitostí drženou na základě operativního leasingu, pak se musí veškeré nemovitosti klasifikované jako investice do nemovitostí vykazovat prostřednictvím modelu oceňování reálnou hodnotou. Pokud se zvolí tato alternativa vykazování, pak veškeré účasti takto klasifikované podléhají požadavkům na zveřejňování uvedeným v odstavcích 85–89.

Investice do nemovitostí

9. Existuje řada okolností, za jakých mohou účetní jednotky veřejného sektoru držet nemovitost za účelem získání nájemného anebo zvýšení hodnoty. Účetní jednotka veřejného sektoru (jiná než PVS) může být například založena, aby spravovala portfolio vládních nemovitostí na komerčním základě. V takovém

případě splňují nemovitosti držené touto účetní jednotkou, kromě nemovitostí držených za účelem prodeje v rámci běžné činnosti, definici investic do nemovitostí. Ostatní účetní jednotky veřejného sektoru mohou rovněž držet nemovitosti za účelem získání nájemného anebo zvýšení hodnoty a používat získané peněžní prostředky k financování svých ostatních činností (dodávek služeb). Univerzita nebo místní samospráva může například vlastnit budovu za účelem jejího pronájmu třetím stranám na komerčním základě spíše proto, aby si vytvořila finanční zdroje, než proto, aby vyráběla nebo dodávala zboží, výrobky nebo služby. Takové nemovitosti rovněž splňují definici investic do nemovitostí.

10. Investice do nemovitosti je držena za účelem získání nájemného anebo zvýšení hodnoty, anebo obojího. Z uvedeného důvodu vytváří investice do nemovitosti peněžní toky do značné míry nezávisle na ostatních aktivech držených účetní jednotkou. Tím se odlišuje investice do nemovitostí od ostatních pozemků a budov ovládaných účetními jednotkami veřejného sektoru včetně vlastníkem užívaných nemovitostí. Výroba nebo dodávky zboží, výrobků a služeb (nebo používání nemovitosti pro administrativní účely) mohou rovněž vytvářet peněžní toky. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou například využívat budovy pro dodávky zboží, výrobků a služeb jejich příjemcům, a to za plnou nebo částečnou úhradu nákladů. Takové budovy jsou však drženy pro zajištění dodávek zboží, výrobků a služeb a peněžní toky z nich nejsou přiřaditelné pouze k těmto budovám, ale rovněž k jiným aktivům používaným v procesu výroby nebo dodávek. Pro vlastníkem užívané nemovitosti se použije *IPSAS 17 Pozemky, budovy a zařízení*.
11. V některých jurisdikcích týkajících se veřejného sektoru existují určitá administrativní ujednání, prostřednictvím kterých může účetní jednotka ovládat aktivum, které je po právní stránce vlastněno jinou jednotkou. Vládní útvar může například ovládat a vykazovat určité budovy, které jsou po právní stránce vlastněny státem. Za takových okolností znamená termín „vlastníkem užívaná nemovitost“ nemovitost, která je užívána účetní jednotkou, která nemovitost uznává ve své účetní závěrce.
12. Toto jsou příklady investic do nemovitostí:
 - (a) pozemek držený spíše za účelem dlouhodobého zvýšení hodnoty než pro krátkodobý prodej v rámci běžné činnosti. Například pozemek držený nemocnicí za účelem zvýšení hodnoty, který může být v budoucnosti prodán, až to bude výhodné;
 - (b) pozemek držený z důvodu aktuálně neurčeného budoucího užití (jestliže se účetní jednotka nerozhodne, zda bude pozemek držet jako nemovitost užívanou vlastníkem, včetně užívání za účelem poskytování služeb, jaké poskytují například národní parky pro současné a budoucí generace, nebo za účelem krátkodobého prodeje v rámci běžné činnosti, má se za to, že je pozemek držten pro zvýšení hodnoty);

- (c) budova vlastněná účetní jednotkou (nebo držená účetní jednotkou na základě finančního leasingu) a pronajatá dále na základě jednoho nebo více operativních pronájmů na komerčním základě. Například univerzita může vlastnit budovu, kterou pronajímá třetím stranám na komerčním základě; a
 - (d) budova, která je neobsazená, ale je držena za účelem pronajmutí třetím stranám na základě jednoho nebo více operativních pronájmů uzavřených na komerčním základě.
 - (e) nemovitost, která je stavěna nebo budována pro budoucí užívání formou investice do nemovitosti.
13. Následující příklady jsou položkami, které nejsou investicí do nemovitostí, a proto spadají mimo rozsah působnosti tohoto standardu:
- (a) nemovitost držená za účelem prodeje v rámci běžné činnosti nebo v procesu zhotovení či rekonstrukce za účelem takového prodeje (viz IPSAS 12 *Zásoby*). Místní samospráva může například běžně doplňovat výši svých příjmů nákupem a prodejem nemovitostí. V tomto případě jsou nemovitosti drženy výhradně se záměrem je následně v blízké budoucnosti pozbyt nebo rekonstrukcí připravit k prodeji, přičemž takové nemovitosti jsou klasifikovány jako zásoby. Ubytovací útvar může rovněž běžně prodávat části svého bytového fondu v rámci své běžné činnosti jako důsledek demografických změn. Rovněž v tomto případě je každý takový bytový fond držený za účelem prodeje klasifikován jako zásoby;
 - (b) nemovitost vytvářená nebo rekonstruovaná jménem třetích stran. Například útvar správy nemovitostí může uzavřít smlouvu o zhotovení s jednotkami externími vzhledem k vládě (viz IPSAS 11 *Smlouvy o zhotovení*);
 - (c) vlastníkem užívaná nemovitost (viz IPSAS 17) včetně (mimo jiné) nemovitostí držených jako budoucí vlastníkem užívané nemovitosti, držených pro budoucí rekonstrukci a následné užívání vlastníkem, nemovitosti užívané zaměstnanci jako například ubytovny pro vojáky (bez ohledu na to, zda zaměstnanci platí tržní nájem či ne) a vlastníkem užívaná nemovitost, u které se očekává její pozbytí; a
 - (d) [Zrušen];
 - (e) nemovitost, která je pronajata jiné účetní jednotce na základě finančního leasingu;
 - (f) nemovitosti držené za účelem poskytování sociálních služeb, které rovněž vytváří peněžní příjmy. Ubytovací útvar může například držet rozsáhlý bytový fond používaný pro ubytování rodin s nízkými příjmy za nájmy pod úrovní tržního nájemného. V takové situaci je

nemovitost držena spíše za účelem poskytování ubytovacích služeb než za účelem získání nájemného nebo zvýšení hodnoty a výnos z nájemného je vzhledem k účelu, za jakým je nemovitost držena, vedlejší. Taková nemovitost není považována za „investici do nemovitostí“ a vykazuje se v souladu s IPSAS 17; a

- (g) nemovitosti držené ze strategických důvodů, které se vykazují v souladu s IPSAS 17.
14. V mnoha jurisdikcích drží účetní jednotky veřejného sektoru nemovitosti spíše proto, aby splnily svůj účel poskytovat služby než proto, aby získaly nájemné anebo zvýšení hodnoty. V takových situacích nespňuje nemovitost definici investice do nemovitostí. Pokud však účetní jednotka veřejného sektoru drží nemovitost za účelem získání nájemného anebo zvýšení hodnoty, použije se tento standard. V některých případech drží účetní jednotky veřejného sektoru určité nemovitosti, jejichž (a) jedna část je držena spíše za účelem získání nájemného anebo zvýšení hodnoty než z důvodu poskytování služeb a (b) jiná část, která je držena pro potřeby výroby, dodávek zboží a poskytování služeb nebo pro administrativní účely. Nemocnice nebo univerzita může například vlastnit budovu, jejíž část je používána pro administrativní účely a část je na komerčním základě pronajata jako apartmány. Pokud je možno tyto části nemovitosti samostatně prodat (nebo pronajmout samostatně na základě smlouvy o finančním leasingu), pak účetní jednotka vykáže každou část odděleně. Pokud nemohou být uvedené části nemovitosti odděleně prodány, pak se jedná o investici do nemovitosti jen v případě, že pro potřeby výroby, dodávek zboží a poskytování služeb nebo pro administrativní účely je využívána jen nevýznamná část nemovitosti.
15. V některých případech poskytuje účetní jednotka doplňkové služby nájemníkům nemovitosti, kterou drží. S takovou nemovitostí nakládá účetní jednotka jako s investicí do nemovitosti pouze tehdy, jsou-li služby nevýznamnou součástí ujednání jako celku. Příkladem je situace, kdy vládní agentura vlastní (a) kancelářskou budovu a drží ji výhradně za účelem získání nájemného a pronajímá ji na komerčním základě a (b) zároveň poskytuje nájemníkům budovy bezpečnostní služby a údržbu.
16. V jiných případech jsou poskytované služby významné. Vláda může vlastnit například hotel nebo ubytovnu, která je spravována vlastní agenturou pro všeobecnou správu nemovitostí. Služby poskytované hostům jsou významnou částí ujednání jako celku. Z tohoto důvodu jsou hotel nebo ubytovna řízené vlastníkem považovány za vlastníkem užívanou nemovitost spíše než za investici do nemovitostí.
17. Rozhodnutí, zda jsou doplňkové služby tak významné, že nemovitost nespňuje kritéria investice do nemovitosti, může být obtížné. Vláda nebo vládní agentura, která je vlastníkem hotelu může například převést odpovědnost na třetí strany na základě smlouvy o správě (řízení) hotelu.

Podmínky takových správních smluv jsou značně různorodé. Na jedné straně spektra může být pozice vlády nebo vládní agentury jako v podstatě pasivního investora. Na druhé straně spektra může být situace, kdy si vláda nebo vládní agentura pouze externě zajišťuje každodenní funkce (provoz), přičemž však zůstává vystavena změnám peněžních toků generovaných provozem hotelu.

18. Rozhodnutí, zda nemovitost splňuje kritéria investice do nemovitosti, vyžaduje úsudek. Účetní jednotka si musí vytvořit taková kritéria, aby bylo možno tento úsudek provádět konzistentně v souladu s definicí investice do nemovitostí a s využitím odstavců 9–17. V případě, že je klasifikace obtížná, požaduje odstavec 86(c) po účetní jednotce zveřejnění těchto kritérií.
19. V některých případech vlastní účetní jednotka nemovitost, která je pronajata a užívána její ovládající jednotkou nebo jinou ovládanou jednotkou. Taková nemovitost nespĺňuje podmínky vykázání investice do nemovitosti v konsolidované účetní závěrce, protože z pohledu ekonomické jednotky se jedná o vlastním užívanou nemovitost. Nicméně pokud nemovitost splňuje definici uvedenou v odstavci 7, je z pohledu účetní jednotky, která nemovitost vlastní, investicí do nemovitosti. Proto vykazuje takovou nemovitost pronajímatel ve své individuální účetní závěrce jako investici do nemovitostí. K takové situaci může dojít, pokud vláda založí účetní jednotku, jejímž předmětem činnosti je správa nemovitostí, aby spravovala vládní kancelářské budovy. Budovy jsou pak pronajaty jiným vládním jednotkám na komerčním základě. V účetní závěrce účetní jednotky, která nemovitosti spravuje, jsou nemovitosti vykazovány jako investice do nemovitostí. Nicméně v konsolidované účetní závěrce vlády jsou nemovitosti vykázány jako budovy, pozemky a zařízení v souladu s IPSAS 17.

Uznávání

20. **Investice do nemovitosti se uznává za aktivum tehdy a jen tehdy, pokud:**
 - (a) **je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojené s investicí do nemovitosti poplynou účetní jednotce; a**
 - (b) **náklady spojené s pořízením investice do nemovitosti nebo reálná hodnota jsou spolehlivě ocenitelné.**
21. Při rozhodování, zda položka splňuje první kritérium uznání, potřebuje účetní jednotka posoudit stupeň jistoty získání budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, a to na základě informací dostupných v okamžiku prvotního uznání. Existence dostatečné jistoty toho, že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál poplyne účetní jednotce, vyžaduje ujištění, že účetní jednotka získá užitek spojený s aktivem a převezme s tím spojená rizika. Takové ujištění je dostupné obvykle pouze v okamžiku, kdy užítky a rizika byly na účetní jednotku převedeny. Do té

doby může být transakce, jejímž účelem je získání aktiva, obvykle zrušena bez významné penalizace, a proto není aktivum uznáno.

22. Druhé kritérium uznání je obvykle lehce splněno, protože směnná transakce prokazující nákup aktiva identifikuje zároveň náklady na jeho pořízení. Jak je specifikováno v odstavci 27 tohoto standardu, může být investice do nemovitostí pořízena za určitých okolností zdarma nebo za své nominální náklady pořízení. V takových případech je pořizovacím nákladem investice do nemovitostí reálná hodnota nemovitosti k datu jejího pořízení.
23. Účetní jednotka posuzuje podle této zásady uznávání všechny náklady vynaložené na investice do nemovitostí v okamžiku jejich vzniku. Tyto vynaložené náklady zahrnují jak pořizovací náklady vzniklé při akvizici investice do nemovitosti, tak i náklady vynaložené následně na zhodnocení, výměnu částí nebo obsluhu nemovitosti.
24. Podle zásady uznávání uvedené v odstavci 20 neuzná účetní jednotka běžné každodenní náklady na obsluhu investice do nemovitosti v její účetní hodnotě. Místo toho se tyto náklady uznají jako součást přebytku nebo schodku za období v okamžiku jejich výskytu. Každodenní náklady na obsluhu představují zejména osobní náklady a spotřeby, včetně nákladů na drobné předměty. Účel takových výdajů lze často popsat jako opravy a údržba nemovitosti.
25. Část investice do nemovitosti může být pořízena prostřednictvím obměny. Například vnitřní montované příčky mohou nahradit původní zdi. Podle zásad uznávání uzná účetní jednotka pořizovací náklad náhrady části existující investice do nemovitosti v účetní hodnotě investice do nemovitosti v okamžiku, kdy takový pořizovací náklad vznikl, pokud splňuje kritéria pro jejich uznání. Účetní hodnota těch částí, které byly vyměněny, se oduzná v souladu s ustanoveními tohoto standardu zabývajícími se oduznáváním.

Oceňování při uznání

26. **Investice do nemovitosti se prvotně ocení na úrovni svých pořizovacích nákladů (do počátečního ocenění se zahrnou i vedlejší náklady spojené s pořízením nemovitosti).**
27. **Tam, kde je investice do nemovitosti pořízena prostřednictvím nesměnné transakce, je jejím pořizovacím nákladem reálná hodnota nemovitosti k datu jejího pořízení.**
28. Náklady nakoupené investice do nemovitosti se skládají z její kupní ceny a veškerých přímo přiřaditelných výdajů. Přímé přiřaditelné výdaje zahrnují například platby za znalecké nebo právní služby, daně z převodu nemovitostí a ostatní náklady transakce.
29. [Zrušen]

30. Pořizovací náklady investice do nemovitosti se nezvyšují o:
- (a) počáteční zahajovací náklady (pokud nejsou nezbytné k uvedení nemovitosti do provozuschopného stavu v rozsahu zamýšleném vedením);
 - (b) počáteční provozní ztráty, které se vyskytly před tím, než nemovitost dosáhla plánované úrovně obsazení; nebo
 - (c) neobvyklé částky promarněného materiálu, práce či jiných prostředků, které vznikly v průběhu výstavby nebo rekonstrukce nemovitosti.
31. Pokud je platba za investici do nemovitosti odložena, je pořizovacím nákladem investice ekvivalent kupní ceny, která by byla uhrazena penězi. Rozdíl mezi touto částkou a celkovou sumou plateb se po dobu trvání obchodního úvěru uzná jako úrokový náklad.
32. Investice do nemovitosti může být pořízena prostřednictvím nesměnné transakce. Ústřední vláda může například bezúplatně převést přebytečnou kancelářskou budovu na účetní jednotku místní samosprávy, která ji poté pronajme za tržní nájem. Investice do nemovitosti může být rovněž pořízena nesměnnou transakcí prostřednictvím uplatnění vyvlastňovacího práva. Za takových okolností je pořizovací náklad nemovitosti stanoven ve výši reálné hodnoty nemovitosti k datu její akvizice.
33. Pokud účetní jednotka při prvotním uznání ocení investici do nemovitosti její reálnou hodnotou v souladu s odstavcem 27, pak se tato reálná hodnota stává pořizovacím nákladem dané nemovitosti. Účetní jednotka se následně po tomto prvotním uznání může rozhodnout, zda bude dále uplatňovat model oceňování reálnou hodnotou (odstavce 42–64) nebo model oceňování pořizovacími náklady (odstavec 65).
34. **Počáteční pořizovací náklad účasti na nemovitosti držené na základě nájmu a klasifikované jako investice do nemovitosti se určí tak, jak je to předepsáno pro finanční leasing v odstavci 28 IPSAS 13, tzn., že aktivum se uzná v nižší z reálné hodnoty nemovitosti a současné hodnoty minimálních leasingových plateb. Odpovídající částka je pak uznána jako závazek v souladu se stejným odstavcem.**
35. Jakékoliv přípatky placené jako součást leasingu se pro tento účel považují za součást minimálních leasingových plateb a jsou proto zahrnuty do pořizovacích nákladů aktiva, jsou však vyjmuty z hodnoty závazku. Pokud účast na nemovitosti držené na základě leasingu je klasifikována jako investice do nemovitosti, pak je položkou oceňovanou prostřednictvím reálné hodnoty tato účast, a ne podkladové aktivum. Návod na určení reálné hodnoty účastí na nemovitostech je uveden pro model oceňování reálnou hodnotou v odstavcích 42–61. Tento návod je relevantní také pro určení reálné hodnoty v případech, kdy je používána jako pořizovací náklad pro potřeby prvotního uznání.

36. Jedna nebo i více investic do nemovitostí může být pořízena prostřednictvím směny za nepeněžní aktivum nebo jiné aktivum, či kombinaci peněžního a nepeněžního aktiva. Následující diskuse se týká výměny jednoho nepeněžního aktiva za druhé, ale je použitelná na všechny výměny popsané v předchozí větě. Pořizovací náklad takové investice do nemovitosti je stanoven na úrovni její reálné hodnoty pokud (a) směnná transakce postrádá komerční charakter nebo (b) reálná hodnota ani získaného ani poskytnutého aktiva není spolehlivě určitelná. Pořízené aktivum se takto ocení, i když účetní jednotka nemůže okamžitě oduznat aktivum, kterého se vzdala. Pokud nelze zjistit reálnou hodnotu pořizovaného aktiva, pak je jeho pořizovací náklad oceněn účetní hodnotou aktiva, které bylo pozbyto.
37. Účetní jednotka určí, zda má směnná transakce komerční charakter tím, že posoudí míru, v jaké se očekává změna budoucích peněžních toků nebo využitelného potenciálu jako výsledek dané transakce. Směnná transakce má komerční charakter, když:
- (a) se struktura (riziko, načasování a částka) peněžních toků nebo využitelného potenciálu plynoucího ze získaného aktiva liší od struktury peněžních toků nebo využitelného potenciálu poskytnutého aktiva;
 - (b) specifická hodnota části její činnosti, které se transakce týká, se změní jako důsledek směny; a
 - (c) změny podle (a) a (b) jsou významné v porovnání s reálnou hodnotou vyměněného aktiva.

Pro účely rozhodování o tom, zda měla směnná transakce komerční podstatu, musí specifická hodnota části činnosti prováděné účetní jednotkou, které se transakce týká, brát v úvahu peněžní toky po zdanění, pokud zdanění podléhá. Výsledek této analýzy může být jasný bez toho, aby účetní jednotka prováděla detailní propočty.

38. Reálná hodnota aktiva, pro které neexistují porovnatelné tržní transakce, je spolehlivě ocenitelná, pokud (a) variabilita v rámci spolehlivých odhadů reálné hodnoty není pro dané aktivum významná nebo (b) pravděpodobnost různých odhadů v rámci daného rozsahu může být spolehlivě vyhodnocena a použita pro stanovení reálné hodnoty. Pokud je účetní jednotka schopna spolehlivě stanovit reálnou hodnotu jak získaného tak i poskytnutého aktiva, pak je pro potřebu stanovení pořizovacího nákladu použita reálná hodnota poskytnutého aktiva, pokud však není reálná hodnota získaného aktiva jasně průkaznější.

Oceňování po uznání

Účetní pravidla

39. **S výjimkou uvedenou v odstavci 43 si účetní jednotka při stanovení svých účetních pravidel zvolí mezi modelem oceňování reálnou hodnotou podle odstavců 42-64 a modelem oceňování pořizovacími náklady podle odstavce 65 a vybrané účetní pravidlo použije pro veškeré své investice do nemovitostí.**
40. *IPSAS 3 Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby* uvádí, že nevynucené (dobrovolné) změny v účetních pravidlech mohou být prováděny pouze v případech, kdy provedená změna vede ke spolehlivějším informacím o dopadech jednotlivých transakcí, událostí nebo jiných okolností na finanční situaci, finanční výkonnost nebo peněžní toky vykázané v účetní závěrce účetní jednotky. Je velmi nepravděpodobné, že by změna oceňování z modelu oceňování reálnou hodnotou na model oceňování pořizovacími náklady vedla k využitelnějšímu vykazování.
41. Tento standard požaduje, aby všechny účetní jednotky určily reálnou hodnotu svých investic do nemovitostí, a to buď pro potřeby oceňování v účetních výkazech (pokud účetní jednotka používá model oceňování reálnou hodnotou) nebo pro zveřejnění v poznámkách (pokud účetní jednotka používá model oceňování pořizovacími náklady). Je žádoucí, nikoliv však povinné, aby reálná hodnota investice do nemovitosti byla určena na základě ocenění provedeného nezávislým znalcem, který má odpovídající a uznávanou odbornou způsobilost a má předchozí zkušenosti s oceňováním předmětné kategorie investic do nemovitostí v dané lokalitě.

Model oceňování reálnou hodnotou

42. **Účetní jednotka, která si vybrala model oceňování reálnou hodnotou, musí po prvotním uznání oceňovat veškeré své investice do nemovitostí jejich reálnou hodnotou až na výjimečné případy popsané v odstavci 62.**
43. **Pokud je účast na nemovitosti držené nájemcem na základě operativního leasingu klasifikována jako investice do nemovitostí podle odstavce 8, pak nelze volit odstavec 39; musí být použit model oceňování reálnou hodnotou.**
44. **Přínosy nebo újmy vzniklé ze změn reálné hodnoty investice do nemovitosti se uznají v čistém přebytku/schodku za období, ve kterém k nim došlo.**
45. Reálnou hodnotou investice do nemovitosti je cena, za kterou by nemovitost mohla být směněna mezi znalými a ochotnými stranami za tržních podmínek (viz odstavec 7). Reálná hodnota jmenovitě vylučuje odhady cen zvýšené nebo snížené vlivem speciálních podmínek nebo okolností, jakými jsou například

atypické financování, operace prodeje a zpětného leasingu, zvláštní ujednání nebo úlevy poskytnuté kýmkoliv, kdo je s prodejem spojen.

46. Účetní jednotka stanovuje reálnou hodnotu bez odpočtu jakýchkoliv nákladů transakcí, které jí mohou vzniknout z důvodu prodeje nebo jiného druhu pozbytí.
47. **Reálná hodnota investice do nemovitosti musí vyjadřovat tržní podmínky k datu vykazání.**
48. Reálná hodnota je veličinou vztaženou k určenému datu. Vzhledem k tomu, že se tržní podmínky mění, může být částka vykazovaná jako reálná hodnota nesprávná nebo nevhodná, pokud byla vyčíslena k jinému datu. Definice reálné hodnoty rovněž předpokládá současnou směnu a vypořádání prodejní smlouvy bez zohlednění jakékoliv změny ceny v případě, kdy směna a vypořádání mezi znalými a ochotnými stranami a za obvyklých podmínek neprobíhá současně.
49. Reálná hodnota investice do nemovitostí odráží, mimo jiných záležitostí, i nájemné z aktuálních leasingů a přiměřené a obhajitelné předpoklady představující tržní pohled ochotných a znalých stran na očekávané nájemné z budoucích leasingů s ohledem na stávající tržní podmínky. Na obdobném základě to rovněž odráží veškeré odtoky peněžních prostředků (včetně plateb nájemného a ostatní odtoků), které lze očekávat s ohledem na nemovitost. Některé z takových odtoků se již projevují závazky, zatímco jiné představují odtoky, které nejsou dosud uznány v účetní závěrce a nastane tak až k pozdějšímu datu (například opakující se platby jako je podmíněné nájemné).
50. Odstavec 34 stanovuje východiska pro prvotní uznání pořizovacích nákladů účasti na pronajaté nemovitosti. Odstavec 42 požaduje, aby účast na pronajaté nemovitosti byla přeceňována na reálnou hodnotu, pokud je to nezbytné. V případě leasingu sjednaného za tržních podmínek, je reálná hodnota účasti na pronajaté nemovitosti v okamžiku pořízení a po odpočtu veškerých leasingových plateb (včetně těch, které se vztahují k uznanému závazku), nulová. Tato reálná hodnota se nemění bez ohledu na to, zda se pro účetní potřeby pronajaté aktivum a závazek uznávají ve výši reálné hodnoty nebo v částce současné hodnoty minimálních leasingových plateb, a to v souladu s odstavcem 28 v IPSAS 13. Z uvedeného důvodu by přecenění pronajatého aktiva z pořizovacích nákladů podle odstavce 34 na reálnou hodnotu podle odstavce 42 nemělo vést k žádnému prvotnímu přínosu nebo újmě, pokud není reálná hodnota vyčíslena k jinému datu. To se může stát v případě, že volba modelu oceňování reálnou hodnotou byla provedena až po prvotním uznání.
51. Definice reálné hodnoty se odvolává na „ochotné a znalé strany“. V této souvislosti znamená pojem „znalý“, že jak ochotný kupující, tak i ochotný prodávající jsou dostatečně informováni o podstatě a charakteru investice do nemovitosti, jejím aktuálním i potenciálním využití a tržních podmínkách k datu vykazání. Ochotný kupující je motivován koupit, ale není k tomu nucen.

Takový kupující není ani příliš nedočkávat ani předem rozhodnutý koupit za jakoukoliv cenu. Předpokládáný kupec by nezaplatil cenu vyšší, než by požadovali znalí kupci a prodejci tvořící daný trh.

52. Ochetný prodávající není ani nedočkávat ani k prodeji donuceným prodejcem, připraveným prodat za jakoukoliv cenu, ani tím, kdo je připraven trvat na ceně, která není za daných tržních podmínek přiměřená. Ochetný prodávající je motivován k prodeji investice do nemovitosti za daných tržních podmínek a za nejlepší dosažitelnou cenu. Faktické podmínky skutečného vlastníka investice do nemovitosti nejsou součástí takového zvažování, protože ochotný prodávající je chápán pouze jako hypotetický vlastník (zvažování ochotného prodávajícího například nebere v úvahu konkrétní daňovou situaci aktuálního vlastníka nemovitosti).
53. Definice reálné hodnoty se odvolává na „obvyklé podmínky“. Operace za obvyklých podmínek je operace, k níž dochází mezi stranami nemajícími žádné zvláštní či speciální vztahy, které by činily cenu operace tržně neobvyklou. Předpokládá se, že k operaci dochází mezi nespřízněnými stranami, které jednájí na sobě nezávisle.
54. Za normálních okolností poskytují nejprůkaznější reálnou hodnotu aktuální ceny na aktivním trhu s obdobnými nemovitostmi, ve stejné lokalitě a za stejných podmínek, které jsou předmětem obdobných leasingů nebo jiných smluv. Účetní jednotka musí pečlivě identifikovat odchylky v povaze, lokalitě nebo stavu nemovitosti, případně ve smluvních podmínkách leasingu nebo jiných smluv vztahujících se k nemovitosti.
55. V případě absence běžných cen na aktivním trhu podobném popisu v odstavci 54, bere účetní jednotka v úvahu informace z různých zdrojů, a to včetně:
 - (a) běžných cen na aktivním trhu s nemovitostmi rozdílné povahy, stavu nebo lokality (nebo s nemovitostmi, které jsou předmětem odlišných leasingových a jiných smluv), upravených tak, aby zohledňovaly tyto odlišnosti;
 - (b) nedávných cen obdobných aktiv na méně aktivním trhu s úpravou zohledňující veškeré změny ekonomických podmínek, ke kterým došlo od data operací uskutečněných za tyto ceny; a
 - (c) odhadu diskontovaných peněžních toků založeného na spolehlivém výpočtu budoucích peněžních toků, doloženého podmínkami všech existujících leasingových a jiných smluv a (pokud je to možné) externími doklady, jako je například běžné tržní nájemné z obdobných nemovitostí ve stejné lokalitě a stavu a při použití diskontních sazeb, které odrážejí běžné tržní odhady nejistot ve výši a načasování peněžních toků.
56. V některých případech mohou různé zdroje vyjmenované v předchozím odstavci vést k rozdílným výsledným částkám reálné hodnoty investice do

nemovitosti. Účetní jednotka musí zvážit příčiny těchto rozdílů tak, aby v rámci rozmezí možných výpočtů reálné hodnoty dosáhla jejího co nejspolehlivějšího odhadu.

57. Ve výjimečných případech je již při prvním pořízení investice do nemovitosti (nebo v případě, kdy se existující nemovitost stává poprvé investicí do nemovitostí z důvodu změny způsobu jejího využívání) jasně zřejmé, že rozmezí možných výpočtů je tak velké a určení pravděpodobnosti různých dopadů obtížné, že je popřena užitečnost pouze jediného odhadu reálné hodnoty. Takové skutečnosti mohou naznačovat, že reálná hodnota není spolehlivě určitelná na kontinuálním základě (viz odstavec 62).
58. Reálná hodnota se liší od hodnoty z užívání, jak je definována v IPSAS 21 *Znehodnocení nepeněžotvorných aktiv* a v IPSAS 26 *Znehodnocení peněžotvorných aktiv*. Reálná hodnota odráží znalosti a odhady znalých a ochotných kupujících a prodávajících. Naproti tomu hodnota z užívání odráží odhady účetní jednotky včetně faktorů, které jsou specifické pro danou účetní jednotku a nejsou obecně použitelné. Reálná hodnota například nezohledňuje žádný z následujících faktorů v míře, v jaké by nebyly dostupné ochotným a znalým kupujícím a prodávajícím:
- (a) dodatečnou hodnotu vzniklou z vytvoření portfolia nemovitostí v různých lokalitách;
 - (b) synergický efekt mezi investicí do nemovitosti a ostatními aktivy;
 - (c) právní výhody nebo omezení, která jsou specifická pouze pro aktuálního vlastníka; a
 - (d) daňové výhody nebo břemena, která jsou specifická pro aktuálního vlastníka.
59. Při určování účetní hodnoty investice do nemovitosti nesmí účetní jednotka používající model reálné hodnoty započítat duplicitně ty aktiva nebo závazky, které jsou uznávány jako samostatná aktiva nebo závazky. Například:
- (a) zařízení, jako jsou výtahy nebo klimatizace, jsou často nedělitelnou součástí budovy a jsou obecně spíše zahrnuty do reálné hodnoty investice do nemovitosti, než by byly uznávány odděleně jako pozemky, budovy a zařízení;
 - (b) pokud je pronajata zařízení kancelář, zahrnuje obecně reálná hodnota kanceláře i reálné hodnoty jejího vybavení, protože příjem z pronájmu odpovídá zařízené kanceláři. Pokud je tedy zařízení zahrnuto do reálné hodnoty investice do nemovitosti, neuzná již účetní jednotka toto zařízení jako samostatné aktivum;
 - (c) reálná hodnota investice do nemovitosti nezahrnuje zálohové nebo časově rozlišené příjmy z operativního leasingu, neboť je účetní jednotka uznává jako samostatné aktivum či závazek;

- (d) reálná hodnota aktiva drženého na základě leasingu odráží očekávané peněžní toky (včetně podmíněných nájmů, jejichž úhrada se očekává). Jestliže se ocenění nemovitosti provádí po odpočtu veškerých očekávaných plateb, pak je nutné připočíst zpět veškeré uznané leasingové závazky, které při použití modelu reálné hodnoty vstupují v účetní hodnotě do dané investice do nemovitosti.
60. Reálná hodnota investice do nemovitosti nezohledňuje následné výdaje, které budou zlepšovat nebo rozšiřovat nemovitost, a nezohledňuje odpovídající budoucí prospěch plynoucí z takových budoucích výdajů.
61. V některých případech účetní jednotka očekává, že současná hodnota jejich plateb vztahujících se k investici do nemovitosti (mimo platby vztahující sek uznaným závazkům) překročí současnou hodnotu odpovídajících peněžních příjmů. Pro určení toho, zda má být v tomto případě uznán závazek a jak má být takový závazek oceněn, použije účetní jednotka IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

Neschopnost spolehlivého určení reálné hodnoty

62. **Předpoklad, že účetní jednotka je schopna určit reálnou hodnotu investice do nemovitosti na kontinuálním základě, je vyvratitelný. Ve výjimečných případech je při prvním pořízení investice do nemovitosti (nebo v případě, kdy se existující nemovitost stává poprvé investicí do nemovitosti z důvodu změny způsobu jejího využívání) jasně zřejmé, že účetní jednotka není schopna určit reálnou hodnotu spolehlivě na kontinuálním základě. K tomu dochází tehdy a jen tehdy, když jsou srovnatelné tržní transakce málo frekventované a alternativní výpočty reálné hodnoty (založené například na odhadech diskontovaných peněžních toků) nejsou dostupné. Pokud účetní jednotka zjistí, že reálná hodnota investice do nemovitosti ve výstavbě není spolehlivě určitelná, ale očekává, že reálná hodnota nemovitosti bude spolehlivě stanovitelná po dokončení výstavby, pak oceňuje investici do nemovitosti po dobu výstavby v pořizovacích nákladech, dokud nebude její reálná hodnota spolehlivě určitelná nebo nebude výstavba dokončena (podle toho, co nastane dříve). Pokud účetní jednotka zjistí, že reálná hodnota investice do nemovitosti (s výjimkou investic do nemovitostí ve výstavbě) není spolehlivě určitelná trvale, pak účetní jednotka ocení tuto investici do nemovitosti pomocí modelu oceňování pořizovacími náklady dle IPSAS 17. Zbytková hodnota investice do nemovitosti se předpokládá v nulové výši. Účetní jednotka pokračuje v používání IPSAS 17 až do pozbytí dané investice do nemovitosti.**
- 62A. Jakmile je účetní jednotka schopna zjistit reálnou hodnotu investice do nemovitosti ve výstavbě, která byla dříve oceněna v pořizovacích nákladech, spolehlivě, pak ocení tuto investici do nemovitosti v její reálné hodnotě. Po dokončení výstavby této nemovitosti se předpokládá, že lze reálnou

hodnotu stanovit spolehlivě. Pokud tomu tak není, pak se v souladu s odstavcem 62 nemovitost vykazuje za použití modelu pořizovacích nákladů v souladu s IPSAS 17.

- 62B. Předpoklad, že reálná hodnota investice do nemovitosti ve výstavbě může být spolehlivě oceněna, lze vyvrátit pouze v okamžiku prvotního uznání. Účetní jednotka, která oceňovala určitou položku investice do nemovitosti ve výstavbě v reálné hodnotě, nemůže následně vyvodit závěr, že reálnou hodnotu této dokončené investice do nemovitosti nelze spolehlivě stanovit.
63. V popsanych výjimečných případech, kdy je účetní jednotka nucena z důvodů uvedených v odstavci 62 oceňovat určitou investici do nemovitosti prostřednictvím modelu pořizovacích nákladů v souladu s IPSAS 17, oceňuje všechny své ostatní investice do nemovitostí včetně investic do nemovitostí ve výstavbě v reálné hodnotě. V takových případech, přestože účetní jednotka může pro jednu investici do nemovitostí používat model pořizovací ceny, musí pro všechny zbývající nemovitosti pokračovat v použití modelu oceňování reálnou hodnotou.
64. **Pokud již dříve účetní jednotka oceňovala investici do nemovitosti reálnou hodnotou, pokračuje v tomto oceňování nemovitosti reálnou hodnotou až do jejího pozbytí (nebo dokud se nemovitost nestane nemovitostí užívanou vlastníkem, případně dokud účetní jednotka nezahájí přípravu nemovitosti k prodeji v rámci běžné činnosti), a to dokonce i v případě, že se srovnatelné tržní transakce stanou méně častými nebo se tržní ceny stanou obtížněji dostupné.**

Model oceňování pořizovacími náklady

65. **Po prvotním uznání oceňuje účetní jednotka, která si zvolila model oceňování pořizovacími náklady, veškeré své investice do nemovitostí v souladu s požadavky IPSAS 17 pro tento model, to znamená na úrovni pořizovacích nákladů po odpočtu veškerých opravek a veškerých kumulovaných ztrát ze znehodnocení.**

Převody

66. **Převody z a na investice do nemovitostí mohou být provedeny tehdy a jen tehdy, pokud došlo ke změně užívání prokazané:**
- (a) zahájením užívání nemovitosti vlastníkem v případě převodu z investice do nemovitosti na vlastníkem užívanou nemovitost;
 - (b) zahájením kroků směřujících k prodeji v případě převodu investice do nemovitosti do zásob;
 - (c) ukončením užívání nemovitosti vlastníkem v případě převodu z vlastníkem užívaných nemovitostí na investice do nemovitostí; nebo

(d) **zahájením operativního leasingu (na komerčním základě) poskytovaného jiné straně v případě převodu ze zásob na investice do nemovitostí.**

(e) **[Zrušen]**

67. Užívání nemovitosti vládou se může v průběhu času měnit. Vláda se může například rozhodnout nastěhovat do budovy, která je doposud užívána jako investice do nemovitosti, nebo změnit budovu používanou v současnosti jako námořnická kasárna nebo administrativní budovu na hotel a pronajmout takovou budovu provozovatelům ze soukromého sektoru. V prvním případě se budova vykazuje jako investice do nemovitostí až do okamžiku nastěhování se. V druhém případě se budova vykazuje v budovách, pozemcích a zařízeních až do okamžiku ukončení používání a pak je reklasifikována jako investice do nemovitosti.
68. Odstavec 66(b) vyžaduje, aby účetní jednotka převedla nemovitost z investice do nemovitostí na zásoby tehdy a jen tehdy, pokud došlo ke změně v užívání prokázané zahájením kroků směřujících k prodeji. Když se účetní jednotka rozhodla o pozbytí investice do nemovitosti, aniž by zahájila tomu odpovídající kroky, pokračuje účetní jednotka ve vykazování dané nemovitosti jako investice do nemovitosti, a to až do okamžiku jejího oduznání (vyřazení z výkazu finanční situace) a nepřístupuje k ní tedy jako k zásobám. Obdobně pokud účetní jednotka zahájí přestavbu existující investice do nemovitosti za účelem pokračování jejího užívání v budoucnu jako investice do nemovitosti, pak zůstává investicí do nemovitosti a nereklasifikuje se po dobu přestavby na vlastníkem užívanou nemovitost.
69. Vládní útvar pro správu nemovitostí může pravidelně revidovat své budovy, aby určil, zda splňují jeho požadavky, a součástí takového procesu může být i identifikace a následné držení určitých budov za účelem prodeje. V takové situaci může být budova chápána jako zásoba. Pokud se však vláda rozhodne držet nemovitost pro její schopnost vytvářet výnosy z pronájmu a pro její potenciální zvýšení hodnoty, pak se reklasifikuje jako investice do nemovitostí v okamžiku zahájení jakéhokoliv následného operativního leasingu.
70. Odstavce 71–76 se použijí na řešení otázek uznávání a oceňování, které vznikají, pokud účetní jednotka používá model oceňování investic do nemovitostí reálnou hodnotou. Pokud používá účetní jednotka model oceňování pořizovacími náklady, nemění se v důsledku převodů mezi investicemi do nemovitostí, vlastníkem užívanými nemovitostmi a zásobami účetní hodnota převáděné nemovitosti, a nemění se tedy ani pořizovací náklady takové nemovitosti pro potřeby oceňování a zveřejňování.
71. **V případě převodu investice do nemovitosti vedené v reálné hodnotě na vlastníkem užívanou nemovitost nebo zásobu, je pro stanovení pořizovacího nákladu pro následné vykazování v souladu s IPSAS 17**

nebo IPSAS 12 použita reálná hodnota k datu změny ve způsobu jejího užívání.

72. **Pokud se vlastníkem užívaná nemovitost stane investicí do nemovitostí, která bude vedena v reálné hodnotě, pak musí účetní jednotka uplatňovat IPSAS 17 až do data změny ve způsobu jejího užívání. S veškerými odchylkami mezi účetní hodnotou nemovitosti podle IPSAS 17 a její reálnou hodnotou k uvedenému datu zachází účetní jednotka stejným způsobem jako při přecenění v souladu s IPSAS 17.**
73. Až do data, ke kterému se stane vlastníkem užívaná nemovitost investicí do nemovitostí vedenou v reálné hodnotě, účetní jednotka nemovitosti odepisuje a uznává veškeré ztráty ze znehodnocení, které se vyskytly. S veškerými rozdíly mezi účetní hodnotou nemovitosti v souladu s IPSAS 17 a její reálnou hodnotou k uvedenému datu zachází účetní jednotka stejným způsobem jako při přecenění v souladu s IPSAS 17. To znamená, že:
- (a) jakékoli výsledné snížení účetní hodnoty nemovitosti je uznáno v přebytku/schodku za dané období. K tomu je však nutno dodat, že v případě, že na danou nemovitost připadá určitá částka fondu z přecenění, pak je zmiňované snížení hodnoty zúčtováno do této výše nejprve proti fondu z přecenění; a
 - (b) k jakémukoli zvýšení účetní hodnoty se přistupuje následujícím způsobem:
 - (i) v rozsahu, v němž zvýšení hodnoty ruší předchozí ztrátu ze znehodnocení dané nemovitosti, je zhodnocení uznáno v čistém přebytku nebo schodku za dané období. Částka uznaná v čistém přebytku/schodku za dané období nesmí přesáhnout částku potřebnou k pokrytí účetní hodnoty, která by byla dosažena (po odpočtu odpisů) v případě, že by nebyla uznána žádná ztráta ze znehodnocení; a
 - (ii) jakákoliv zbývající část zhodnocení je účtována přímo do čistých aktiv/jmění jako fond z přecenění. V případě následného pozbytí dané investice do nemovitosti je přecenění zahrnuté do čistých aktiv/jmění převedeno do kumulovaných přebytků nebo schodků. Převod fondu z přecenění do kumulovaných přebytků nebo schodků se neprovádí přes přebytek nebo schodek.
74. **V případě převodu ze zásob na investice do nemovitostí, které budou vedeny v reálné hodnotě, se uznají veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou nemovitosti k tomuto datu a její předchozí účetní hodnotou jako součást přebytku nebo schodku.**
75. Přístup k řešení převodů ze zásob na investice do nemovitostí, které budou vedeny v reálné hodnotě, je konzistentní s prodejem zásob.

76. **Jestliže účetní jednotka dokončí výstavbu nebo rekonstrukci investice do nemovitostí, která je prováděna ve vlastní režii, a daná nemovitost bude vedena v reálné hodnotě, uznají se veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou dané nemovitosti k datu dokončení a její předchozí účetní hodnotou jako součást přebytku nebo schodku.**

Pozbytí

77. **Investice do nemovitosti se oduzná (je vyřazena z výkazu finanční situace) v případě jejího pozbytí nebo v případě, že je investice do nemovitosti trvale vyňata z užívání a z jejího pozbytí se neočekává žádný budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.**
78. K pozbytí investice do nemovitosti může dojít v důsledku prodeje nebo jejího vložení do finančního leasingu. K určení data pozbytí investice do nemovitosti použije účetní jednotka kritéria IPSAS 9, určující uznání výnosu z prodeje zboží, a vezme v úvahu odpovídající návod z Implementační příručky k IPSAS 9. IPSAS 13 se použije při pozbytí z důvodu vložení nemovitosti do finančního leasingu a při prodeji a zpětném leasingu.
79. Pokud účetní jednotka uzná v souladu s pravidly uznávání v odstavci 20 jako součást účetní hodnoty aktiva pořizovací náklad výměny části investice do nemovitosti, pak oduzná účetní hodnotu nahrazené části. V případě investice do nemovitosti, která se účetně zachycuje za použití modelu oceňování pořizovacími náklady, nemusí být nahrazovaná část samostatně odepisovanou částí. Pokud je pro účetní jednotku neproveditelné určit účetní hodnotu nahrazené části, může použít pořizovací náklady části, kterou se nahrazuje k datu pořízení nebo výstavby. V případě modelu oceňování reálnou hodnotou může reálná hodnota investice do nemovitosti již odrážet skutečnost, že část, která má být vyměněna ztratila hodnotu. V ostatních případech může být obtížné rozoznat, o kolik by měla být reálná hodnota snížena s ohledem na nahrazenou část. Alternativní možností jak snížit reálnou hodnotu s ohledem na nahrazenou část v případech, kdy není jednoduché to provést, je zahrnout pořizovací náklady části, kterou se nahrazuje, do účetní hodnoty aktiva a pak přehodnotit reálnou hodnotu tak, jak by to bylo vyžadováno při zhodnocení, které není obměnou.
80. **Přínosy nebo újmy vzniklé z odstavení nebo pozbytí investice do nemovitosti se určí jako rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva a čistým výtěžkem z pozbytí a uznají se jako součást přebytku nebo schodku (pokud IPSAS 13 v případě prodeje a zpětného leasingu nestanoví jinak) v období odstavení nebo pozbytí.**
81. Protihodnota ziskatelná z titulu pozbytí investice do nemovitosti je nejprve uznána na úrovni reálné hodnoty. V konkrétních případech, kdy je platba za investici do nemovitosti odložena, je ziskatelná proti hodnota uznána nejprve na úrovni peněžního ekvivalentu kupní ceny, která by byla zaplacená penězi.

Rozdíl mezi nominální částkou protihodnoty a ekvivalentem ceny v penězích se uzná v souladu s IPSAS 9 jako úrokový výnos, za použití metody efektivní úrokové míry.

82. Pokud je to přiměřené, použije účetní jednotka na veškeré závazky, které jí zůstanou po vyřazení investice do nemovitostí IPSAS 19 nebo ostatní standardy.
83. **Náhrady od třetích stran v případě snížení hodnoty, ztráty nebo vzdání se investice do nemovitostí se uzná jako součást přebytku nebo schodku v okamžiku vzniku nároku na náhradu.**
84. Znehodnocení nebo ztráty investic do nemovitostí, tomu odpovídající nároky na platby náhrad od třetích stran a veškeré následné pořízení nebo zhotovení nahrazovaných aktiv jsou samostatnými ekonomickými případy a jsou zachycovány odděleně takto:
 - (a) znehodnocení investice do nemovitosti se uznává v souladu s IPSAS 21 nebo IPSAS 26, podle toho, co je správnější;
 - (b) odstavení nebo pozbytí investice do nemovitosti se uznává v souladu s odstavci 77–82 tohoto standardu;
 - (c) náhrady od třetích stran týkající se investic do nemovitostí, u nichž došlo ke znehodnocení, nebo došlo k jejich ztrátě, či byly zanechány, se uznává v přebytku nebo schodku v okamžiku, kdy na ně vznikl nárok;
 - (d) pořizovací hodnota aktiv obnovených, pořízených nebo vybudovaných jako obměny se provádí v souladu s odstavci 26–38 tohoto standardu.

Zveřejňování

Model oceňování reálnou hodnotou a model oceňování pořizovacími náklady

85. Níže uvedené informace, jejichž zveřejnění se požaduje, doplňují požadavky IPSAS 13. V souladu s IPSAS 13 podává vlastník investice do nemovitostí informace uložené pronajímateli o leasingu, který uzavřel. Účetní jednotka, která drží investici do nemovitosti na základě finančního leasingu, poskytuje informace o takovém finančním leasingu uložené nájemci, a pokud jej dále pronajímá, pak jako pronajímatel zveřejňuje informace o každém operativním leasingu, které uzavřel.
86. **Účetní jednotka zveřejňuje:**
 - (a) **zda používá model oceňování reálnou hodnotou nebo pořizovacími náklady;**
 - (b) **pokud používá model oceňování reálnou hodnotou, pak zda a za jakých okolností klasifikuje a vykazuje účasti na nemovitostech držných na základě operativního pronájmu jako investice do nemovitostí;**

- (c) v případech, kdy je klasifikace obtížná (viz odstavec 18), kritéria, která používá pro rozlišení investice do nemovitosti od vlastníkem užívané nemovitosti a od nemovitosti držené za účelem prodeje v rámci běžné činnosti;
- (d) metody a významné předpoklady použité při určování reálné hodnoty investice do nemovitosti, včetně informace o tom, zda bylo určení reálné hodnoty doloženo průkaznými údaji trhu nebo bylo spíše založeno na jiných faktorech (které musí účetní jednotka zveřejnit), z důvodu povahy nemovitosti nebo nedostatku srovnatelných tržních údajů;
- (e) do jaké míry je reálná hodnota investice do nemovitosti (tak, jak je oceněna nebo zveřejněna v účetní závěrce) založena na ocenění provedeném nezávislým znalcem, který má odpovídající a uznávanou odbornou způsobilost a předchozí zkušenosti v oceňování nemovitostí obdobného druhu a lokality, jako jsou oceňované nemovitosti. Pokud žádné takové ocenění nebylo provedeno, musí být tato skutečnost zveřejněna;
- (f) částku zahrnutou do přebytku nebo schodku představující:
 - (i) výnos z nájemného z investice do nemovitostí;
 - (ii) přímé provozní náklady (včetně oprav a údržby) vzniklé z investice do nemovitostí, které vytvářely nájemné v průběhu období; a
 - (iii) přímé provozní náklady (včetně oprav a údržby) vzniklé z investice do nemovitostí, které nevytvářely nájemné v průběhu období.
- (g) existenci a výši omezení realizovatelnosti investice do nemovitosti, případně realizovatelnosti úhrady výnosů či výtěžků z pozbytí; a
- (h) smluvní povinnosti o prodeji, výstavbě nebo rekonstrukci investice do nemovitosti, případně o jejích opravách, údržbě či rozšiřování.

Model oceňování reálnou hodnotou

87. Účetní jednotka, která používá model oceňování reálnou hodnotou upravený odstavci 42–64, zveřejní navíc k informacím zveřejněným podle odstavce 86 ještě rozpis hodnot investic do nemovitostí vedených v účetnictví na začátku a ke konci období, který obsahuje:

- (a) přírůstky s odděleným zveřejněním těch přírůstků, které pocházejí z nákupů a těch, které jsou důsledkem aktivace následných výdajů;
- (b) přírůstky pocházející z akvizic prostřednictvím podnikových kombinací;

- (c) **pozbytí;**
 - (d) **čisté přínosy nebo újmy z přecenění reálné hodnoty;**
 - (e) **čisté kurzové rozdíly vzniklé převodem účetních výkazů do odlišných měn vykazování a převodem zahraniční jednotky do měny vykazování vykazující jednotky;**
 - (f) **převody do zásob a z nich a převody do vlastníkem užívaných nemovitostí a z nich; a**
 - (g) **ostatní pohyby.**
88. Pokud je pro účely účetní závěrky původní ocenění investice do nemovitosti podstatně upraveno, například aby se odstranilo duplicitní započítání aktiv nebo závazků, které jsou uznávány jako samostatná aktiva nebo závazky tak, jak je to popsáno v odstavci 59, zveřejní účetní jednotka rozpis mezi původním a upraveným oceněním uvedeným v účetní závěrce, který obsahuje odděleně agregované částky veškerých uznaných leasingových závazků, které byly zpětně připočteny a veškerých další podstatných úprav.
89. Ve výjimečných případech, uvedených v odstavci 62, kdy účetní jednotka oceňuje investice do nemovitostí pomocí modelu pořizovacích cen v IPSAS 17 požadovaný odstavcem 87, zveřejňuje částky připadající na takové investice do nemovitostí odděleně od částek vztahujících se k ostatním investicím do nemovitostí. Navíc musí účetní jednotka zveřejnit:
- (a) **popis investice do nemovitostí;**
 - (b) **vysvětlení, proč nemůže být reálná hodnota spolehlivě vyčíslena;**
 - (c) **pokud je to možné, tak rozmezí, v rámci kterého reálná hodnota nejpravděpodobněji leží; a**
 - (d) **v případě pozbytí investic do nemovitostí, které nebyly vedeny v reálných hodnotách:**
 - (i) **skutečnost, že účetní jednotka pozbyla investici do nemovitosti, která nebyla vedena v reálné hodnotě;**
 - (ii) **účetní hodnotu této investice do nemovitosti k datu prodeje;**
a
 - (iii) **částku uznaného přínosu nebo újmy.**

Model oceňování pořizovacími náklady

90. Ke zveřejnění informací požadovaných odstavcem 86 přidává účetní jednotka, která používá model oceňování pořizovacími náklady upravený odstavcem 65, ještě následující údaje:

- (a) **použité metody odpisování;**
- (b) **doby použitelnosti nebo odpisové sazby;**
- (c) **brutto účetní hodnotu a oprávky (dohromady s kumulovanými ztrátami ze znehodnocení), a to na začátku a ke konci období;**
- (d) **rozpis účetních hodnot investic do nemovitostí na začátku a ke konci období, který obsahuje následující údaje:**
 - (i) **přírůstky, s odděleným zveřejněním těch přírůstků, které pocházejí z nákupů a těch, které jsou důsledkem aktivace následných výdajů;**
 - (ii) **přírůstky pocházející z akvizic prostřednictvím podnikových kombinací;**
 - (iii) **pozbytí;**
 - (iv) **odpisy;**
 - (v) **částku uznané ztráty ze znehodnocení aktiv a částku, o kterou bylo dříve provedené znehodnocení zvráceno v průběhu období v souladu s IPSAS 21 nebo IPSAS 26, podle toho, co je správnější;**
 - (vi) **čisté kurzové rozdíly vzniklé převodem účetních výkazů do odlišných měn vykazování a převodem zahraniční jednotky do měny vykazování vykazující jednotky;**
 - (vii) **převody do zásob a z nich a převody do vlastním užívaných nemovitostí a z nich; a**
 - (viii) **ostatní pohyby; a**
- (e) **reálnou hodnotu investice do nemovitosti. Ve výjimečných případech popsaných v odstavci 62, ve kterých účetní jednotka nemůže spolehlivě určit reálnou hodnotu investice do nemovitosti, musí účetní jednotka zveřejnit:**
 - (i) **popis investice do nemovitosti;**
 - (ii) **vysvětlení, proč nemůže být reálná hodnota spolehlivě určena; a**
 - (iii) **pokud je to možné, tak rozmezí, v rámci kterého reálná hodnota nejpravděpodobněji leží.**

Přechodná ustanovení

- 91. [Zrušen]
- 92. [Zrušen]

93. [Zrušen]

Model oceňování reálnou hodnotou

94. [Zrušen]

95. [Zrušen]

96. [Zrušen]

97. Účetní jednotka, která již (a) dříve použila IPSAS 16 (2001) a (b) zvolila na počátku klasifikaci a účetní zachycení některých nebo všech účastí na nemovitostech držných na základě operativního leasingu jako investic do nemovitostí, musí uznat dopad této volby jako úpravu počátečních zůstatků kumulovaných přebytků nebo schodků v období, ve kterém byla uvedená volba poprvé provedena. Pokud účetní jednotka již dříve otevřeně zveřejnila (v účetní závěrce nebo jinak) reálné hodnoty takových účastí na nemovitostech za minulé období, použije odstavce 94(a). Pokud účetní jednotka již dříve otevřeně nezveřejnila informace vztahující se k těmto účastem na nemovitostech popsaným v odstavci 94(a), pak použije odstavce 94(b).

Model oceňování pořizovacími náklady

98. [Zrušen]

99. [Zrušen]

100. Účetních jednotky, které již dříve uplatnily IPSAS 16 (2001), uplatní požadavky odstavců 36–38 týkající se prvotního ocenění investice do nemovitosti získané směnnou transakcí s aktivy prospektivně pouze na budoucí transakce.

Datum účinnosti

101. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2008, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.

101A. Odstavce 12, 13, 40, 57, 59, 62, 63 a 66 byly změněny, odstavce 29 byl zrušen a odstavce 62A a 62B byly nově vloženy prostřednictvím *Vylepšení standardů IPSAS* vydaného v lednu 2010. Účetní jednotka použije tyto změny prospektivně pro účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2011 nebo později. Účetním jednotkám se doporučuje, aby použily uvedené změny na své investice do nemovitostí ve výstavbě od jakéhokoli data před 1. lednem 2011 za předpokladu, že k tomuto datu stanovily reálnou hodnotu těchto investic do nemovitostí ve výstavbě. Pokud účetní jednotka použije změny pro období začínající před 1. lednem 2011, pak tuto skutečnost zveřejní a současně použije i změny k odstavcům 8 a 107A z IPSAS 17.

- 101B. **Odstavce 91, 92, 93, 94, 95, 96, 98, 99 a 102 byly změněny standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 pro období začínající před 1. lednem 2017, pak změny výše uvedených odstavců budou použity pro toto dřívější období.**
102. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

Zrušení IPSAS 16 (2001)

103. Tento standard nahrazuje IPSAS 16 *Investice do nemovitostí* vydaný v roce 2001.

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 16, ale nejsou jeho součástí.

Revize IPSAS 16 v důsledku *Projektu celkového vylepšení* vydaného IASB v roce 2003

Východiska

- BC1. Program konvergence s IFRS prováděný IPSASB je důležitým prvkem její pracovní náplně. Záměrem IPSASB je konvergovat standardy IPSAS založené na akuální bázi se standardy IFRS vydávanými IASB, kde je to pro účetní jednotky veřejného sektoru vhodné.
- BC2. Standardy IPSAS na akuální bázi, které jsou konvergovány s IFRS zachovávají požadavky, strukturu a text s IFRS, pokud nemá veřejný sektor specifické důvody pro odchýlení. K odchýlení od odpovídajícího standardu IFRS dochází, pokud požadavky nebo terminologie IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor nebo pokud je nutné pro ilustraci určitých požadavků v kontextu veřejného sektoru zahrnout dodatečný komentář nebo příklady. Rozdíly mezi standardy IPSAS a odpovídajícími standardy IFRS jsou uvedeny ve *Srovnání s IFRS*, které je obsaženo v každém standardu IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 vydala IASB zveřejněný návrh předpokládaných změn 13 standardů IAS¹ jako součásti svého *Projektu celkového vylepšení*. Cíli *Projektu celkového vylepšení* IASB bylo „omezit nebo eliminovat alternativy, nadbytečnosti a rozpory ve standardech tak, aby se vypořádaly některé problémy konvergence a aby byla provedena další vylepšení“. Výsledné verze IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 16 vydaný v prosinci 2001 vycházel z IAS 40 *Investice do nemovitostí* (2000), který byl opětovně vydán v prosinci 2003. Koncem roku 2003 spustil předchůdce IPSASB, kterým byl Výbor pro veřejný sektor (PSC)², projekt vylepšení standardů IPSAS tak, aby došlo ke konvergenci standardů IPSAS s vylepšenými standardy IAS vydanými v prosinci 2003, pokud to bylo vhodné.
- BC5. IPSASB posoudila vylepšený IAS 40 a celkově se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto IAS, a s provedenými změnami.

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

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

Zdůvodnění závěrů vydaná IASB zde nejsou reprodukována. Předplatitelé *Úplných předplatitelských služeb* IASB si mohou tato Zdůvodnění závěrů zobrazit na webových stránkách IASB <http://www.iasb.org>. V případech, kdy se standard IPSAS odchyľuje od odpovídajícího standardu IAS, vysvětlují Zdůvodnění závěrů specifické důvody veřejného sektoru pro toto odchyľení.

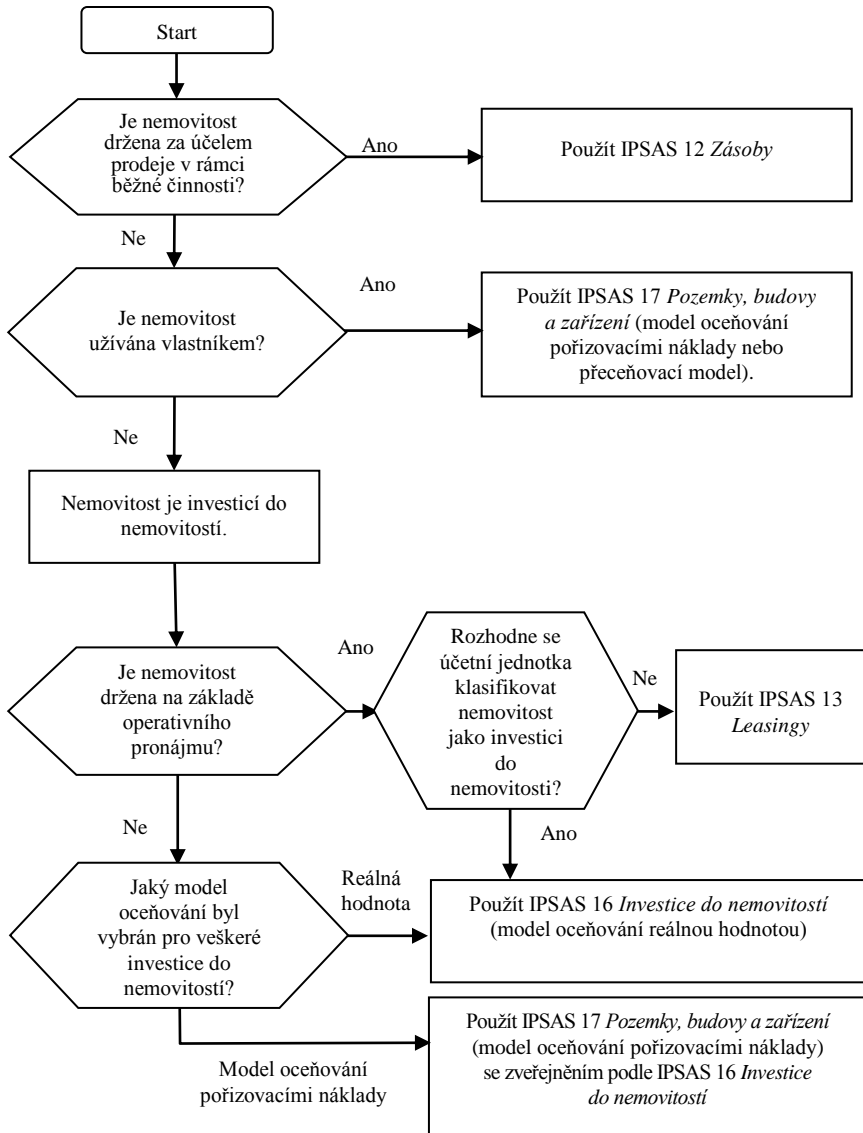
- BC6. IAS 40 byl dále změněn v důsledku standardů IFRS vydaných po prosinci 2003. IPSAS 16 neobsahuje následné změny vzniklé v důsledku standardů IFRS vydaných po prosinci 2003. Je tomu tak proto, že IPSASB dosud ještě neposoudila a nečinila si názor na použitelnost požadavků těchto standardů IFRS pro účetní jednotky veřejného sektoru.

Novela IPSAS 16 v důsledku *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v roce 2008

- BC7. IPSASB posoudila novelu IAS 40, který byl součástí *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v květnu 2008, a celkově se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto standardu. IPSASB dospěla k závěru, že neexistují žádné pro veřejný sektor specifické důvody k tomu, aby tyto změny také nepřijala.

Rozhodovací diagram

Rozhodovací diagram doprovází IPSAS16, avšak není jeho součástí.



Srovnání s IAS 40

IPSAS 16 primárně čerpá z IAS 40 *Investice do nemovitostí* (2003) a zahrnuje změny provedené v IAS 40 prostřednictvím *Vylepšení standardů IFRS* vydaného v květnu 2008. V době vydání tohoto standardu ještě IPSASB neposoudila použitelnost IFRS 4 *Pojistné smlouvy* a IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti* pro účetní jednotky veřejného sektoru, a proto IPSAS 16 neobsahuje změny provedené v IAS 40 v důsledku vydání zmiňovaných IFRS. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 16 a IAS 40 jsou následující:

- IPSAS 16 vyžaduje, aby byla investice do nemovitosti při svém prvotním uznání oceněna pořizovacími náklady a v případě, že aktivum bylo pořízeno bezúplatně nebo za nominální náklady, pak jeho pořizovací náklady jsou jeho reálnou hodnotou k datu akvizice. IAS 40 vyžaduje, aby investice do nemovitosti byla oceněna při prvotním uznání v pořizovacích nákladech.
- Byly přidány doplňující komentáře, které vysvětlují, že se IPSAS 16 nepoužívá na nemovitosti držené za účelem dodávek sociálních služeb, které také vytváří peněžní příjmy. Takové nemovitosti jsou vykazovány v souladu s IPSAS 17 *Pozemky, budovy a zařízení*.
- IPSAS 16 obsahuje přechodná ustanovení, která upravují jak první použití, tak i přechod z předchozí verze IPSAS 16. IAS 40 obsahuje pouze přechodná ustanovení pro účetní jednotky, které již IFRS používají. Prvním použitím IFRS se zabývá IFRS 1. IPSAS 16 obsahuje další přechodná ustanovení pro případy, kdy účetní jednotka poprvé zavede aktuální účetnictví a uzná investice do nemovitostí, které předtím nevykazovala, což se vykáže jako úprava počátečních zůstatků kumulovaných přebytků nebo schodků.
- Ve srovnání s IAS 40 byly do IPSAS 16 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 16 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 40. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“) v IPSAS 16. Ekvivalentním termínem v IAS 40 je „výsledovka“ („income statement“).
- IPSAS 16 nepoužívá termín „výsledek“ („income“), který má v IAS 2 širší význam než termín „výnosy“ („revenue“).

IPSAS 17 — POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (novelizovaného v roce 2003) 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 Mezinárodní standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 16.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 17 — POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ

Historie standardu

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

IPSAS 17 *Pozemky, budovy a zařízení* byl vydán v prosinci 2001.

V prosinci 2006 vydala IPSASB novelizovanou verzi IPSAS 17

Od té doby byl IPSAS 17 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2014* (vydáno v lednu 2015)
- IPSAS 32 *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: zadavatel* (vydán v říjnu 2011)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)
- *Vylepšení standardů IPSAS* (vydáno v lednu 2010)
- IPSAS 27 *Zemědělství* (vydán v prosinci 2009)
- IPSAS 31 *Nehmotná aktiva* (vydán v lednu 2010)

Přehled změn odstavců IPSAS 19

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
Úvodní část	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
5	Pozměněn	IPSAS 32 říjen 2011
6	Pozměněn	IPSAS 27 prosinec 2009
7	Pozměněn	IPSAS 32 říjen 2011
8	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
17	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015
50	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
65	Pozměněn	IPSAS 31 leden 2010
72	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015
78A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015
79	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
81	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
83	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
83A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
84	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
88	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
93	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
95	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
96	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
97	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
98	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
99	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
100	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
101	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
102	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
103	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
104	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
106A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
107A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
107B	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
107C	Nový	IPSAS 32 říjen 2011
107D	Nový	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
107E	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2015
107F	Nový	IPSAS 33 leden 2015
108	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015

IPSAS 17 — POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ

OBSAH

	Odstavec
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–12
Aktiva národního dědictví	9–12
Definice	13
Uznávání	14–25
Infrastrukturní aktiva	21
Počáteční pořizovací náklady	22
Následné výdaje.....	23–25
Oceňování při uznání	26–41
Složky pořizovacích nákladů	30–36
Vyčíslení pořizovacích nákladů	37–41
Oceňování po uznání.....	42–81
Model oceňování pořizovacími náklady	43
Přeceňovací model	44–58
Odpisování	59–65
Odepsatelná částka a období	66–75
Odpisová metoda	76–78
Znehodnocení	79
Náhrady za znehodnocení	80–81
Oduznávání	82–87
Zveřejňování	88–94
Přechodná ustanovení	95–106
Datum účinnosti	107–108
Zrušení IPSAS 17 (2001).....	109
Dodatek: Změny jiných standardů IPSAS	

Zdůvodnění závěrů

Implementační příručka

Ilustrativní příklady

Srovnání s IAS 16

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 17 *Pozemky, budovy a zařízení* je obsažen v odstavcích 1–109 a v dodatku. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 17 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, Zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* a *Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel standard IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení vykazování pozemků, budov a zařízení tak, aby byli uživatelé účetních závěrek schopni rozpoznat investice účetní jednotky do budov, pozemků a zařízení a jejich změny. Hlavními otázkami v oblasti vykazování pozemků, budov a zařízení jsou (a) uznání aktiva, (b) stanovení jeho účetní hodnoty, (c) odpisů a ztrát ze znehodnocení, které jsou v souvislosti s ním uznávány.

Rozsah působnosti

2. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, používá tento standard pro vykazování pozemků, budov a zařízení s výjimkou následujících případů:**
 - (a) je použito jiné účetní řešení v souladu s jiným standardem IPSAS; a
 - (b) jedná se o aktiva tvořící národní dědictví. V případě takových aktiv, jsou-li uznány, je vyžadováno zveřejnění stanovené v odstavcích 88, 89 a 92.
3. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
4. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.
5. Tento standard se používá na pozemky, budovy a zařízení včetně:
 - (a) speciálních vojenských zařízení; a
 - (b) infrastrukturních aktiv; a
 - (c) aktivu z ujednání o poskytování koncesovaných služeb po prvotním uznání a ocenění v souladu s IPSAS 32 *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: zadavatel*.

Přechodná ustanovení uvedená v odstavcích 95 až 104 poskytují úlevu z požadavku na uznání veškerých pozemků, budov a zařízení během pětiletého přechodného období.
6. Tento standard se nepoužívá na:
 - (a) biologická aktiva, která jsou výsledkem zemědělské činnosti (viz IPSAS 27 *Zemědělství*); nebo
 - (b) těžební práva a zásoby surovin, jako jsou ropa, zemní plyn a podobné neobnovitelné zdroje (viz odpovídající mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se těžebními právy, zásobami surovin a podobnými neobnovitelnými zdroji).

Tento standard se však používá na pozemky, budovy a zařízení používané pro rozvoj a udržení činností nebo aktiv popsanych v odstavcích 6(a) anebo 6(b).

7. Některé jiné standardy IPSAS mohou vyžadovat uznání určitých položek pozemků, budov a zařízení způsobem odlišným od tohoto standardu. Například IPSAS 13 *Leasingy* požaduje, aby účetní jednotka hodnotila uznávání položek najatého majetku na základě posouzení míry převodu rizik a užitků. IPSAS 32 po účetní jednotce požaduje, aby při uznávání jednotlivých položek pozemků, budov a zařízení používaných v rámci ujednání o poskytování koncesovaných služeb vycházela z posouzení ovládnání aktiva. Ostatní aspekty účetního řešení takových aktiv, jako například odpisy, jsou nicméně určeny tímto standardem.
8. Účetní jednotka, používající pro investice do nemovitostí model oceňování pořizovacími náklady v souladu s IPSAS 16 *Investice do nemovitostí* použije tento model i v tomto standardu.

Aktiva národního dědictví

9. Tento standard nepožaduje od účetní jednotky uznání aktiv národního dědictví, která by jinak splňovala definici pozemků, budov a zařízení i kritéria na jejich uznání. Pokud účetní jednotka uznává aktiva národního dědictví, pak musí splnit požadavky na zveřejňování stanovené tímto standardem a může, ale nemusí, splnit požadavky tohoto standardu na oceňování.
10. Některá aktiva se označují jako „aktiva národního dědictví“ z důvodu jejich kulturního, společenského nebo historického významu. Příklady aktiv národního dědictví zahrnují historické budovy a monumenty, archeologická naleziště, chráněná území, přírodní rezervace a umělecká díla. Aktiva národního dědictví se často vyznačují určitými vlastnostmi, mezi které patří (na druhou stranu to nejsou vlastnosti, které mají výhradně jen taková aktiva):
 - (a) jejich kulturní, společenská, vzdělávací a historická hodnota není spolehlivě vyjádřitelná finanční částkou založenou pouze na jejich tržní ceně;
 - (b) právní nebo statutární povinnosti mohou zakazovat nebo závažným způsobem omezovat jejich pozbytí prodejem;
 - (c) jsou často nenahraditelná a jejich hodnota se časem zvyšuje dokonce i v případě, kdy dochází ke zhoršování jejich fyzického stavu; a
 - (d) může být obtížné odhadnout jejich dobu použitelnosti, která může být v některých případech i stovky let.

Účetní jednotky veřejného sektoru mohou být držiteli rozsáhlých souborů aktiv národního dědictví, které byly získány v průběhu mnoha let nejrůznějšími způsoby od nákupů, darování, přes dědění až po vyvlastňování. Tato aktiva jsou zřídka držena pro svoji schopnost vytvářet peněžní příjmy a navíc mohou existovat právní nebo společenské překážky je pro takový účel využívat.

11. Některá aktiva národního dědictví mají budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál odlišné od jejich hodnoty jako součásti národního dědictví, například historická budova používaná pro umístění úřadu. V takových případech mohou být uznávána a oceňována na stejném základě jako ostatní položky pozemků, budov a zařízení. U ostatních aktiv národního dědictví je jejich budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál omezen tím, že jsou národním dědictvím, například monumenty a zříceniny. Existence budoucí ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu tedy může ovlivnit volbu oceňovací základny.
12. Požadavky na zveřejnění v odstavcích 88–94 vyžadují, aby účetní jednotky zveřejnily informace o uznávaných aktivech. Z uvedeného důvodu účetní jednotky, které uznávají aktiva národního dědictví, zveřejňují ve spojitosti s těmito aktivy například následující údaje:
- použitou oceňovací základnu;
 - použitou metodu odpisování, pokud existuje;
 - hrubou účetní hodnotu;
 - oprávky ke konci účetního období, pokud existují; a
 - odsouhlasení účetních hodnot na začátku a konci účetního období zobrazující jednotlivé součásti.

Definice

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

Účetní hodnota je částka, ve které je aktivum uznáno po odečtení všech oprávek a kumulovaných ztrát ze znehodnocení.

Třída pozemků, budov a zařízení představuje seskupení aktiv, která se podobají svojí podstatou a funkcí v činnosti účetní jednotky a která jsou pro potřeby zveřejnění vykazována v účetní závěrce jako jedna položka.

Odepsatelná částka jsou pořizovací náklady aktiva nebo jiná částka, která je nahrazuje, snižená o jeho zbytkovou hodnotu.

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

Specifická hodnota je současná hodnota peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že vzniknou z nepřetržitého užívání aktiva a z jeho pozbytí na konci jeho doby použitelnosti, nebo které očekává, že vynaloží na úhradu závazku.

Ztráta ze znehodnocení peněžotvorného aktiva je částka, o kterou účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku.

Ztráta ze znehodnocení nepeněžotvorného aktiva je částka, o kterou účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku využitelnosti.

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotné položky aktiv, které:

- (a) jsou drženy za účelem výroby nebo dodávky zboží, výrobků nebo služeb, za účelem pronájmu třetím stranám nebo pro administrativní účely
- (b) podle předpokladu budou užívány více než jedno účetní období.

Zpětnězískatelná částka je reálná hodnota peněžotvorného aktiva snížená o prodejní náklady nebo jeho hodnota z užívání, je-li tato vyšší.

Zpětnězískatelná částka využitelnosti je reálná hodnota nepeněžotvorného aktiva snížená o prodejní náklady nebo jeho hodnota z užívání, je-li tato vyšší.

Zbytková hodnota je odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala z pozbytí aktiva po odečtení odhadovaných nákladů na jeho pozbytí, pokud by aktivum již bylo vzhledem ke svému stáří a stavu na očekávaném konci jeho doby použitelnosti.

Doba použitelnosti je buď:

- (a) období, po které se předpokládá, že aktivum bude účetní jednotkou využíváno, nebo
- (b) očekávané množství výrobků či podobných jednotek, které je možno využitím aktiva získat.

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

Uznávání

14. Pořizovací náklad položky pozemků, budov a zařízení se uzná jako aktivum pouze v případě, že:
 - (a) je pravděpodobné, že účetní jednotce poplyne z dané položky budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál; a
 - (b) účetní jednotka je schopna spolehlivě stanovit pořizovací náklad nebo reálnou hodnotu takové položky.
15. [Zrušen]
16. [Zrušen]
17. Položky, jako jsou náhradní díly a pohotovostní nebo servisní vybavení, jsou uznány v souladu s tímto standardem IPSAS, pokud splňují kritéria definice

pozemků, budova a zařízení. V opačném případě jsou takové položky zařazeny do zásob.

18. Tento standard neurčuje, jakými jednotkami mají být aktiva identifikována při jejich uznání, tzn. co je jednotlivou položkou pozemků budov a zařízení. Proto je při uplatňování kritérií pro uznání nezbytné provést úsudek, který je individuální v daných podmínkách účetní jednotky. V některých případech může být vhodné individuálně nevýznamné položky, jako jsou knihy nebo počítačová zařízení a jiné drobné položky zařízení, agregovat a kritéria použít na jejich celkovou hodnotu.
19. Účetní jednotka použije tato kritéria uznání na veškeré pořizovací náklady svých budov, pozemků a zařízení v okamžiku jejich vzniku. Tyto pořizovací náklady zahrnují pořizovací náklady, které vznikly prvotně při akvizici nebo výstavbě dané položky pozemků, budov a zařízení a pořizovací náklady vzniklé následně při přidání části nebo jejich výměně či jejich servisu.
20. Speciální vojenská zařízení běžně splňují definici pozemků, budov a zařízení a musí být uznána jako aktivum v souladu tímto standardem.

Infrastrukturální aktiva

21. Některá aktiva jsou označována obecně jako „infrastrukturální aktiva“. Ačkoliv univerzální definice infrastrukturálních aktiv neexistuje, mají tato aktiva obvykle některé nebo všechny následující vlastnosti:
 - (a) jsou součástí rozvodných systémů nebo sítí;
 - (b) jsou specifické povahy a nemají alternativní způsob použití;
 - (c) jsou nemovité; a
 - (d) podléhají omezení v dispozici s nimi.

Ačkoliv vlastnictví infrastrukturálních aktiv není omezeno jen na účetní jednotky veřejného sektoru, nacházejí se významná infrastrukturální aktiva často ve veřejném sektoru. Infrastrukturální aktiva splňují definici pozemků, budov a zařízení a musí být vykázána v souladu s tímto standardem. Příkladem infrastrukturálních aktiv jsou silniční sítě, kanalizační systémy, systémy pro zajištění dodávek vody a energií a komunikační sítě.

Počáteční pořizovací náklady

22. Některé položky pozemků, budov a zařízení mohou být nezbytné z bezpečnostních nebo ekologických důvodů. Ačkoliv akvizice takových pozemků, budov a zařízení nezvyšuje přímo budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál jakéhokoliv existujícího pozemku, budovy nebo zařízení, může být nezbytná k tomu, aby účetní jednotka získala budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál z jiných svých aktiv. Taková položka pozemků, budov a zařízení splňuje požadavky na uznání aktiva, protože umožňuje účetní jednotce vytvořit ze souvisejících aktiv budoucí

ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál převyšující to, co by mohla získat, kdyby takovou položku nepořídila. Protipožární předpisy mohou například vyžadovat od nemocnice zabudovat nové hasicí zařízení. Toto vylepšení se uzná jako aktivum, protože bez něj by účetní jednotka nemohla provozovat nemocnici v souladu s regulačními předpisy. Výsledná účetní hodnota takových aktiv však podléhá testování na znehodnocení v souladu s IPSAS 21 *Znehodnocení nepeněžitelných aktiv*.

Následné výdaje

23. Na základě pravidla uznávání v odstavci 14, neuzná účetní jednotka v účetní hodnotě položky pozemků, budov a zařízení náklady na každodenní údržbu položky. Takové náklady se uznávají spíše jako součást přebytku nebo schodku. Náklady na každodenní údržbu jsou tvořeny převážně osobními náklady a spotřebou materiálu a služeb a mohou zahrnovat také pořizovací náklady drobných děl. Účel takových výdajů je většinou nazýván jako „opravy a udržování“ položky pozemků, budov a zařízení.
24. Části položek pozemků, budov a zařízení mohou vyžadovat výměnu v pravidelných intervalech. Například silnice může vyžadovat nový povrch po několika letech, vysoká pec může vyžadovat novou vyzdívkou po určitém počtu provozních hodin; vnitřní vybavení letadla jako jsou sedadla a kuchyňka může vyžadovat výměnu několikrát v průběhu životnosti trupu letadla. Části pozemků, budov a zařízení mohou vyžadovat výměnu i v méně častých intervalech, jako je například výměna příček v budově nebo výměnu, která se vůbec neopakuje. Na základě zásady uznávání uvedené v odstavci 14 uzná účetní jednotka jako součást účetní hodnoty pozemku, budovy a zařízení náklady na výměnu částí dané položky v okamžiku jejich vzniku, pokud daná kritéria uznání splňují. Účetní hodnota takových vyměňovaných částí je oduznána v souladu s pravidly oduznávání uvedenými v tomto standardu (viz odstavce 82 až 87).
25. Podmínka pro pokračování v užívání položky pozemků, budov a zařízení (například letadla) může vyžadovat provedení významných revizí ke zjištění závad bez ohledu na to, které části se vyměnily. Vždy, když se taková revize provede, uznají se náklady na ni v účetní hodnotě dané položky pozemků, budov a zařízení jako výměna, pokud splňuje kritéria uznání. Jakákoliv zbývající účetní hodnota nákladů na předcházející revizi (oddělená od fyzických částí) je oduznána. Takto se postupuje bez ohledu na to, zda náklady na předchozí revizi byly identifikovány jako součást transakce, při které byla položka nakoupena nebo postavena. Pokud je to nezbytné, mohou být použity odhadované náklady budoucí obdobné revize, jako indikátor toho, jaká byla hodnota stávající revize v okamžiku, kdy byla položka nakupována nebo stavěna.

Oceňování při uznání

26. **Položka pozemků, budov a zařízení, která je uznána jako aktivum, se prvotně ocení svými pořizovacími náklady.**
27. **Pokud je aktivum získáno prostřednictvím nesměnné transakce, pak jsou jeho pořizovací náklady stanoveny jako reálná hodnota v okamžiku jeho získání.**
28. Položka pozemků, budov a zařízení může být získána prostřednictvím nesměnné transakce. Například pozemky mohou být převedeny na místní samosprávu developerem za nulovou nebo nominální protihodnotu, aby mohla místní samospráva v rámci svého rozvoje vybudovat parky, silnice a cesty. Aktivum může být také získáno prostřednictvím nesměnné transakce uplatněním práva na vyvlastnění. Za těchto okolností je pořizovacím nákladem položky její reálná hodnota v okamžiku jejího získání.
29. Pokud byly položky pozemků, budov a zařízení získané bezúplatně nebo za své nominální náklady, a byly tedy při uznání oceněny na úrovni jejich reálné hodnoty v souladu s požadavky odstavce 27, pak to pro účely tohoto standardu nezakládá důvody k přecenění. Proto se požadavky na přecenění uvedené v odstavci 44 a doprovodný komentář v odstavcích 45–50 použijí pouze tam, kde se účetní jednotka rozhodne přecenit danou položku pozemků, budov a zařízení až v následujících účetních obdobích.

Složky pořizovacích nákladů

30. Pořizovací náklady položky pozemků, budov a zařízení zahrnují:
- (a) kupní cenu včetně dovozních cel a daní, které nelze nárokovat, po odečtení obchodních slev a rabatů;
 - (b) veškeré náklady přímo přiřaditelné k uvedení aktiva na místo a do stavu nezbytného pro jeho správný provoz v souladu se záměry vedení;
 - (c) prvotní odhad nákladů na demontáž a odstranění položky a na uvedení místa, na kterém se nachází, do původního stavu; povinnost vzniklá účetní jednotce při nabytí položky nebo jako důsledek používání položky během určitého období k jiným účelům než k vytváření zásob během tohoto období.
31. Příklady přímo přiřaditelných nákladů jsou:
- (a) náklady na zaměstnanecské požitky (jak jsou definovány v IPSAS 25 *Zaměstnanecské požitky*) vyplývající ze zhotovování nebo z pořízení položky pozemků, budov a zařízení;
 - (b) náklady na přípravu místa;
 - (c) počáteční náklady na dopravu a manipulaci;
 - (d) náklady na instalaci a montáž;

- (e) náklady na testování toho, zda aktivum pracuje správně, po odečtení čistých výnosů z prodeje všech položek vyrobených v rámci uvádění aktiva na dané místo a do provozuschopného stavu (jako jsou vzorky vyrobené při testování zařízení); a
 - (f) poplatky za odborné služby.
32. Účetní jednotka použije IPSAS 12 *Zásoby* pro pořizovací náklady související s povinnostmi demontáže, přemístění a uvedení místa, na kterém se položka nachází, do původního stavu. Tyto náklady jsou vynaloženy během příslušného období jako důsledek používání položky k vytváření zásob během tohoto období. Povinnosti, související s pořizovacími náklady zachycenými v souladu s IPSAS 12 a IPSAS 17, jsou uznány a oceněny v souladu s IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.
33. Příklady nákladů, které netvoří pořizovací náklady položky pozemků, budov a zařízení, jsou:
- (a) náklady na otevření nového zařízení;
 - (b) náklady na představení nového produktu nebo služeb (včetně nákladů na inzerci a propagaci);
 - (c) náklady na podnikání v nové oblasti nebo s novým druhem zákazníků (včetně nákladů na vyškolení zaměstnanců); a
 - (d) správní a jiné všeobecné režijní náklady.
34. Uznávání nákladů jako součásti účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení skončí, když je položka na určeném místě a ve stavu nezbytném pro její správný provoz v souladu se záměry vedení. Z toho důvodu nejsou náklady vynaložené na používání nebo přemístění položky zahrnuty do její účetní hodnoty. Například následující náklady nejsou zahrnuty do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení:
- (a) náklady vynaložené na položku, která je již schopna správného provozu v souladu se záměry vedení, avšak musí být ještě uvedena v činnost nebo je provozována na menší než plný výkon;
 - (b) počáteční provozní újmy, jako ty, které jsou vynaloženy v době stimulace poptávky po výstupech z dané položky; a
 - (c) náklady na přemístění nebo reorganizaci některých nebo všech činností účetní jednotky.
35. Některé činnosti se vyskytují ve spojení se zhotovováním nebo rekonstrukcí položky pozemků, budov a zařízení, ale nejsou nezbytné pro uvedení položky na určené místo a do stavu nezbytného pro její správný provoz v souladu se záměry vedení. Tyto vedlejší činnosti se mohou vyskytnout před nebo v průběhu zhotovování nebo rekonstrukce. Například výnosy mohou plynout z používání staveniště jako parkoviště do doby zahájení zhotovování. Protože

vedlejší činnosti nejsou nezbytné pro uvedení položky na určené místo a do stavu nezbytného pro její správný provoz v souladu se záměry vedení, jsou výnosy a odpovídající náklady z vedlejších činností uznány jako součást přebytku nebo schodku a jsou zahrnuty podle zvoleného způsobu klasifikace nákladů a výnosů.

36. Pořizovací náklady aktiva vyrobeného ve vlastní režii jsou stanoveny při použití stejných zásad jako v případě nakoupeného aktiva. Pokud je předmětem činnosti účetní jednotky výroba obdobných aktiv na prodej, pak jsou pořizovací náklady takového aktiva obvykle stejné jako náklady na výrobu srovnatelného aktiva určeného k prodeji (viz IPSAS 12). Jakýkoliv interní přebytek je proto z těchto pořizovacích nákladů vyloučen. Podobně se do pořizovacích nákladů nezahrnují náklady na neobvyklé množství znehodnoceného materiálu, zbytečných či promarněných prací nebo jiných prostředků, které byly vynaloženy při vlastní výrobě aktiv. IPSAS 5 *Výpůjční náklady* stanoví kritéria, která musí být splněna před tím, než jsou úrokové náklady uznány jako součást účetní hodnoty pozemků, budov a zařízení vyrobených ve vlastní režii

Vyčíslení pořizovacích nákladů

37. Pořizovacím nákladem položky pozemků, budov a zařízení je ekvivalent kupní ceny, která byla uhrazena penězi, nebo v případě položky podle odstavce 27, její reálná hodnota k datu uznání. Pokud je platba odložena oproti normálním platebním podmínkám, je rozdíl mezi ekvivalentem kupní ceny uhrazené penězi a celkovou platbou uznáván jako úrok v průběhu období poskytnutého úvěru, jestliže takový úrok není uznán jako součást účetní hodnoty položky v souladu s povoleným alternativním řešením uvedeným v IPSAS 5.
38. Jedna nebo více položek pozemků, budov a zařízení může být získána směnou za nepeněžní aktivum nebo za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Následující úprava se z důvodu zjednodušení odkazuje na směnu jednoho nepeněžního aktiva za jiné, ale vztahuje se rovněž na všechny typy směn popsané v předcházející větě. Pořizovací náklady na takovou položku pozemků, budov a zařízení jsou oceněny na úrovni reálné hodnoty, pokud nejde o následující případy: (a) směnná transakce postrádá komerční charakter nebo (b) reálná hodnota obdrženého aktiva ani pozbývaného aktiva není spolehlivě stanovitelná. Pořízená položka je tímto způsobem oceněna, i když účetní jednotka nemůže okamžitě oduznat pozbývané aktivum. Není-li pořizovaná položka oceněna na úrovni její reálné hodnoty, jsou její pořizovací náklady oceněny na úrovni účetní hodnoty pozbývaného aktiva.
39. Účetní jednotka rozhodne, zda je směnná transakce komerčního charakteru, tím, že zváží rozsah, v jakém se očekává změna budoucích peněžních přítoků nebo využitelného potenciálu souvisejících s výsledkem transakce. Směnná transakce je komerčního charakteru, jestliže:

- (a) povaha (riziko, načasování a množství) peněžních přítoků nebo využitelného potenciálu obdrženého aktiva se liší od povahy peněžních přítoků nebo využitelného potenciálu převáděného aktiva; nebo
- (b) specifická hodnota, týkající se části jejich činností dotčených transakcí, se mění v důsledku této směny; a
- (c) rozdíl mezi body (a) a (b) je významný vzhledem k reálné hodnotě směňovaných aktiv.

Pro účel zjišťování, zda směnná transakce je komerčního charakteru, musí specifická hodnota, týkající se části jejich činností dotčených transakcí, musí odrážet peněžní toky po zdanění, jsou-li předmětem zdanění. Výsledek těchto analýz může být jasný bez toho, aby účetní jednotka musela provádět podrobné rozborů.

- 40. Reálná hodnota aktiva, pro které neexistují srovnatelné tržní transakce, je spolehlivě stanovitelná, když: (a) variabilita rozsahu odhadů reálných hodnot není pro toto aktivum významná, nebo (b) pravděpodobnosti různých odhadů uvnitř rozsahu mohou být spolehlivě vyhodnoceny a použity pro stanovení reálné hodnoty. Je-li účetní jednotka schopna spolehlivě zjistit reálnou hodnotu buď obdrženého aktiva, nebo pozbývaného aktiva, potom je reálná hodnota pozbývaného aktiva použita pro stanovení pořizovacích nákladů obdrženého aktiva, pokud není stanovení reálné hodnoty obdrženého aktiva zřejmější.
- 41. Pořizovací náklady položky pozemků, budov a zařízení držené nájemcem v rámci finančního leasingu jsou upraveny v souladu s IPSAS 13.

Oceňování po uznání

- 42. Účetní jednotka si jako svoji účetní metodu zvolí buď model oceňování pořizovacími náklady uvedený v odstavci 43, nebo přeceňovací model uvedený v odstavci 44, a tuto účetní metodu použije na všechny třídy pozemků, budov a zařízení.

Model oceňování pořizovacími náklady

- 43. Položka pozemků, budov a zařízení se po uznání oceňuje ve výši svých pořizovacích nákladů snížených o oprávků a kumulované ztráty znehodnocení aktiva.

Přeceňovací model

- 44. Položka pozemků, budov a zařízení, jejíž reálná hodnota je spolehlivě zjistitelná, se po uznání oceňuje v přeceněné částce, která představuje reálnou hodnotu aktiva k datu přecenění, sníženou o následné oprávků a následné kumulované ztráty ze znehodnocení aktiva. Takové přecenění se provádí s dostatečnou pravidelností, aby bylo zajištěno, že se účetní

hodnota významně neliší od té, která by byla určena jako reálná hodnota k datu vykazání. Účetní řešení přecenění je upraveno v odstavcích 54–56.

45. Reálná hodnota položek pozemků je obvykle určena odhadem, který vychází z informací trhu. Reálná hodnota položek budov a zařízení je obvykle jejich tržní cenou určenou odhadem. Odhad reálné hodnoty aktiva je za normálních okolností proveden znalcem z oboru oceňování, který má odpovídající a uznávanou odbornou kvalifikaci. V případě mnoha aktiv bude reálná hodnota snadno zjištělná prostřednictvím cen kótovaných na aktivním a likvidním trhu. Aktuální tržní ceny mohou být získány zpravidla pro pozemky, nesespecializované budovy, motorové dopravní prostředky a řadu dalších typů budov a zařízení.
46. U některých aktiv veřejného sektoru může být obtížné stanovit jejich tržní hodnotu, protože nedochází s tímto aktivem k žádným tržním transakcím. Některé účetní jednotky veřejného sektoru mohou mít takových aktiv významné množství.
47. Pokud nejsou dostupné průkazné informace pro stanovení tržní ceny prostřednictvím aktivního a likvidního trhu s položkami pozemků, budov a zařízení, pak může být reálná hodnota položky určena pomocí srovnání s hodnotou jiné položky podobných vlastností, v obdobném stavu a lokalitě. Například reálná hodnota nevyužívaného pozemku vlastněného vládou, který je držen po velmi dlouhou dobu, během níž došlo pouze k několika transakcím, může být stanovena srovnáním s pozemkem s obdobnými vlastnostmi a umístěním v podobné lokalitě, jehož tržní cena je známá. V případě specializovaných budov a jiných staveb může být reálná hodnota odhadnuta pomocí reprodukčních nákladů potenciálu snížených o kumulované odpisy nebo prostřednictvím metody nákladů na obnovu nebo metody využitelných jednotek (viz IPSAS 21). V mnoha případech aktiv mohou být reprodukční náklady potenciálu sniženy o kumulované odpisy stanoveny srovnáním s kupní cenou obdobného aktiva s podobným zbývajícím využitelným potenciálem, dosažitelnou na aktivním a likvidním trhu. V některých případech jsou nejlepším způsobem stanovení reprodukčních nákladů potenciálu právě reprodukční náklady aktiva. Například v případě zničení parlamentní budovy by vzhledem k jejímu významu pro veřejnost měla být provedena spíše její obnova než její výměna například náhradou za jiné prostory.
48. Neexistují-li pro položky budov a zařízení specializované povahy reálné hodnoty vycházející z informací trhu, může účetní jednotka stanovit reálnou hodnotu například na základě reprodukčních nákladů aktiva, reprodukčních nákladů potenciálu snížených o kumulované odpisy, nebo pomocí metody nákladů na obnovu nebo metody využitelných jednotek (viz IPSAS 21). Reprodukční náklady potenciálu snížených o kumulované odpisy budov nebo zařízení lze stanovit srovnáním s tržní kupní cenou součástí použitých k výrobě aktiva nebo s indexovanou cenou stejného nebo obdobného aktiva

založenou na ceně v předchozím období. Pokud je použita metoda indexované ceny, je vyžadováno posouzení toho, zda se během období změnila významně výrobní technologie a jestli je kapacita srovnávaného aktiva stejná jako kapacita oceňovaného aktiva.

49. Četnost přeceňování závisí na tom, jak se mění reálné hodnoty položek pozemků, budov a zařízení, které jsou předmětem přeceňování. Když se reálná hodnota přeceňovaného aktiva významně liší od jeho účetní hodnoty, pak je provedení přecenění nezbytné. Některé položky pozemků, budov a zařízení procházejí významnými a častými změnami reálné hodnoty, a proto je nezbytné jejich roční přeceňování. Tak časté přecenění však není nutné u položek pozemků, budov a zařízení, které vykazují jen nevýznamný pohyb své reálné hodnoty. Místo toho může být nezbytné přecenění položky pouze jednou za tři nebo pět let.

50. Jestliže je položka pozemků, budov a zařízení přeceněna, pak se účetní hodnota aktiva upraví na přeceněnou hodnotu. K datu přecenění se k daným aktivům přistupuje jedním z následujících způsobů:

(a) hrubá účetní hodnota se upraví v rozsahu, v jakém byla účetní hodnota aktiva přeceněna. Například hrubá účetní hodnota může být přepočítána s ohledem na pozorovatelné tržní údaje nebo může být přepočítána úměrně ke změně účetní hodnoty. Oprávky k datu přecenění jsou upraveny tak, aby se rovnaly rozdílu mezi hrubou účetní hodnotou aktiva a účetní hodnotou aktiva po započítání kumulovaných ztrát ze znehodnocení; nebo

(b) oprávky se vyloučí proti hrubé účetní hodnotě aktiva.

Částky úprav opravěk tvoří část zvýšení nebo poklesu účetní hodnoty, se kterou se zachází v souladu s odstavci 54 a 55.

51. **Jestliže je přeceněna jedna položka pozemků, budov a zařízení, pak se přecenění i celá třída pozemků, budov a zařízení, do které aktivum patří.**

52. Třída pozemků, budov a zařízení je seskupením aktiv stejné povahy nebo funkce, které účetní jednotka využívá ke své činnosti. Příklady jednotlivých tříd jsou následující:

- (a) pozemky;
- (b) provozní budovy;
- (c) silnice;
- (d) stroje;
- (e) elektrické rozvodné sítě;
- (f) lodě;
- (g) letadla;

- (h) speciální vojenská zařízení;
 - (i) motorové dopravní prostředky;
 - (j) nábytek a inventář;
 - (k) kancelářské zařízení; a
 - (l) těžební věže.
53. Položky, které jsou součástí jedné třídy pozemků, budov a zařízení, jsou přeceňovány současně, aby se zabránilo selektivnímu přeceňování aktiv a vykazování částek v účetní závěrce, které by byly směsicí pořizovacích nákladů a hodnot stanovených k různému datu. Třída aktiv však může být přeceňována postupně tak, aby se zajistilo, že přecenění celé třídy aktiv bude kompletní v průběhu krátkého časového období a přecenění bude udržováno aktuální.
54. **Jestliže účetní hodnota třídy aktiv v důsledku přecenění vzroste, pak se takové zvýšení zachytí přímo ve prospěch fondu z přecenění. Toto zvýšení se však uzná jako součást přebytku nebo schodku v takovém rozsahu, v jakém se zruší dříve uznané snížení přecenění stejné třídy aktiv jako součást přebytku nebo schodku.**
55. **Jestliže účetní hodnota třídy aktiv v důsledku přecenění klesne, pak se takové snížení zachytí jako součást přebytku nebo schodku. Toto snížení se však zachytí přímo na vrub fondu z přecenění v rozsahu jakéhokoliv zůstatku fondu z přecenění vztahující se k této třídě aktiv.**
56. **Zvýšení nebo snížení z přecenění individuálních položek v rámci třídy pozemků, budov a zařízení musí být kompenzováno vzájemně v rámci třídy, nesmí však být kompenzováno s přeceněním aktiv v jiných třídách.**
57. Některé nebo veškeré přebytky z přecenění zahrnuté do čistých aktiv/jmění týkající se pozemků, budov a zařízení mohou být převedeny přímo do kumulovaných přebytků nebo schodků v okamžiku, kdy jsou tato aktiva oduznána. To může představovat převedení části nebo celého přebytku, když jsou aktiva dané třídy pozemků, budov a zařízení, ke kterým se přebytek z přecenění vztahuje, vyřazena. Část přeceňovacího rozdílu však se může stát aktivem užívaným účetní jednotkou. V takovém případě by částka převáděného přebytku byla rozdělena mezi odpisy vypočtenými z přeceněné účetní hodnoty aktiva a odpisy vypočtenými z původních pořizovacích nákladů aktiva. Převody z fondu přecenění do kumulovaných přebytků nebo schodků se neprovádí přes přebytek nebo schodek.
58. Návod k řešení dopadu přebytku vzniklého přeceněním pozemků, budov a zařízení na daně, pokud k nějakým daňovým dopadům dochází, lze nalézt v příslušném mezinárodním nebo národním standardu zabývajícím se daněmi ze zisku.

Odpisování

59. **Každá část položky pozemků, budov a zařízení, jejíž pořizovací náklady jsou významné ve vztahu k celkovým pořizovacím nákladům této položky, musí být odepisována samostatně.**
60. Účetní jednotka alokuje částku prvotně uznanou v souvislosti s položkou pozemků, budov a zařízení do významných komponent a každá taková komponenta se odepisuje samostatně. Například ve většině případů by v rámci silniční sítě musela samostatně odepisovat chodníky, opěry, vodní regulace a kanály, stezky pro pěší, mosty a osvětlení. Obdobně může být vhodné samostatně odepisovat trup a motory letadla, ať již vlastněného účetní jednotkou nebo užívané na základě finančního leasingu.
61. Významná komponenta položky pozemků, budov a zařízení může mít shodnou dobu použitelnosti a odpisovou metodu s dobou použitelnosti a odpisovou metodou jiné významné komponenty stejné položky. Takové komponenty mohou být při stanovení výše odpisů seskupeny.
62. Pokud účetní jednotka samostatně odepisuje některé komponenty položky pozemků, budov a zařízení, pak odepisuje samostatně také zbytek této položky. Tento zbytek se skládá z těch komponent položky, které nejsou samostatně významné. Jestliže má účetní jednotka pro tyto komponenty různá očekávání, může být nezbytné pro odepisování zbytku použít aproximační metodu způsobem, který věrně odráží průběh spotřeby a/nebo dobu použitelnosti jejich komponent.
63. Účetní jednotka se může rozhodnout samostatně odepisovat takové komponenty položky, jejichž pořizovací náklady nejsou ve srovnání s celkovými pořizovacími náklady položky významné.
64. **Odpisy se v každém období uznávají jako část přebytku nebo schodku, pokud se nestanou součástí účetní hodnoty jiného aktiva.**
65. Odpis účtovaný za období se obvykle uzná jako část přebytku nebo schodku. Někdy je však budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál aktiva spotřebován při výrobě jiných aktiv. V tomto případě představuje odpis části pořizovacích nákladů jiného aktiva a je zahrnut do jeho účetní hodnoty. Například odepisování výrobní budovy a zařízení je zahrnuto do pořizovacích nákladů na přeměnu zásob (viz IPSAS 12). Obdobně odpisy pozemků, budov a zařízení používaných pro vývojovou činnost mohou být uznány v pořizovacích nákladech nehmotného aktiva uznaného v souladu s IPSAS 31 *Nehmotná aktiva*.

Odepsatelná částka a doba odpisování

66. **Odepsatelná částka aktiva musí být systematicky alokována na celou dobu jeho použitelnosti.**
67. **Zbytková hodnota a doba použitelnosti aktiva musí být prověřována nejméně jednou ročně k datu vykazání, a pokud se očekávání liší od předchozích odhadů, je třeba změnu vykazat jako změnu účetního odhadu v souladu s IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.**
68. Odpisy jsou uznávány, i když reálná hodnota aktiva převyšuje jeho účetní hodnotu, a to tak dlouho, dokud zbytková hodnota aktiva nepřesáhne jeho účetní hodnotu. Oprava a údržba aktiva nevylučuje nutnost jeho odpisování. Naopak, některá aktiva mohou být špatně udržována nebo údržba může být odložena na neurčito vzhledem k rozpočtovým omezením. Tam, kde pravidla nakládání s aktivy zhoršují opotřebení aktiva, by měla být doba použitelnosti přehodnocena a upravena vhodným způsobem.
69. Odepsatelná částka aktiva je stanovena po odečtení jeho zbytkové hodnoty. V praxi často bývá zbytková hodnota aktiva nepatrná, a proto je při výpočtu odepsatelné částky považovaná za nevýznamnou.
70. Zbytková hodnota aktiva se může zvýšit na hodnotu, která se rovná účetní hodnotě aktiva nebo je vyšší. Pokud k tomu dojde, přestane se aktivum odpisovat, dokud jeho zbytková hodnota následně neklesne na částku nižší než účetní hodnota aktiva.
71. Odpisování aktiva se zahájí, je-li aktivum připraveno k užívání, tzn. jakmile se nachází na určeném místě a ve stavu nezbytném pro jeho správný provoz v souladu se záměry vedení. Odpisování aktiva končí ke dni jeho oduznání. Odpisování proto nekončí, pouze když se aktivum přestane využívat nebo je odebráno z aktivního užívání a připraveno k vyřazení, ledaže by bylo již zcela odepsáno. Jsou-li však použity výkonové odpisy, může být částka odpisů nulová, pokud se aktivum nepoužívá k výrobě.
72. Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojený s položkou pozemků, budov a zařízení je účetní jednotkou spotřebováván převážně užíváním aktiva. Často však pokles ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, které mohly být z daného aktiva získány, zapříčiňují i jiné faktory jako jsou technické či komerční zastarávání a opotřebení, ke kterým dochází i v případě, že aktivum zůstává v nečinnosti. V důsledku toho se musí vzít při určování doby použitelnosti aktiva v úvahu všechny následující faktory:
- (a) Předpokládané použití aktiva. Použití je určeno s ohledem na očekávanou kapacitu aktiva nebo jeho fyzický výkon.

- (b) Očekávané fyzické opotřebenění a zastarávání, které je závislé na provozních faktorech, jako je množství směn, ve kterých je aktivum používáno, na programu oprav a údržby a na péči a údržbě aktiva v době jeho nečinnosti.
 - (c) Technické či komerční zastarávání v důsledku změn nebo zdokonalování výroby nebo změn tržní poptávky po výrobcích nebo službách produkovaných daným aktivem. Očekávané budoucí snížení prodejní ceny položky, která byla vytvořena s použitím aktiva, by mohla naznačovat očekávání technického nebo obchodního zastarání daného aktiva, což by mohlo odrážet snížení budoucích ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu služeb poskytovaných aktivy.
 - (d) Zákonná nebo obdobná omezení užívání aktiva, jako je třeba datum vypršení doby souvisejících pronájmů.
73. Doba použitelnosti aktiva je definovaná za podmínek předpokládané užitečnosti aktiva pro účetní jednotku. Záměry vedení účetní jednotky v oblasti řízení aktiv mohou zahrnovat i pozbytí aktiv po určené době nebo po spotřebě určeného množství budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu spojeného s aktivem. Z uvedeného důvodu může být doba použitelnosti aktiva kratší než je jeho ekonomická životnost. Odhad doby použitelnosti aktiva je věcí úsudku založeného na zkušenostech účetní jednotky s podobnými aktivy.
74. Pozemky a budovy jsou oddělitelnými aktivy a jsou zachycovány odděleně, i když jsou pořízeny společně. S určitými výjimkami (například lomy a místa používaná jako skládky odpadů) mají pozemky neomezenou dobu použitelnosti, a proto se neodpisují. Budovy mají omezenou dobu použitelnosti, a jsou proto odpisovatelnými aktivy. Zvýšení hodnoty pozemků, na kterých stojí budova, nijak neovlivňuje stanovení odepisatelné částky dané budovy.
75. Zahrnují-li pořizovací náklady na pozemek i náklady na demontáž budov, na jejich odstranění a uvedení pozemku do původního stavu, odpisuje se tato část pozemků během období, kdy plyne ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál získaný vynaložením těchto nákladů. V některých případech může mít samotný pozemek omezenou dobu použitelnosti; v takovém případě se odpisuje způsobem, který odráží prospěch nebo využitelný potenciál odvozovaný z pozemku.

Odpisová metoda

76. **Odpisová metoda odráží očekávaný způsob, jakým bude budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál aktiva spotřebováván účetní jednotkou.**
77. **Odpisová metoda použitá pro aktiva se periodicky prověřuje nejméně jednou ročně k datu vykazání a při výskytu významných změn**

v očekávaném rozložení spotřeby budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu z těchto aktiv se změní metoda tak, aby odrážela změněné rozložení prospěchu. Takové změny se zachytí jako změny účetního odhadu v souladu s IPSAS 3.

78. K systematickému rozvržení odepisatelné částky aktiva v průběhu doby jeho použitelnosti mohou být použity nejrůznější odpisové metody. Mezi tyto metody patří metoda rovnoměrných odpisů, metoda zmenšujícího se základu a metody výkonové. Rovnoměrné odpisování vede ke konstantnímu účetnímu zachycení po dobu použitelnosti aktiva, pokud se nezmění jeho zbytková hodnota. Metoda zmenšujícího se základu vede ke snižujícímu se (degresivnímu) účetnímu zachycení v průběhu doby použitelnosti. Metoda výkonová vede k zachycení založenému na očekávaném užití nebo výkonu daného aktiva. Účetní jednotka zvolí metodu, která nejlépe odráží očekávaný průběh spotřeby budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu aktiva. Tato metoda je poté konzistentně používána v jednotlivých obdobích, pokud nedojde ke změně v očekávaném průběhu spotřeby budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu.
- 78A. Metoda odpisování, která je založena na výnosech generovaných činnostmi zahrnujícími používání aktiva, není vhodná. Výnosy z činnosti zahrnující používání aktiva obecně odrážejí jiné faktory, než je spotřeba ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu daného aktiva. Výnosy jsou například ovlivněny jinými vstupy a procesy, prodejními činnostmi či změnami objemů prodeje a jeho cenami. Cenovou složku příjmů může ovlivnit inflace, která nemá vliv na způsob, jakým je aktivum spotřebováváno.

Znehodnocení

79. Ke zjištění toho, zda u položky pozemků, budov a zařízení došlo ke znehodnocení, použije účetní jednotka IPSAS 21 *Znehodnocení nepeněžitovných aktiv*, bude-li to podle toho, co je správné. Uvedený standard vysvětluje, jak účetní jednotka prověřuje účetní hodnotu svých aktiv, jak určuje jejich zpětněziskatelnou částku použitelnosti a kdy uznává ztrátu ze znehodnocení nebo kdy toto uznání ruší.

Náhrady za znehodnocení

80. **Náhrady od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, u kterých došlo ke znehodnocení, ztrátě nebo postoupení, se zahrnují do přebytku nebo schodku v okamžiku, kdy vznikl nárok na získání náhrady.**
81. Znehodnocení nebo ztráty položek pozemků, budov a zařízení, příslušné nároky na platby náhrad od třetích stran a následné pořízení nebo zhotovení náhradních aktiv jsou samostatné ekonomické události a zachycují se samostatně následujícím způsobem:

- (a) znehodnocení položek pozemků, budov a zařízení se uznají v souladu s IPSAS 21 nebo IPSAS 26, podle toho, co je správnější;
- (b) oduznání vyřazených nebo zlikvidovaných položek pozemků, budov a zařízení se provádí v souladu s tímto standardem;
- (c) náhrady od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, u nichž došlo ke znehodnocení, ztrátě nebo postoupení, se zahrnují do přebytku nebo schodku v okamžiku, kdy vznikl nárok na získání náhrady; a
- (d) pořizovací náklady na položky pozemků, budov a zařízení, které byly obnoveny, zakoupeny nebo vybudovány jako náhrada, se určují v souladu s tímto standardem.

Oduznávání

82. Účetní hodnota položky pozemků, budov a zařízení je oduznána v následujících případech:

- (a) **při pozbytí; nebo**
- (b) **když se z použití nebo z pozbytí položky neočekává žádný budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.**

83. Přínosy nebo újmy pocházející z oduznání položky pozemků, budov a zařízení se zahrnou do přebytku nebo schodku, jakmile se položka oduzná (pokud IPSAS 13 *Leasingy* nepožaduje při prodeji a zpětném leasingu jiné řešení).

83A. Účetní jednotka, která však v rámci svých provozních činností běžně prodává položky pozemků, budov a zařízení, jež držela za účelem pronájmu jiným osobám, převede tato aktiva do zásob v jejich účetní hodnotě, když přestanou být pronajímána a stávají se aktivy drženy za účelem prodeje. Výtěžek z prodeje těchto aktiv se vykazuje jako výnosy v souladu s IPSAS 9 *Výnosy ze směnných transakcí*.

84. K pozbytí položky pozemků, budov a zařízení může dojít různými způsoby (například prodejem, zahájením finančního leasingu nebo darováním). Při určování data pozbytí položky použije účetní jednotka kritéria stanovená v IPSAS 9 pro uznávání výnosů z prodeje zboží a výrobků. IPSAS 13 se vztahuje na pozbytí prodejem a zpětným leasingem.

85. Jestliže v souladu s pravidlem uznání uvedeným v odstavci 14 zahrne účetní jednotka do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení pořizovací náklady na náhradu komponenty dané položky, oduzná účetní hodnotu nahrazené komponenty bez ohledu na to, zda byla nahrazená komponenta odpisována samostatně. Nemůže-li účetní jednotka stanovit účetní hodnotu nahrazené komponenty, může použít pořizovací náklady na náhradu jako indikaci ke stanovení pořizovacích nákladů na nahrazenou komponentu v době, kdy byla pořizována nebo vybudována.

86. **Přínosy nebo újmy plynoucí z oduznutí položky pozemků, budov a zařízení se určí jako rozdíl mezi čistým výnosem z pozbytí, pokud existuje, a účetní hodnotou položky.**
87. Pohledávka z titulu vyřazení položky pozemků, budov a zařízení je prvotně uznána na úrovni její reálné hodnoty. Je-li platba za položku odložena, je pohledávka prvotně uznána na úrovni peněžního ekvivalentu kupní ceny. Rozdíl mezi nominální hodnotou vypořádání a peněžním ekvivalentem kupní ceny se v souladu s IPSAS 9 uzná jako úrokový výnos zohledňující efektivní výnos z pohledávky.

Zveřejňování

88. **Účetní závěrka musí zveřejňovat o každé z tříd pozemků, budov a zařízení, které jsou v ní uznávány, následující informace:**
- (a) **oceňovací základny použité pro určení hrubé účetní hodnoty;**
 - (b) **použité metoda odpisování;**
 - (c) **dobu použitelnosti nebo použité odpisové sazby;**
 - (d) **hrubou účetní hodnotu a oprávkou (včetně kumulovaných ztrát ze znehodnocení aktiv) k začátku a konci účetního období;**
 - (e) **odsouhlasení účetních hodnot k začátku a konci účetního období, který obsahuje:**
 - (i) **přírůstky;**
 - (ii) **pozbytí;**
 - (iii) **akvizice v rámci kombinací účetních jednotek;**
 - (iv) **přírůstky nebo úbytky, které jsou důsledkem přeceňování podle odstavců 44, 54 a 55 a důsledkem případného znehodnocení uznaného nebo zrušeného přímo proti čistým aktivům/jmění v souladu s IPSAS 21 nebo IPSAS 26, podle toho, co je správnější;**
 - (v) **ztráty ze znehodnocení uznané v přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 21 nebo IPSAS 26, podle toho, co je správnější;**
 - (vi) **ztráty ze znehodnocení zrušené v přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 21 nebo IPSAS 26, podle toho, co je správnější;**
 - (vii) **odpisy;**
 - (viii) **čisté kurzové rozdíly vzniklé při převodu účetní závěrky z funkční měny do jiné měny vykazování, včetně převodu**

zahraniční jednotky do měny vykazování vykazující jednotky; a

(ix) **jiné změny.**

89. **Účetní závěrka musí zveřejňovat pro každou třídu pozemků, budov a zařízení uznávaných v účetní závěrce také následující informace:**
- (a) **existenci a částky břemen, a pozemky, budovy a zařízení zatížené jako záruka za závazky;**
 - (b) **částku výdajů zahrnutou do účetní hodnoty položek pozemků, budov a zařízení během zhotovování;**
 - (c) **částku smluvních příslibů z titulu akvizice pozemků, budov a zařízení; a**
 - (d) **nejsou-li tyto informace zveřejněny samostatně ve výkazu finanční výkonnosti, zveřejní také částku náhrad od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, u kterých došlo ke znehodnocení, byly ztraceny nebo vyjmuty, a které byly zahrnuty do přebytku nebo schodku.**
90. Výběr odpisové metody a odhad doby použitelnosti jsou věci úsudku. Proto poskytuje zveřejnění použitých metod a odhadnuté doby použitelnosti či odpisových sazeb uživatelům účetní závěrky informace, které jim umožňují posoudit účetní pravidla zvolená managementem a porovnat je s jinými účetními jednotkami. Z podobných důvodů je nezbytné zveřejnit následující informace:
- (a) odpisy, ať již zahrnuté do přebytku nebo schodku, nebo jako součást pořizovacích nákladů jiných aktiv v daném období; a
 - (b) kumulované odpisy ke konci období.
91. Účetní jednotka v souladu s IPSAS 3 zveřejňuje povahu a vliv změn v účetních odhadech, které mají vliv buď v běžném období, nebo u kterých se očekává, že jej budou mít v dalších obdobích. Příčinou takového zveřejnění mohou být u pozemků, budov a zařízení změny v odhadech týkajících se:
- (a) zbytkové hodnoty;
 - (b) odhadovaných nákladů na demontáž, odstranění a uvedení do původního stavu jednotlivých pozemků;
 - (c) doby použitelnosti; a
 - (d) odpisových metod.
92. **Jestliže je třída pozemků, budov a zařízení vykazována v částkách po přecenění, pak musí být zveřejněny následující informace:**
- (a) **datum účinnosti přecenění;**

- (b) **zda byl k přecenění přizván nezávislý odhadce;**
 - (c) **metody a významné předpoklady použité při stanovení reálných hodnot aktiv;**
 - (d) **rozsah, ve kterém byly reálné hodnoty aktiv stanoveny přímo odkazem na zjistitelné ceny z aktivního trhu nebo na základě nedávných tržních transakcí mezi nezávislými stranami, nebo zda byly odhadnuty pomocí jiných oceňovacích technik;**
 - (e) **přebytek z přecenění, jeho změny za období a veškerá omezení v rozdělení jeho zůstatku vlastníkům nebo jiným podílníkům;**
 - (f) **celkovou částku všech přebytků z přecenění pro každou individuální položku pozemků, budov a zařízení v rámci třídy; a**
 - (g) **celkovou částku všech schodků z přecenění pro každou individuální položku pozemků, budov a zařízení v rámci třídy.**
93. Kromě požadavků na zveřejňování informací stanovených v odstavcích 88(e)(iv)–(vi), zveřejňuje účetní jednotka v souladu s IPSAS 21 a IPSAS 26 ještě informace o znehodnocení pozemků, budov a zařízení.
94. Pro potřeby uživatelů účetních závěrek mohou být relevantní rovněž následující informace:
- (a) účetní hodnota pozemků, budov a zařízení, které nejsou dočasně užívány;
 - (b) hrubá účetní hodnota těch pozemků, budov a zařízení, které jsou plně odepsány, ale stále se používají;
 - (c) účetní hodnota těch pozemků, budov a zařízení, jejichž aktivní užívání bylo ukončeno a čekají na své pozbytí;
 - (d) reálná hodnota těch pozemků, budov a zařízení, u kterých se výrazně liší od jejich účetní hodnoty v případě, že je používán model oceňování pořizovacími náklady.

Účetním jednotkám se proto doporučuje zveřejňování takových informací.

Přechodná ustanovení

- 95. [Zrušen]
- 96. [Zrušen]
- 97. [Zrušen]
- 98. [Zrušen]
- 99. [Zrušen]
- 100. [Zrušen]

101. [Zrušen]
102. [Zrušen]
103. [Zrušen]
104. [Zrušen]
105. **Požadavky odstavců 38-40 týkající se prvotního ocenění položky pozemků, budov a zařízení, získané transakcí při výměně aktiv, použijí účetní jednotky, které dříve používaly IPSAS 17 (2001), prospektivně pouze na budoucí transakce.**
106. Přechodná ustanovení v IPSAS 17 (2001) poskytují účetním jednotkám lhůtu až pěti let pro uznání všech pozemků, budov a zařízení a k provedení odpovídajících ocenění a zveřejnění k datu prvního použití standardu. Účetní jednotky, které dříve používaly IPSAS 17 (2001), mohou dále využívat přechodných ustanovení tohoto pětiletého přechodného období od data první aplikace IPSAS 17 (2001). Tyto účetní jednotky rovněž dále zveřejňují informace požadované v odstavci 104.
- 106A. Odstavec 50 byl novelizován *Vylepšením standardů IPSAS 2014* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tyto změny na všechna přecenění uznaná ve svých ročních účetních závěrkách za období, která začínají po datu prvotního uplatnění této změny nebo později a k tomu v bezprostředně předcházejícím ročním období.

Datum účinnosti

107. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2008, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 107A. Byl doplněn odstavec 83A a odstavec 84 byl změněn *Vylepšením standardů IPSAS* vydaným v lednu 2010. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2011 nebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije změny v období začínajícím před 1. lednem 2011, pak tuto skutečnost zveřejní a současně použije související změnu IPSAS 2 *Výkaz peněžních toků*.
- 107B. Odstavec 8 byl novelizován *Vylepšením standardů IPSAS* vydaným v lednu 2010. Účetní jednotka použije tuto změnu prospektivně pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2011 anebo později. Dřívější použití je doporučeno, pokud účetní jednotka rovněž použije změny odstavců 12, 13, 29, 40, 57, 59, 62, 62A, 62B, 63, 66 a 101A v IPSAS 16, a to ke stejnému datu. Pokud účetní jednotka použije změnu v období začínajícím před 1. lednem 2011, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.

- 107C. Odstavce 5 a 7 byly změněny standardem IPSAS 32 *Ujednání o poskytování koncesovaných služeb: zadavatel* vydaným v říjnu 2011. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2014 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije změny pro období začínající před 1. lednem 2014, pak tuto skutečnost zveřejní a současně použije IPSAS 32, změny odstavců 6 a 42A v IPSAS 5, změny odstavců 25-27 a 85B v IPSAS 13, změny odstavců 2 a 125A v IPSAS 29 a změny odstavců 6 a 132A v IPSAS 31.
- 107D. Odstavce 79, 81, 83, 88 a 93 byly novelizovány *Vylepšením standardů IPSAS 2011* vydaným v říjnu 2011. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrku za období počínající 1. lednem 2013 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije změny pro období začínající před 1. lednem 2013, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 107E. Odstavce 17, 50 a 72 byly novelizovány a odstavce 78A a 106A byly doplněny *Vylepšením standardů IPSAS 2014* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tyto změny prospektivně pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2015 anebo později. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro období začínající před 1. lednem 2015, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 107F. Odstavce 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104 a 108 byly změněny standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 pro období začínající před 1. lednem 2017, pak změny výše uvedených odstavců budou použity pro toto dřívější období.
108. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor na akruální bázi (IPSAS)*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

Zrušení IPSAS 17 (2001)

109. Tento standard nahrazuje IPSAS 17 *Pozemky, budovy a zařízení* vydaný v roce 2001.

Změny jiných standardů IPSAS

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

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 17, ale nejsou jeho součástí.

Novela IAS 17 jako důsledek Projektu celkového vylepšení IASB z roku 2003

Východiska

- BC1. Program konvergence s IFRS prováděný IPSASB je důležitým prvkem její pracovní náplně. Záměrem IPSASB je konvergovat standardy IPSAS založené na aktuální bázi se standardy IFRS vydávanými IASB tam, kde je to pro účetní jednotky veřejného sektoru vhodné.
- BC2. Standardy IPSAS na aktuální bázi, které jsou konvergovány s IFRS, zachovávají požadavky, strukturu a text IFRS, pokud nemá veřejný sektor specifické důvody pro odchýlení. K odchýlení od odpovídajícího standardu IFRS dochází, pokud požadavky nebo terminologie IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor nebo pokud nutné pro ilustraci určitých požadavků v kontextu veřejného sektoru zahrnout dodatečný komentář nebo příklady. Rozdíly mezi standardy IPSAS a odpovídajícími standardy IFRS jsou uvedeny ve *Srovnání s IFRS*, které je obsaženo v každém standardu IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 vydala IASB zveřejněný návrh předpokládaných změn 13 standardů IAS¹ jako součásti svého Projektu celkového vylepšení. Cíli Projektu celkového vylepšení IASB bylo „omezit nebo eliminovat alternativy, nadbytečnosti a rozpory ve standardech tak, aby se vypořádaly některé problémy konvergence a aby byla provedena další vylepšení“. Výsledné verze IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 17 vydaný v prosinci 2001 vycházel z IAS 16 *Investice do nemovitostí* (novelizovaného 1998), který byl opětovně vydán v prosinci 2003. Koncem roku 2003 spustil předchůdce IPSASB, kterým byl Výbor pro veřejný sektor (PSC)², projekt vylepšení standardů IPSAS tak, aby došlo ke konvergenci standardů IPSAS s vylepšenými IAS vydanými v prosinci 2003, pokud to bylo vhodné.
- BC5. IPSASB posoudila vylepšený IAS 16 a celkově se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto IAS, a s provedenými změnami s výjimkou odstavce BC6. Zdůvodnění závěrů vydaná IASB zde nejsou reprodukována. Předplatitelé Úplných předplatitelských služeb IASB

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

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

si mohou tato Zdůvodnění závěrů zobrazit na webových stránkách IASB (<http://www.iasb.org>). V případech, kdy se standard IPSAS odchyluje od odpovídajícího standardu IAS, vysvětlují Zdůvodnění závěrů specifické důvody veřejného sektoru pro toto odchýlení.

- BC6. IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* definuje zpětněziskatelnou částku jako „vyšší z čisté prodejní ceny aktiva a jeho hodnoty z užití“. IPSAS 17 definuje zpětněziskatelnou částku jako „vyšší z reálné hodnoty peněžotvorného aktiva sníženou o prodejní náklady a jeho hodnoty z užití“. Definice v IPSAS 17 je stejná jako v IPSAS 26 *Znehodnocení peněžotvorných aktiv*, avšak není stejná jako v IAS 16. IPSASB zastává názor, že definice uvedená v IPSAS 17 je správná, protože:
- (a) IPSAS 17 požaduje, aby účetní jednotka určila zpětněziskatelnou částku využitelnosti v souladu s IPSAS 21 *Znehodnocení nepeněžotvorných aktiv*;
 - (b) IPSAS 21 požaduje, aby účetní určila zpětněziskatelnou částku v souladu s IPSAS 26.
- BC7. IAS 16 byl dále změněn v důsledku standardů IFRS vydaných po prosinci 2003. IPSAS 17 neobsahuje následné změny vzniklé v důsledku standardů IFRS vydaných po prosinci 2003. Je tomu tak proto, že IPSASB dosud ještě neposoudila a nečinila si názor na použitelnost požadavků těchto standardů IFRS pro účetní jednotky veřejného sektoru.

Novela IPSAS 17 v důsledku *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v roce 2008

- BC8. IPSASB posoudila novelu IAS 16 obsažené ve *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v květnu 2008 a celkově se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto standardu. IPSASB dospěla k závěru, že neexistují žádné pro veřejný sektor specifické důvody k tomu, aby tyto změny také nepřijala.

Novela IPSAS 17 v důsledku *Vylepšení standardů IFRS a Drobných změn rozsahu* vydaných v květnu 2012, prosinci 2013 a květnu 2014

- BC9. IPSASB posoudila novelu IAS 16 zahrnutou ve *Vylepšení standardů IFRS a Ujasnění přijatelných metod odepisování hmotných a nehmotných aktiv* vydaných IASB v květnu 2012, prosinci 2013 a květnu 2014 a celkově se shodla na tom, že neexistují žádné pro veřejný sektor specifické důvody k tomu, aby tyto změny také nepřijala.

Implementační příručka 1

Tato příručka doprovází IPSAS 17, avšak není jeho součástí.

Četnost přečtení pozemků, budov a zařízení

- IG1. Odstavec 44 v IPSAS 17 vyžaduje od účetních jednotek, které zavedly přečtení model, aby se přečtená částka jejich aktiv nelišila podstatně od částky představující reálnou hodnotou k datu vykazování. Odstavec 49 v IPSAS 17 specifikuje, že četnost přečtení závisí na změnách reálné hodnoty položek pozemků, budov a zařízení, které mají být přečteny. Pokud se reálná hodnota přečtených aktiv liší významně od účetní hodnoty, bude nezbytné provést přečtení. Účelem této implementační příručky je pomoci účetním jednotkám, které zavedly přečtení model, určit, zda se k datu vykazování účetní hodnota významně liší od reálné hodnoty.
- IG2. Účetní jednotka ke každému datu vykazování posoudí, zda existují jakékoliv náznaky, že se účetní hodnota přečteného aktiva může významně lišit od té, která by byla stanovena, kdyby bylo aktivum k datu vykazování přečteno. Pokud jakákoliv taková indikace existuje, musí účetní jednotka stanovit reálnou hodnotu aktiva a přecenit aktivum na tuto částku.
- IG3. Při posuzování, zda existují náznaky, že by se účetní hodnota přečteného aktiva významně lišila od té, která by byla stanovena, pokud by bylo aktivum k datu vykazování přečteno, bere účetní jednotka v úvahu minimálně následující indikace:

Externí zdroje informací

- (a) v průběhu období došlo k podstatným změnám v technologii, na trhu, v ekonomickém nebo právním prostředí, ve kterém účetní jednotka provozuje svoji činnost nebo na trzích, pro které je aktivum vyhrazeno a které se účetní jednotky již dotkly nebo nastanou v blízké budoucnosti;
- (b) tržní ceny aktiva se v případě existence trhu s aktivem liší od jeho účetní hodnoty;
- (c) v průběhu období se významně změnil cenový index relevantní pro dané aktivum;

Interní zdroje informací

- (d) existují důkazy o zastarání nebo fyzickém poškození daného aktiva;
- (e) v průběhu období již došlo k podstatným změnám nebo k nim dojde v blízké budoucnosti, které budou mít dopad na účetní jednotku v míře nebo způsobem, který ovlivní užívání či očekávané používání aktiva. Negativní změny zahrnují nevyužívání aktiva, záměry jej pozbyt ještě před uplynutím očekávané doby použitelnosti, přehodnocení doby použitelnosti aktiva z nekonečné na konečnou. Pozitivní změny zahrnují

dodatečné investiční výdaje vynaložené v průběhu období na vylepšení nebo rozšíření aktiva přesahující jeho standardní výkonnost, která byla stanovena bezprostředně před tím, než byly výdaje provedeny; a

- (f) z interních informací jsou k dispozici důkazy, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude horší nebo lepší, než se očekávalo.

IG4. Výčet uvedený v odstavci IG3 není vyčerpávající. Účetní jednotka může identifikovat i jiné indikátory toho, že účetní hodnota přeceňovaných aktiv se může významně lišit od té, která by byla stanovena, kdyby bylo aktivum přeceněno k datu vykazování. Existence těchto dalších indikátorů může rovněž naznačovat, že účetní jednotka přecenění dané aktivum na jeho aktuální reálnou hodnotu k datu vykazování.

Ilustrativní příklad

Zveřejňování

IE1. Ministerstvo vnitra je účetní jednotkou veřejného sektoru, která ovládá široké spektrum pozemků, budov a zařízení a je zodpovědná za údržbu a obnovu tohoto majetku. Následující text je výňatkem z komentáře k výkazu finanční situace za období končící 31. prosincem 20X1, který ilustruje základní zveřejnění požadovaná tímto standardem.

Komentář

1. Pozemky

- (a) Pozemky představují dvacet tisíc hektarů půdy nacházející se v různých lokalitách. Pozemky jsou oceněny v reálné hodnotě k 31. prosinci 20X1, ocenění bylo provedeno Národním úřadem pro oceňování jako nezávislým znaleckým ústavem pro oceňování majetku.
- (b) Omezení nakládání s majetkem:

Pět set hektarů pozemků (oceněných na 62 500 jednotek měny) je označeno jako území národního zájmu a nemůže být prodáno bez schválení zákonodárným sborem. Dvě stě hektarů (oceněných na 25 000 jednotek měny) z pozemků národního zájmu a dalších dva tisíce hektarů ostatních pozemků (oceněných na 250 000 jednotek měny) je předmětem sporu o vlastnictví s původními vlastníky u mezinárodního soudu pro lidská práva a tento soud vydal rozhodnutí, že s pozemky nesmí být až do rozhodnutí o oprávněnosti nároku disponováno; ministerstvo uznalo jurisdikci tohoto soudu a tomuto požadavku vyhovělo.

2. Budovy

- (a) Budovy zahrnují kancelářské a technické budovy umístěné v různých lokalitách.
- (b) Budovy jsou prvotně uznávány v pořizovacích nákladech, avšak podléhají pravidelnému přeceňování na reálnou hodnotu. Reálná hodnota je stanovována Národním úřadem pro oceňování periodicky, vždy v průběhu krátkého období. Přecenění se pravidelně aktualizuje.
- (c) Odpisy jsou kalkulovány lineární metodou po dobu použitelnosti budov. Kancelářské budovy mají stanovenou dobu použitelnosti na 25 let a doba použitelnosti technických budov je 15 let.
- (d) Ministerstvo uzavřelo pět smluv na výstavbu nových budov; celkové smluvní náklady činí 250 000 měnových jednotek.

3. Stroje

- (a) Stroje jsou oceněny v pořizovacích nákladech snížených o odpisy.
- (b) Odpisy jsou vypočteny lineární metodou na dobu použitelnosti stroje.
- (c) Stroje mají různé doby použitelnosti:

Traktory:	10 let
Mycí zařízení:	4 roky
Jeřáby:	15 let
- (d) Ministerstvo uzavřelo smlouvu na výměnu jeřábů používaných pro čištění a údržbu budov – smluvní náklady činí 100 000 měnových jednotek.

4. Nábytek a vybavení

- (a) Nábytek a vybavení se oceňují v pořizovacích nákladech snížených o odpisy.
- (b) Odpisy jsou vypočteny lineární metodou na dobu použitelnosti nábytku a vybavení.
- (c) Veškeré položky této třídy aktiv mají dobu použitelnosti 5 let.

POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ

Odsouhlasení

(v tisících jednotek)

Účetní období	Pozemky		Budovy		Stroje		Nábytek a vybavení	
	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0
Počáteční zůstatek	2 250	2 025	2 090	2 260	1 085	1 100	200	150
Přírůstky	-	-	250	100	120	200	20	100
Vyřazení	-	-	(150)	(40)	(60)	(80)	(20)	-
Odpisy (z výkazu finanční výkonnosti)	-	-	(160)	(180)	(145)	(135)	(50)	(50)
Přecenění (netto)	250	225	(30)	(50)	-	-	-	-
Konečný zůstatek (ve výkazu finanční situace)	2 500	2 250	2 000	2 090	1 000	1 085	150	200
Celkový přebytek z přecenění (odstavec 92(f))	750	500	250	250	-	-	-	-
Celkový schodek z přecenění (odstavec 92(g))	25	25	380	350	-	-	-	-
Účetní hodnota brutto	2 500	2 250	2 500	2 430	1 500	1 440	250	250
Oprávky	-	-	500	340	500	355	100	50
Účetní hodnota netto	2 500	2 250	2 000	2 090	1 000	1 085	150	200

Srovnání s IAS 16

IPSAS 17 primárně čerpá z IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (z roku 2003) a zahrnuje změny provedené v IAS 16 prostřednictvím *Vylepšení standardů IFRS* vydaného v květnu 2008. V době vydání tohoto standardu IPSASB ještě neposoudil použitelnost IFRS 5 *Stála aktiva držena za účelem prodeje a ukončované činnosti* pro účetní jednotky veřejného sektoru; proto IPSAS 17 neodráží změny provedené v IAS 16 v důsledku vydání IFRS 5. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 17 a IAS 16 (2003) jsou následující:

- IPSAS 17 nevyžaduje ani nezakazuje uznávání aktiv národního dědictví. Účetní jednotka, která uznává aktiva národního dědictví, musí vyhovět požadavkům na zveřejnění uvedeným v tomto standardu, které se vztahují na uznaná aktiva národního dědictví, a může, ale nemusí, vyhovět ostatním požadavkům tohoto standardu v případě vykazovaných aktiv národního dědictví. IAS 16 nemá podobnou výjimku.
- IAS 16 vyžaduje, aby při prvotním uznání byla položka pozemků, budov a zařízení oceněna na úrovni pořizovacích nákladů. IPSAS 17 stanoví, že v případě, kdy byla položka pořízena bezplatně nebo za své nominální náklady, je jejím pořizovacím nákladem její reálná hodnota k datu akvizice. IAS 16 požaduje, v případech, kdy účetní jednotka zavedla přeceňovací model a vykazuje položky pozemků, budov a zařízení v přeceňovaných částkách, aby zveřejnila ekvivalenty částek historických nákladů. Tento požadavek nebyl do IPSAS 17 zahrnut.
- Na základě IAS 16 mohou být zvýšení a snížení z přecenění kompenzovány pouze na individuální bázi. Podle IPSAS 17 mohou být zvýšení a snížení z přecenění kompenzovány v rámci jedné třídy aktiv.
- IPSAS 17 obsahuje přechodná ustanovení jak pro první zavedení standardu, tak i pro přechod z předchozí verze IPSAS 17. IAS 16 obsahuje pouze přechodná ustanovení pro účetní jednotky, které již IFRS používají. Konkrétně IPSAS 17 obsahuje přechodná ustanovení, která umožňují účetním jednotkám neuznávat pozemky, budovy a zařízení v účetních závěrkách v rozmezí pěti let od okamžiku přechodu na aktuální účetnictví v souladu se standardy IPSAS. Přechodná ustanovení také povolují účetním jednotkám uznávat pozemky, budovy a zařízení v reálných hodnotách již v okamžiku prvního použití tohoto standardu. IAS 16 takové přechodné ustanovení neobsahuje.

- IPSAS 17 obsahuje definici „ztráty ze znehodnocení nepenězotvorných aktiv“ („impairment loss of a non-cash-generating asset“) a „zpětněziskatelných částek využitelnosti“ („recoverable service amount“). IAS 16 tyto definice neobsahuje. Ve srovnání s IAS 16 byly do IPSAS 17 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 17 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 16. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“) a „čistá aktiva/jmění“ („net assets/equity“) v IPSAS 17. Ekvivalentní termíny v IAS 16 jsou „výsledovka“ („income statement“) a „vlastní kapitál“ („equity“).
- IPSAS 17 nepoužívá termín „výsledek“ („income“), který má v IAS 16 širší význam než termín „výnosy“ („revenue“).
- IPSAS 17 obsahuje *Implementační příručku* k periodicitě přeceňování pozemků, budov a zařízení. IAS 16 podobnou příručku neobsahuje.

IPSAS 18 — VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 14 (novelizovaného v roce 1997) *Vykazování podle segmentů* vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodní standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 14.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 18 — VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ

Historie standardu

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

IPSAS 18 *Vykazování podle segmentů* byl vydán v červnu 2002.

Od té doby byl IPSAS 18 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 37 *Společná ujednání* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby* (vydaný v prosinci 2006)
- IPSAS 17 *Pozemky, budovy a zařízení* (vydaný v prosinci 2006)
- *Vylepšení standardů IPSAS* (vydáno v listopadu 2010)

Přehled změn odstavců IPSAS 18

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
27 ¹	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015 IPSAS 3 prosinec 2006
32	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015
37	Pozměněn	IPSAS 17 prosince 2006
41	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
57	Pozměněn	IPSAS 3 prosinec 2006
69	Pozměněn	IPSAS 3 prosinec 2006
70	Pozměněn	IPSAS 3 prosinec 2006
76A	Nový	IPSAS 33 leden 2015
77	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015

¹ Pododstavce byly přečíslovány.

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
IE	Pozměněn	IPSAS 3 prosinec 2006 Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010

IPSAS 18 — VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ

OBSAH

	Odstavec
Cíl	
Rozsah působnosti	1–7
Definice.....	8–11
Vykazování podle segmentů	12–26
Vykazované struktury.....	14–16
Segmenty služeb a územní segmenty	17–22
Složená segmentace.....	23
Nevhodné struktury vykazování	24–26
Definice výnosů, nákladů, aktiv a závazků segmentu a účetních pravidel ..	27–42
Přirazení položek segmentům	28–32
Aktiva, závazky, výnosy a náklady segmentu	33–42
Účetní pravidla segmentu	43–46
Společná aktiva	47–48
Nově identifikované segmenty.....	49–50
Zveřejňování	51–75
Další informace o segmentech.....	65–66
Další zveřejňované skutečnosti	67–73
Provozní cíle segmentu.....	74–75
Datum účinnosti	76–77
Implementační příručka	
Ilustrativní příklad	
Srovnání s IAS 14	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 18 *Vykazování podle segmentů* je obsažen v odstavcích 1–77. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 18 je nezbytné číst v kontextu jejich cíle, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit zásady pro vykazování účetních informací podle segmentů. Zveřejnění těchto informací:

- (a) pomůže uživatelům účetních závěrek lépe porozumět minulé výkonnosti účetní jednotky a identifikovat prostředky alokované pro podporu hlavních činností účetní jednotky a
- (b) zlepšuje průhlednost účetního výkaznictví a napomáhá účetní jednotce k lepšímu plnění povinností při skládání účtů.

Rozsah působnosti

1. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro předkládání informací o segmentech.**
2. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
3. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že PVS používají IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.
4. **Tento standard se použije pro účetní závěrky zveřejňované v plném rozsahu, které jsou sestaveny v souladu se standardy IPSAS.**
5. Účetní závěrka v plném rozsahu zahrnuje výkaz finanční situace, výkaz finanční výkonnosti, výkaz peněžních toků a výkaz změn čistých aktiv/jmění a komentář, jak stanoví standardy IPSAS.
6. **Jestliže je konsolidovaná účetní závěrka vlády nebo jiné ekonomické jednotky předkládána společně se samostatnou účetní závěrkou mateřské jednotky, informace o segmentech je třeba předkládat pouze na bázi konsolidované účetní závěrky.**
7. V některých jurisdikcích jsou konsolidovaná účetní závěrka vlády nebo jiné ekonomické jednotky a samostatná účetní závěrka ovládající jednotky sestaveny a předloženy společně v jediné zprávě. Pokud tomu tak je, pak musí být ve zprávě, která obsahuje konsolidovanou účetní závěrku vlády nebo jiné ovládající jednotky, předloženy informace o segmentech pouze za konsolidovanou účetní závěrku.

Definice

8. [zrušen]
9. **Následující termín je použit v tomto standardu v tomto specifickém významu:**

Segment je odlišitelná činnost nebo skupina činností účetní jednotky, za kterou je vhodné samostatně vykazovat účetní informace pro účely (a) vyhodnocení minulé výkonnosti účetní jednotky při dosahování jejích cílů a (b) pro rozhodování o budoucí alokaci prostředků.

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

10. Vlády a jejich agentury ovládají významné veřejné prostředky a pracují tak, aby poskytly širokou škálu zboží a služeb svým voličům v rozdílných zeměpisných oblastech a v oblastech s odlišnými sociálně ekonomickými rysy. Od těchto účetních jednotek se očekává, a v některých případech i oficiálně požaduje, účinné a efektivní použití takových prostředků za účelem dosažení cílů účetní jednotky. Účetní závěrky za účetní jednotku nebo konsolidované účetní závěrky poskytují přehled o (a) aktivech ovládaných a závazcích vzniklých vykazující jednotce, o (b) pořizovacích nákladech na poskytované služby a o (c) daňových výnosech, o rozpočtových určeních a o zpětném získání pořizovacích nákladů pro financování dalšího poskytování takových služeb. Tyto souhrnné informace však neposkytují informace o specifických provozních cílech a hlavních činnostech vykazující jednotky, o prostředcích a nákladech věnovaných takovým cílům a činnostem.
11. V mnoha případech jsou činnosti účetní jednotky tak široké a zahrnují tak širokou škálu různých zeměpisných oblastí nebo oblastí s různými sociálně ekonomickými rysy, že je nezbytné vykazovat účetní i neúčetní informace o jednotlivých segmentech účetní jednotky rozložené po částech tak, aby byly poskytnuty příslušné informace pro účely skládání účtů a rozhodování.

Vykazování podle segmentů

12. **Účetní jednotka určí své jednotlivé segmenty v souladu s požadavky odstavce 9 tohoto standardu a předloží informace o takových segmentech tak, jak požadují odstavce 51 - 75 tohoto standardu.**
13. Podle tohoto standardu účetní jednotky veřejného sektoru určí jako zvláštní segment každou odlišitelnou činnost nebo skupinu činností, pro něž budou vykazovány účetní informace za účelem (a) vyhodnocení minulé výkonnosti účetní jednotky při dosahování jejích cílů a (b) rozhodování o alokaci prostředků této jednotky. Zveřejnění dodatečných informací nad rámec informací zveřejněných podle požadavku v odstavcích 51 až 75 je

podporováno jak ve smyslu tohoto standardu, tak pokud je to považováno za nutné, pro účely skládání účtů a rozhodování.

Vykazované struktury

14. Hlavní klasifikace činností stanovených v rozpočtové dokumentaci bude ve většině případů vyjadřovat segmenty, za něž jsou vykazovány informace řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky. Segmenty vykazované řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky budou ve většině případů odpovídat segmentům vykazovaným v účetní závěrce. Je tomu tak proto, že správní rada a vedoucí účetní jednotky budou požadovat informace o segmentech tak, aby zajistili (a) splnění svých manažerských odpovědností a aby byli schopni vyhodnotit výkonnost účetní jednotky při dosahování jejích cílů v minulosti a (b) rozhodovat o alokaci prostředků účetní jednotkou v budoucnosti.

15. Stanovení činností, které by měly být seskupeny do samostatných segmentů a vykazovány v účetních závěrkách pro účely skládání účtů a rozhodování, vyžaduje úsudek. Při vytváření úsudku budou sestavovatelé účetních závěrek brát v úvahu takové věci, jako:
 - (a) cíl vykazovaných účetních informací podle segmentu, jak je uvedeno ve výše uvedeném odstavci 9,
 - (b) očekávání příslušníků společnosti a jejich volených nebo jmenovaných zástupců, týkající se klíčových činností účetní jednotky,
 - (c) kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví, jak je definováno v Dodatku A v IPSAS 1. Tyto charakteristiky jsou také shrnuty v Implementační příručce k tomuto standardu. Zahrnují relevanci, spolehlivost a srovnatelnost účetních informací, které jsou vykazovány o různých segmentech účetní jednotky v čase. (Tyto charakteristiky vychází z kvalitativních charakteristik účetních závěrek stanovených v *Koncepčním rámci pro sestavování a předklání účetních závěrek IASB*), a
 - (d) zda konkrétní struktura segmentu odráží východiska, na jejichž základě řídicí orgán a vedoucí účetní jednotky požaduje účetní informace tak, aby mohli vyhodnotit minulou výkonnost účetní jednotky při dosahování jejích cílů a aby mohli rozhodovat o alokaci prostředků pro dosažení cílů účetní jednotky v budoucnosti.

16. Na celovládní úrovni jsou účetní informace často agregovány a vykazovány způsobem, který vyjadřuje například:
 - (a) hlavní ekonomické klasifikace činností prováděných vládou, jako je zdraví, vzdělání, obrana a sociální zabezpečení (tyto činnosti mohou vyjadřovat oficiální klasifikaci Vládní finanční statistiky (GFS) vlády

a hlavní obchodní činnosti prováděné PVS, jako jsou státem vlastněné elektrárny, banky a pojišťovny, nebo

- (b) portfolio odpovědností jednotlivých ministrů nebo členů výkonné vlády. Ty často, nikoliv však vždy, vyjadřují ekonomické klasifikace uvedené výše v bodě (a) – k rozdílu může dojít, protože portfolio odpovědností může zahrnovat více než jednu z těchto ekonomických klasifikací nebo jít napříč těmito klasifikacemi.

Segmenty služeb a územní segmenty

17. Typy segmentů vykazované řídicímu orgánu nebo vedoucímu účetní jednotky jsou často uváděny jako segmenty služeb nebo územní segmenty. Tyto termíny jsou používány v tomto standardu v následujících významech:
 - (a) segmentem služeb se označuje odlišitelná složka účetní jednotky, která se zabývá poskytováním souvisejících výstupů nebo dosahováním určitých provozních cílů v souladu s celkovým posláním každé účetní jednotky, a
 - (b) územní segment je odlišitelná složka účetní jednotky, která se zabývá poskytováním výstupů nebo dosahováním určitých provozních cílů v rámci konkrétní zeměpisné oblasti.

18. Ministerstva a vládní agentury jsou obvykle řízeny podle typu služeb, protože to odráží způsob, jakým jsou určeny (a) hlavní výstupy, jakým je (b) monitorováno naplňování jejich cílů a jakým musí být (c) identifikovány a rozpočtovány jejich prostředky. Příkladem účetní jednotky, která interně vykazuje podle typu služeb nebo na základě segmentů služeb je ministerstvo školství, jehož organizační struktura a systém vnitřního výkaznictví vyjadřuje činnosti a výstupy základního, středního a vysokého školství jako samostatné segmenty. Tento způsob segmentování může být aplikován interně, protože dovednosti a vybavení nezbytné pro dodání požadovaných výstupů a výsledků za každou z těchto široce pojatých vzdělávacích činností jsou vnímány odlišně. Kromě toho klíčová finanční rozhodnutí prováděná vedením zahrnují určení prostředků pro alokaci každému z těchto výstupů nebo činností. V takových případech je pravděpodobné, že externí vykazování na bázi segmentů služeb bude rovněž uspokojovat požadavky tohoto standardu.

19. Faktory, které budou zvažovány při určování toho, zda se výstupy (zboží a služby) týkají a jsou seskupovány jako segmenty pro účely účetního výkaznictví, zahrnují:
 - (a) prvotní provozní cíle účetní jednotky a zboží, služby a činnosti, které se týkají naplňování každého z těchto cílů, a to, zda prostředky jsou alokovány a rozpočtovány na základě skupin zboží a služeb,
 - (b) povahu poskytovaného zboží a služeb nebo prováděných činností,

VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ

- (c) povahu výrobního procesu a/nebo dodání služeb a procesu nebo mechanismu distribuce,
 - (d) typ zákazníka nebo zákazník pro dané zboží nebo služby,
 - (e) to, zda toto vyjadřuje způsob, kterým je účetní jednotka řízena a jakým jsou vykazovány účetní informace vrcholovému vedení a řídicímu orgánu, a
 - (f) pokud připadá v úvahu, povahu regulačního prostředí (například kompetence ministerstva nebo statutární pravomoci) nebo sektor veřejné správy (například finanční sektor, veřejné služby nebo vláda jako celek).
20. Účetní jednotka může být organizována a interně vykazovat řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky na základě oblastí – ať již uvnitř nebo napříč národních, státních, místních nebo jinak stanovených hranic. Pokud je tomu tak, pak interní systém vykazování odráží strukturu územních segmentů.
21. Struktura územních segmentů může být aplikována, například když jsou organizační struktura a interní systém výkaznictví ministerstva školství strukturovány na základě oblastních výsledků vzdělávání, protože klíčové hodnocení výkonnosti a rozhodnutí o alokaci prostředků, která budou provedena řídicím orgánem a vedoucím účetní jednotky, jsou stanovena s ohledem na oblastní naplňování cílů a potřeby dané oblasti. Tato struktura může být přijata za účelem zachování oblastní autonomie vzdělávacích potřeb a poskytování školských služeb nebo protože provozní podmínky nebo vzdělávací cíle jsou podstatně odlišné mezi jednotlivými oblastmi. Může být také přijata jednoduše proto, že vedení věří, že organizační struktura založená na územním přenesení odpovědnosti lépe poslouží cílům organizace. V těchto případech jsou nejprve učiněna rozhodnutí o alokaci prostředků a následně jsou monitorována řídicím orgánem a vedoucím účetní jednotky na územním základě. Podrobná rozhodnutí o alokaci prostředků na konkrétní prováděné činnosti v určité zeměpisné oblasti jsou pak činěna oblastním vedením v souladu se vzdělávacími potřebami této oblasti. V takových případech je pravděpodobné, že informace vykazované v účetních závěrkách podle územních segmentů budou rovněž uspokojovat požadavky tohoto standardu.
22. Faktory, které budou posuzovány při stanovování toho, zda budou účetní informace vykazovány na územním základě, zahrnují:
- (a) podobnost ekonomických, sociálních a politických podmínek v různých oblastech,
 - (b) vztahy mezi prvotními cíli účetní jednotky a různými oblastmi,

- (c) to, zda se v různých oblastech liší charakteristiky poskytování služeb a provozní podmínky,
- (d) to, zda toto vyjadřuje způsob, kterým je účetní jednotka řízena a jakým jsou vykazovány účetní informace vrcholovému vedení a řídicímu orgánu, a
- (e) zvláštní potřeby, dovednosti nebo rizika spojená s činností v příslušné oblasti.

Složená segmentace

23. V některých případech může účetní jednotka vykazovat řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky výnosy, náklady, aktiva a závazky segmentu na základě více segmentů, tj. například na základě segmentů služeb i územních segmentů. Vykazování na základě jak segmentů služeb, tak územních segmentů, v externích účetních závěrkách často poskytuje užitečné informace, pokud naplňování cílů účetní jednotky je silně ovlivněno obojím, jak rozdílem v poskytovaných výrobcích a službách, tak i rozdílnými územními oblastmi, kterým jsou taková zboží a služby poskytovány. Podobně může vláda na celovládní úrovni přijmout základnu pro zveřejnění, které (a) odráží zveřejnění vlády jako celku, sektoru veřejných financí a obchodního sektoru a (b) doplňuje analýzu vlády jako celku, například o zveřejnění segmentů podle hlavního účelu nebo funkčních podkategorií. V těchto případech mohou být segmenty vykazovány odděleně nebo na maticovém základě. Kromě toho může být přijata prvotní a druhotná struktura vykazování segmentu s pouze omezenými zveřejněními o druhotných segmentech.

Nevhodné struktury vykazování

24. Jak je uvedeno výše, v mnoha případech budou segmenty, podle nichž jsou interně vykazovány informace řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky za účelem vyhodnocení její minulé výkonnosti a za účelem rozhodování o budoucí alokaci prostředků, vyjadřovat informace uvedené v rozpočtové dokumentaci a budou také přijaty pro účely externího výkaznictví v souladu s požadavky tohoto standardu. V některých případech však interní výkaznictví účetní jednotky řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky může být strukturováno tak, aby bylo shrnuto a vykázáno na bázi, která odlišuje výnosy, náklady, aktiva a závazky týkající se činností vázaných na rozpočet od těch, které se týkají obchodních činností, nebo které odlišují jednotky vázané na rozpočet od PVS. Informace o vykazovaných segmentech v účetní závěrečné pouze na základě těchto segmentů pravděpodobně nenaplnuje cíle specifikované tímto standardem. Je tomu tak proto, že tyto segmenty pravděpodobně neposkytnou uživatelům relevantní informace, jako například informace o výkonnosti účetní jednotky při dosahování jejích hlavních provozních cílů. *IPSAS 22 Zveřejňování finančních informací o sektoru vládních institucí* obsahuje

požadavky na vlády, které si zvolí zveřejňování finančních informací o sektoru vládních institucí (SVI), jak je definován ve statistické bázi vykazování.

25. Účetní informace rozložené po částech vykazované řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky nemusí v některých případech vykazovat náklady, výnosy, aktiva a závazky podle segmentu služeb, územního segmentu nebo s odkazem na jiné činnosti. Takové zprávy mohou být zpracovány tak, aby vyjadřovaly výdaje pouze podle povahy (například mzdy, nájemné, dodávky a kapitálové akvizice) jako položku na řádku, která je v souladu s rozpočtovým určením nebo jiným modelem financování nebo oprávněním uskutečňovat výdaje příslušným pro účetní jednotku. Může se to stát tehdy, když účelem účetního výkaznictví pro řídicí orgán a vrcholové vedení je doložit, že byly dodrženy schválené výdaje, než (a) vyhodnocení minulé výkonnosti hlavních činností účetní jednotky při dosahování jejích cílů a (b) rozhodování o budoucí alokaci prostředků. Je-li interní výkaznictví řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky strukturováno tak, aby byly vykázány pouze informace o dodržení schválených výdajů, externí vykazování na stejném základě jako je interní výkaznictví řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky nebude splňovat požadavky tohoto standardu.
26. Pokud interní výkaznictví účetní jednotky nevyjadřuje požadavky tohoto standardu, bude nucena účetní jednotka pro účely externího výkaznictví identifikovat segmenty, které splňují definici segmentu z odstavce 9 a zveřejnit informace požadované v odstavcích 51 až 75.

Definice výnosů, nákladů, aktiv a závazků segmentu a účetních pravidel segmentu

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

Účetní pravidla segmentu jsou 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.

Aktiva segmentu jsou taková provozní aktiva, která jsou segmentem využívána k provozní činnosti a která jsou tomuto segmentu buď přímo přiřaditelná, nebo mohou být tomuto segmentu přiřazena na racionálním základě.

Jestliže výnosy segmentu zahrnují úrokové výnosy či dividendy, pak jeho aktiva segmentu zahrnují související pohledávky, půjčky, investice nebo jiná aktiva přinášející výnos.

Aktiva segmentu nezahrnují aktiva vyplývající z daně ze zisku nebo ekvivalentů daně ze zisku, která jsou uznána v souladu s účetními standardy zabývajícími se zachycením povinnosti zaplatit daň ze zisku či její ekvivalent.

Aktiva segmentu zahrnují investice zachycené ekvivalenční metodou pouze tehdy, je-li čistý přebytek (schodek) z těchto investic zahrnut do výnosu segmentu.

Aktiva segmentu jsou stanovena po odečtení příslušných korekcí, které jsou vykázány jako přímá kompenzace ve výkazu finanční situace dané účetní jednotky.

Náklad segmentu je náklad vynaložený na provozní činnost, který je segmentu přímo přiřaditelný, a relevantní část nákladu, která může být na segment rozvržena na racionálním základě, včetně nákladů souvisejících s poskytováním zboží, výrobků a služeb externím odběratelům a nákladů souvisejících s transakcemi s jinými segmenty téže jednotky. Náklady segmentu nezahrnují:

- (a) úroky, včetně úroků vzniklých z půjček a úvěrů od jiných segmentů, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy,
- (b) újmy z prodeje investic nebo újmy ze zániku závazků, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy,
- (c) podíl jednotky na čistém schodku nebo újmách přidružených jednotek, společném podnikání nebo podíl na jiných investicích zachycených ekvivalenční metodou,
- (d) daň ze zisku nebo ekvivalent tohoto nákladu, který je uznán v souladu s účetními standardy zabývajícími se zachycením povinnosti zaplatit daň ze zisku nebo ekvivalent daně ze zisku, nebo
- (e) všeobecné správní náklady, náklady vedení a jiné náklady vynaložené na úrovni účetní jednotky a vztahující se k celé účetní jednotce. Nicméně, náklady jsou někdy vynakládány na úrovni účetní jednotky v zájmu segmentu. Takové náklady jsou náklady segmentu, jestliže se vztahují k provozní činnosti segmentu a mohou být přímo přiřazeny nebo na segment rozvrženy na racionálním základě.

Pokud jde o činnosti segmentu, které mají primárně finanční charakter, úrokové výnosy a úrokové náklady mohou být pro účely vykazování segmentu vykázány jako jediná netto částka pouze v případě, že jsou tyto položky v konsolidované účetní závěrce či v účetní závěrce účetní jednotky vykazovány netto částkou.

Závazky segmentu jsou takové provozní závazky, které vyplývají z provozní činnosti segmentu a které jsou buď přímo přiřaditelné tomuto segmentu, nebo mohou být tomuto segmentu přiřazeny na racionálním základě.

Jestliže náklady segmentu zahrnují úrokové náklady, pak závazky segmentu zahrnují související úročené závazky.

Závazky segmentu nezahrnují závazky vyplývající z daní ze zisku nebo ekvivalentu daně ze zisku, které jsou uznány v souladu s účetními standardy zabývajícími se zachycením povinnosti zaplatit daň ze zisku nebo ekvivalent daně ze zisku.

Výnos segmentu je výnos vykazovaný ve výkazu finanční výkonnosti účetní jednotky, který je segmentu přímo přiřaditelný, a relevantní část výnosu účetní jednotky, která může být na segment rozvržena na racionálním základě, ať již vyplývá z rozpočtových určení či jim podobných, dotací, transferů, pokut, poplatků nebo z prodejů externím odběratelům nebo z transakcí s jinými segmenty téže účetní jednotky. Výnosy segmentu nezahrnují:

- (a) úrokové výnosy a dividendy, včetně úroku získaného z poskytnutých půjček nebo úvěrů jiným segmentům, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy, nebo
- (b) přínosy z prodejů investic či přínosy ze zániku závazku, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy.

Výnosy segmentu zahrnují podíl účetní jednotky na čistém přebytku (schodku) přidružených jednotek, společném podnikání nebo podíl na jiných investicích zachycených ekvivalenční metodou pouze tehdy, jestliže jsou tyto položky zahrnuty do konsolidovaných nebo celojednotkových výnosů.

Přiřazování položek segmentům

28. Definice výnosů, nákladů, aktiv a závazků segmentu zahrnuje částky těch položek, které jsou segmentu přímo přiřaditelné a částky těch položek, které mohou být přiřazeny segmentu na racionálním základě.
29. Účetní jednotka pohlíží na svůj systém interního účetního výkaznictví jako na výchozí bod pro identifikaci těch položek, které mohou být segmentům přiřazeny přímo nebo na racionálním základě. To znamená, že pokud jsou segmenty použité pro účely interního výkaznictví přijaty pro účely účetní závěrky určené obecnému užití nebo jsou pro ni východiskem, existuje předpoklad, že částky identifikované na segmenty pro účely interního účetního výkaznictví jsou segmentům přímo přiřaditelné nebo na ně rozvržitelné na racionálním základě pro účely vyčíslení výnosů, nákladů, aktiv a závazků segmentu.

30. Výnos, náklad, aktivum nebo závazek mohou být v některých případech pro účely interního účetního výkaznictví rozvrženy na segmenty na bázi, která je srozumitelnou pro vedení účetní jednotky, ale která může být považována za subjektivní, libovolnou nebo obtížnou pro pochopení externími uživateli účetní závěrky. Takové rozvržení nepředstavuje racionální základ podle definice výnosů segmentu, nákladů segmentu, aktiv segmentu a závazků segmentu v tomto standardu. Účetní jednotka si naopak může zvolit, že nebude některou položku výnosu, nákladu, aktiva nebo závazku pro účely interního účetního výkaznictví přiřazovat, přestože pro to existují racionální důvody. Taková položka je přiřazena podle definice výnosů segmentu, nákladů segmentu, aktiv segmentu a závazků segmentu v tomto standardu.
31. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou obecně určit (a) náklady na poskytování určitých skupin zboží a služeb nebo na podnikání určitých činností a (b) aktiva, která jsou nezbytná k usnadnění těchto činností. Tyto informace jsou potřebné pro účely plánování a kontroly. V mnoha případech jsou však činnosti vládních agentur a jiných jednotek veřejného sektoru financovány na základě „en bloc“ určení nebo na základě určení „po položkách“, které vyjadřuje povahu hlavních tříd nákladů nebo výdajů. Tato „en bloc“ nebo „po položkách“ určení se nemusí týkat konkrétních typů služeb, funkčních činností nebo zeměpisných oblastí. V některých případech nemusí být možné přímo přiřadit výnos segmentu nebo ho na segment rozvrhnout na racionálním základě. Obdobně některá aktiva, náklady a závazky není možné jednotlivým segmentům přiřadit přímo nebo na ně rozvrhnout na racionálním základě, protože podporují širokou škálu činností spojených s poskytováním služeb napříč určitým množstvím segmentů nebo se přímo týkají všeobecných správních činností, které nejsou stanoveny jako zvláštní segment. Nepřiřazený nebo nerozvržený výnos, náklad, aktiva a závazky jsou vykázány jako nepřiřazené položky při odsouhlasení zveřejněných částek podle segmentů na celkové výnosy účetní jednotky, jak je požadována odstavcem 64 tohoto standardu.
32. Vlády a jejich agentury mohou uzavírat s jednotkami soukromého sektoru dohody o dodávkách zboží a služeb nebo o provádění jiných činností. V některých jurisdikcích mají tyto dohody podobu společného podnikání nebo investice do přidružené jednotky, které jsou zachycovány ekvivalenční metodou. Pokud jde o takový případ, budou výnosy segmentu zahrnovat podíl segmentu na čistém přebytku (schodku) zachyceném ekvivalenční metodou, přičemž ekvivalenční metodou zachycený přebytek (schodek) je zahrnut do výnosů účetní jednotky a může být segmentu přiřazen přímo nebo na něj spolehlivě rozvržen na racionálním základě. Za podobných okolností budou výnos segmentu a náklad segmentu zahrnovat podíl segmentu na výnosech a nákladech spoulovládané jednotky, která je zachycena pomocí poměrné konsolidace.

Aktiva, závazky, výnosy a náklady segmentu

33. Příklady aktiv segmentu jsou běžná aktiva, která jsou používána k provozní činnosti segmentu; pozemky, budovy a zařízení; aktiva, která jsou předmětem finančního leasingu; a nehmotná aktiva. Je-li konkrétní položka odpisu zahrnuta do nákladů segmentu, je související aktivum rovněž zahrnuto do aktiv segmentu. Aktiva segmentu nezahrnují aktiva používána pro účely účetní jednotky jako celku nebo pro účely ústředí, například:

- (a) úřad centrální správy a útvaru rozvoje ministerstva školství není zahrnut do segmentů představujících poskytování služeb v oblasti základního, středního a vysokoškolského vzdělávání, nebo
- (b) parlamentní nebo jiná budova valného shromáždění není zahrnuta do segmentů představujících hlavní funkční činnosti, jako je školství, zdravotnictví a obrana, pokud se vykazuje na celovládní úrovni.

Aktiva segmentu zahrnují provozní aktiva sdílená dvěma nebo více segmenty, pokud pro jejich rozvržení existuje racionální základ.

34. Konsolidovaná účetní závěrka vlády nebo jiné účetní jednotky může zahrnovat účetní jednotky nabyté při akvizici, při níž může vzniknout nakoupený goodwill (vodítko k zachycení akvizice účetní jednotky obsahuje IFRS 3 *Podnikové kombinace*). V těchto případech budou aktiva segmentu obsahovat goodwill, který je segmentu přímo přiřaditelný nebo který může být na segment rozvržen na racionálním základě. Náklady segmentu obsahují související amortizaci goodwillu.

35. Příklady závazků segmentu zahrnují obchodní a jiné závazky, časově rozlišené závazky, zálohy od příslušníků společnosti na budoucí poskytnutí částečně dotovaného zboží a služeb, rezervy na záruční opravy vyplývající z veškerých obchodních činností účetní jednotky a jiné nároky týkající se poskytování zboží a služeb. Závazky segmentu nezahrnují výpůjčky, závazky týkající se aktiv, která jsou předmětem finančního leasingu, a jiné závazky, které vznikly z důvodu financování, nikoli k provozním účelům. Pokud je úrokový náklad zahrnut do nákladů segmentu, je závazek vyvolávající příslušné úroky zahrnut mezi závazky segmentu.

36. Závazky segmentů, jejichž činnosti nejsou primárně finanční povahy, nezahrnují výpůjčky a podobné závazky, protože výnosy a náklady segmentu neobsahují finanční výnosy a náklady. Kromě toho je často nemožné úročený závazek přímo k segmentu přiřadit, protože dluh je často přijímán na úrovni vrcholového vedení nebo ústřední výpůjční institucí přesahující účetní jednotku nebo přesahující danou vládu či municipalitu. Pokud jsou však finanční činnosti účetní jednotky identifikovány jako zvláštní segment, jak se to může stát na úrovni vlády jako celku, náklady tohoto „finančního“ segmentu budou zahrnovat úrokový náklad a závazek vyvolávající příslušný úrok bude zahrnut mezi závazky segmentu.

37. Mezinárodní nebo národní účetní standardy mohou požadovat provedení úprav účetních hodnot identifikovatelných aktiv a závazků účetní jednotky nabytých při akvizici (viz například IFRS 3). Ocenění aktiv a závazků segmentu zahrnuje jakékoli úpravy původních účetních hodnot identifikovatelných aktiv a závazků segmentu účetní jednotky nabyté při kombinaci jednotek zachycované jako nákup, přestože jsou takové úpravy prováděny pouze pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky a nejsou zachyceny v samostatných účetních závěrkách ani ovládající, ani ovládané jednotky. Stejně tak, pokud v souladu s přeceňovacím modelem z IPSAS 17 *Pozemky, budovy a zařízení* došlo k přecenění pozemků, budov a zařízení po jejich nabytí, ocenění aktiv segmentu odráží tato přecenění.
38. V některých jurisdikcích může vláda nebo vládní jednotka ovládat PVS nebo jinou jednotku, která působí na komerčním principu a je subjektem daně ze zisku nebo ekvivalentu daně ze zisku. U těchto jednotek může být požadována aplikace účetních standardů, jako je IAS 12 *Daně ze zisku*, který stanovuje účetní řešení daně ze zisku nebo jejich ekvivalentů. Takové standardy mohou požadovat uznání aktiv a závazků daně ze zisku v souvislosti s náklady daně ze zisku nebo ekvivalentů daně ze zisku, které jsou uznány v běžném období a jsou zpětně získatelné nebo splatitelné v budoucích obdobích. Tato aktiva a závazky nejsou zahrnuty mezi aktiva nebo závazky segmentu, protože vznikají jako důsledek všech činností účetní jednotky jako celku a daňových opatření ve vztahu k účetní jednotce. Nicméně aktiva představující daňovou pohledávku, která jsou ovládána finančním úřadem, budou zahrnuta mezi aktiva segmentu tohoto úřadu, pokud mohou být segmentu přímo přiřazena nebo na něj racionálně rozvržena.
39. V ostatních standardech IPSAS může být obsaženo vodítko týkající se přiřazení pořizovacích nákladů. IPSAS 12 *Zásoby* například poskytuje návod na přiřazení a rozvržení pořizovacích nákladů zásob a IPSAS 11 *Smlouvy o zhotovení* poskytuje návod na přiřazení pořizovacích nákladů smlouvám. Tato vodítka mohou být užitečná pro přiřazování a rozvrhování pořizovacích nákladů segmentům.
40. IPSAS 2 *Výkaz peněžních toků* poskytuje vodítko k tomu, zda je bankovní přečerpání zahrnuto jako složka peněžních prostředků nebo zda je vykazováno jako výpůjčka.
41. Účetní závěrka vlády jako takové a některých jiných ovládajících jednotek, bude vyžadovat konsolidaci množství samostatných jednotek, jako jsou ministerstva, agentury a PVS. Při sestavování těchto konsolidovaných účetních závěrek budou v souladu s IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* vylučovány transakce a zůstatky mezi ovládanými jednotkami. Výnosy segmentu, náklady segmentu, aktiva segmentu a závazky segmentu jsou však stanoveny předtím, než dojde v rámci procesu konsolidace k vyloučení zůstatků a transakcí mezi jednotkami v rámci ekonomické

jednotky jakožto součást konsolidačního postupu, vyjma situace, kdy takové zůstatky a transakce nastanou mezi jednotkami uvnitř jediného segmentu.

42. Zatímco jsou účetní pravidla použita při sestavení a zveřejňování účetní závěrky účetní jednotky jako celku také základními účetními pravidly pro segmenty, účetní pravidla segmentu obsahují navíc pravidla, která se týkají výhradně vykazování podle segmentů, jako jsou metody oceňování mezisegmentových převodů, a východiska pro přiřazení výnosů a nákladů segmentům.

Účetní pravidla segmentu

43. **Informace podle segmentů se připravují v souladu s účetními pravidly přijatými pro sestavování a zveřejňování účetních závěrek konsolidované skupiny nebo účetní jednotky.**
44. Předpokládá se, že účetní pravidla, která řídící orgán a vedení účetní jednotky zvolili pro sestavení konsolidované účetní závěrky nebo účetní závěrky účetní jednotky jsou ta, která řídící orgán a vedení považují za nejvhodnější pro účely externího výkaznictví. Protože účelem informací o segmentu je pomoci uživatelům účetních závěrek lépe porozumět účetní jednotce jako celku a informovaně ji posoudit, tento standard požaduje při přípravě informací o segmentu použití účetních pravidel, která řídící orgán a vedení zvolili pro sestavení konsolidované účetní závěrky nebo účetní závěrky za účetní jednotku. To však neznamená, že účetní pravidla pro konsolidaci nebo účetní jednotku jsou použita pro segmenty tak, jako by segmenty byly samostatnými vykazujícími jednotkami. Podrobný výpočet vypracovaný při použití příslušných účetních pravidel na úrovni účetní jednotky jako celku může být rozvržen na segmenty, pokud pro to existuje racionální základ. Výpočty zaměstnaneckých nároků jsou například často dělány za účetní jednotku jako celek, ale údaje za účetní jednotku mohou být rozvrženy na segmenty na základě platů a demografických údajů za jednotlivé segmenty.
45. Jak je uvedeno v odstavci 42, pro záležitosti, týkající se pouze účetní jednotky jako takové, jako jsou mezisegmentové ceny, může být potřeba vypracovat účetní pravidla. IPSAS 1 požaduje zveřejnění účetních pravidel potřebných k porozumění účetní závěrce. V souladu s těmito požadavky může být nezbytné zveřejnit specifická účetní pravidla segmentu.
46. Tento standard dovoluje zveřejnit dodatečné informace o segmentu, které jsou vypracovány na jiném základě, než jsou účetní pravidla přijatá pro konsolidovanou účetní závěrku nebo účetní závěrku účetní jednotky, pokud:
- je informace relevantní pro posouzení výkonnosti a pro účely rozhodování a
 - oceňovací základna těchto dodatečných informací je přesně popsána.

Společná aktiva

47. **Aktiva, která jsou společně využívána dvěma nebo více segmenty jsou rozvržena na segmenty pouze tehdy, když s nimi spjaté výnosy a náklady jsou rovněž rozvrženy na tyto segmenty.**
48. Způsob, kterým jsou položky aktiv, závazků, výnosů a nákladů rozvrženy na segmenty závisí na takových faktorech, jako jsou povaha těchto položek, činnosti prováděné daným segmentem a relativní samostatnost tohoto segmentu. Není možné ani vhodné specifikovat jedinou základnu přiřazení, která by byla přijata všemi účetními jednotkami. Není ani vhodné nutit účetní jednotku do přiřazení položek aktiv, závazků, výnosů a nákladů, které se týkají společně dvou či více segmentů, pokud je základna pro provedení tohoto přiřazení libovolně nebo obtížně pochopitelná. Současně však jsou definice výnosu segmentu, nákladu segmentu, aktiv segmentu a závazků segmentu vzájemně provázány a výsledná přiřazení by měla být konsistentní. Společně využívaná aktiva jsou tudíž rozvržena na segmenty pouze tehdy, když s nimi spjaté výnosy a náklady jsou také rozvrženy na tyto segmenty. Aktivum je například zařazeno mezi aktiva segmentu pouze tehdy, když jsou související odpisy zahrnuty do vyčíslení nákladů segmentu.

Nově identifikované segmenty

49. **Je-li segment identifikován jako segment v běžném období poprvé, budou údaje o segmentu za předchozí období předkládané za účelem srovnání přepracovány tak, aby vyjadřovaly nově vykazovaný segment jako segment samostatný, pokud to není neproveditelné.**
50. Nové segmenty mohou být vykázány v účetních závěrkách za odlišných okolností. Účetní jednotka může například změnit svou strukturu interního výkaznictví ze struktury segmentů služeb na strukturu územních segmentů a vedení může považovat za vhodné, aby tato struktura segmentů byla rovněž přijata pro účely externího výkaznictví. Účetní jednotka může také provádět významné nové nebo doplňkové činnosti nebo zvýšit rozsah, v němž dříve provozovaná činnost jako interní podpůrná služba poskytuje služby externím stranám. V těchto případech mohou být nové segmenty vykazovány poprvé v účetní závěrce určené obecnému použití. Pokud k tomu dojde, tento standard požaduje, aby srovnávací údaje za předchozí období byly přepracovány tak, aby vyjádřily současnou strukturu segmentů, pokud je to proveditelné.

Zveřejňování

51. **Pro každý segment se použijí požadavky na zveřejnění z odstavců 52 až 75.**

52. **Účetní jednotka zveřejní výnosy segmentu a náklady segmentu za každý segment. Výnosy segmentu z rozpočtového určení nebo podobných přidělů, výnosy segmentu z ostatních externích zdrojů a výnosy segmentu z transakcí s jinými segmenty se vykáží odděleně.**
53. **Účetní jednotka zveřejní za každý segment celkovou účetní hodnotu aktiv segmentu.**
54. **Účetní jednotka zveřejní za každý segment celkovou účetní hodnotu závazků segmentu.**
55. **Účetní jednotka zveřejní za každý segment celkové pořizovací náklady vzniklé během období na pořízení aktiv segmentu, o nichž se předpokládá, že budou používána déle než po jedno období.**
56. Doporučuje se, ale nepožaduje, aby účetní jednotka zveřejnila povahu a částku každé položky výnosů segmentu a nákladů segmentu, která je takového rozsahu, povahy nebo četnosti, že její zveřejnění je důležité pro vysvětlení výkonnosti každého segmentu za dané období.
57. IPSAS 1 požaduje, aby v případě, kdy jsou položky výnosů nebo nákladů významné byla samostatně zveřejněna povaha a částka takových položek. IPSAS 1 uvádí několik příkladů takových položek, včetně odpisů zásob a pozemků, budov a zařízení, rezerv na restrukturalizaci, pozbytí pozemků, budov a zařízení, privatizací a jiných pozbytí dlouhodobých investic, ukončovaných činností, vypořádání soudních sporů a rozpouštění rezerv. Zveřejnění informací doporučené odstavcem 56 není zamýšleno jako změna klasifikace jakýchkoli takových položek nebo změna ocenění takových položek. Zveřejnění podporované tímto odstavcem však mění úroveň, na které je hodnocen význam takovýchto položek pro účely zveřejnění z úrovně účetní jednotky na úroveň segmentu.
58. Tento standard nepožaduje zveřejnění výsledku segmentu. Pokud je však výsledek segmentu vypočten a zveřejněn, pak se jedná o provozní výsledek, který nezahrnuje finanční náklady.
59. Doporučuje se, ale nepožaduje, aby účetní jednotka zveřejnila peněžní toky segmentu v souladu s požadavky IPSAS 2. IPSAS 2 požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila výkaz peněžních toků, který odděleně vykazuje peněžní toky z provozní, investiční činnosti a z financování. Tento standard také požaduje zveřejnění informací o určitých peněžních tocích. Zveřejnění informací o peněžních tocích za každý segment může být užitečné pro pochopení celkové finanční situace, likvidity a peněžních toků účetní jednotky.
60. Účetní jednotce, která nezveřejňuje peněžní toky segmentu v souladu s IPSAS 2, je doporučeno, nikoli však nařízeno, aby zveřejnila za každý segment k vykázání:

- (a) náklady segmentu z titulu odpisů hmotných aktiv a odpisů nehmotných aktiv segmentu,
- (b) jiné významné nepeněžní náklady a
- (c) významné nepeněžní výnosy, které jsou zahrnuty mezi výnosy segmentu.

Toto umožní uživatelům určit hlavní zdroje a použití peněžních prostředků s ohledem na činnosti segmentu za dané období.

61. **Účetní jednotka zveřejní za každý segment úhrn jejího podílu na čistém přebytku (schodku) přidružených jednotek, společných podnikání nebo jiných investicích zachycených ekvivalenční metodou, pokud v podstatě všechny z těchto činností přidružené jednotky jsou prováděny v rámci tohoto jednotlivého segmentu.**
62. Zatímco podle požadavků odstavce 61 je zveřejněna jediná úhrnná částka, každá z přidružených jednotek, společných podnikání nebo jiných investic zachycených ekvivalenční metodou je posuzována jednotlivě za účelem stanovení toho, zda v podstatě všechny její činnosti jsou prováděny v rámci segmentu.
63. **Jestliže je úhrnný podíl účetní jednotky na čistém přebytku (schodku) přidružených jednotek, společného podnikání nebo jiných investicích zachycených ekvivalenční metodou zveřejněn podle segmentů, pak úhrnná investice do těchto přidružených jednotek a společných podnikání bude zveřejněna rovněž podle segmentů.**
64. **Účetní jednotka zveřejní odsouhlasení informací zveřejněných za segmenty na úhrnnou informaci v konsolidované účetní závěrce nebo účetní závěrce účetní jednotky. Při předkládání tohoto odsouhlasení jsou výnosy segmentů odsouhlaseny na výnosy účetní jednotky z vnějších zdrojů (včetně zveřejnění částky výnosů účetní jednotky z vnějších zdrojů nezahrnutých do žádných výnosů segmentu); náklady segmentů jsou odsouhlaseny na srovnatelnou úroveň nákladů účetní jednotky; aktiva segmentu jsou odsouhlasena na aktiva účetní jednotky; a závazky segmentů jsou odsouhlaseny na závazky účetní jednotky.**

Další informace o segmentech

65. Jak bylo uvedeno výše, předpokládá se, že segmenty budou obvykle založeny na hlavních typech zboží a služeb poskytovaných účetní jednotkou na programech, které spravuje nebo na činnostech, které provozuje. Je tomu tak proto, že informace o těchto segmentech poskytují uživatelům příslušné informace o výkonnosti účetní jednotky při dosahování jejích cílů a umožňují účetní jednotce naplňovat povinnosti pro účely skládání účtů. V některých organizacích však může být územní nebo jiný základ

vhodnějším vyjádřením východisek poskytování služeb a alokování prostředků v rámci účetní jednotky, a proto bude přijat pro účetní závěrku.

66. Tento standard přijímá takové stanovisko, že zveřejnění minimálních informací jak o segmentech služeb, tak i územních segmentech je pravděpodobně užitečné pro uživatele z důvodu skládání účtů a rozhodování. Jestliže tedy účetní jednotka vykazuje informace o segmentech na základě:
- (a) hlavních typů zboží, výrobků a služeb, které poskytuje, programů, které spravuje, a činností, které provozuje nebo na základě jiných segmentů služeb, je rovněž podporována v tom, aby vykazovala za každý územní segment, který je interně vykazován řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky následující:
 - (i) náklady segmentu,
 - (ii) celkovou účetní hodnotu aktiv segmentu a
 - (iii) celkové výdaje na pořízení aktiv segmentu během období, u nichž se očekává, že budou používána déle než jedno období (pozemky, budovy a zařízení a nehmotná aktiva), a
 - (b) územních segmentů nebo jiném základě nezahrnutém v (a), je rovněž podporována v tom, aby vykazovala za každý hlavní segment služeb, který je interně vykazován řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky následující informace o segmentu:
 - (i) náklady segmentu,
 - (ii) celkovou účetní hodnotu aktiv segmentu a
 - (iii) celkové výdaje na pořízení aktiv segmentu během období, u nichž se očekává, že budou používána déle než jedno období (pozemky, budovy a zařízení a nehmotná aktiva).

Další zveřejňované skutečnosti

67. **Při vyčíslení a vykazování výnosů segmentu z transakcí s jinými segmenty, vyčíslují se mezisegmentové převody takovým způsobem, kterým skutečně probíhají. Základ pro stanovení cen mezisegmentových převodů a jejich změny jsou zveřejněny v účetní závěrce.**
68. **Změny v účetních pravidlech přijatých pro vykazování podle segmentů, které mají významný dopad na informace o segmentech, jsou zveřejněny, a je-li to možné, tak jsou přepracovány informace o segmentech za předchozí období předkládané za účelem srovnání. Takové zveřejnění zahrnuje popis povahy dané změny, důvody pro tuto změnu, skutečnost, že srovnávací informace byly přepracovány nebo že není možné tak učinit, a finanční dopad této změny, pokud je racionálně určitelný. Pokud účetní jednotka změní identifikaci svých**

segmentů a nepřepracuje předchozí informace o segmentech na nový základ, protože to není možné, pak pro účely srovnání vykáže údaje o segmentu jak v původním, tak novém způsobu vymezení segmentů v tom roce, v němž se vymezení segmentů změnilo.

69. Změnami v účetních pravidlech přijatých účetní jednotkou se zabývá IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*. IPSAS 3 požaduje, aby změny účetních pravidel byly prováděny pouze (a) požaduje-li to některý standard IPSAS, nebo (b) v případě, že změna vyústí ve spolehlivější a relevantnější informace o transakcích, jiných událostech nebo podmínkách v účetní závěrce účetní jednotky.
70. Změny účetních pravidel uplatněné na úrovni účetní jednotky, které ovlivňují informace o segmentech, se řeší podle IPSAS 3. Pokud nový standard IPSAS nespecifikuje jinak, IPSAS 3 požaduje:
- (a) aby změna účetního pravidla byla uplatněna retrospektivně a aby informace za předchozí období byly přepracovány, pokud není proveditelné určit buď kumulativní dopad nebo dopady specifické pro období této změny,
 - (b) pokud je retrospektivní uplatnění za všechna zveřejňovaná období neproveditelné, bude nové účetní pravidlo použito retrospektivně od nejdřívějšího data, kdy je jeho uplatnění proveditelné, a
 - (c) pokud je stanovení kumulativních dopadů aplikace nového účetního pravidla k počátku běžného období neproveditelné, použije se toto pravidlo prospektivně od nejdřívějšího data, kdy je to proveditelné.
71. Některé změny účetních pravidel se týkají výhradně vykazování podle segmentů. Příkladem jsou změny ve stanovení segmentů a změny v základně pro rozvrhování výnosů a nákladů segmentům. Takové změny mohou mít podstatný dopad na vykazované informace o segmentech, ale nezmění úhrnné účetní informace vykazované účetní jednotkou. Aby byli uživatelé schopni porozumět změnám a posoudit trendy, je informace o segmentech za předchozí období, která je zahrnuta do účetní závěrky pro srovnávací účely, přepracována, pokud to je účelné, aby zohlednila nové účetní pravidlo.
72. Odstavec 67 požaduje, aby pro účely vykazování podle segmentů byly mezisegmentové převody oceněny na základě, který účetní jednotka skutečně používá pro stanovení cen těchto transferů. Pokud účetní jednotka změni metodu, kterou ve skutečnosti používá pro stanovení ceny mezisegmentových převodů, nejde o změnu v účetním pravidle, na jejímž základě by bylo nutné přepracovat údaje o segmentech za předchozí období podle odstavce 68. Odstavec 67 však vyžaduje zveřejnění takové změny.

73. **Pokud není zveřejněno v účetní závěrce jiným způsobem nebo někde ve výroční zprávě, účetní jednotka uvede:**
- (a) **typy zboží a služeb zahrnutých do každého vykazovaného segmentu služeb,**
 - (b) **skladbu každého vykazovaného územního segmentu a**
 - (c) **povahu segmentu a činností do něj zahrnutých, pokud není přijat segment služeb, ani územní segment jako základna.**

Provozní cíle segmentu

74. Pokud to není v účetní závěrce zveřejněno jiným způsobem nebo někde ve výroční zprávě, doporučuje se, aby účetní jednotka zveřejnila obecné provozní cíle stanovené každému segmentu k počátku vykazovaného období a komentovala rozsah, v němž byly tyto cíle splněny.
75. Aby bylo umožněno uživatelům posoudit výkonnost účetní jednotky při dosahování jejích cílů při dodávkách služeb, je nutné jim tyto cíle sdělit. Toto posouzení je podporováno zveřejněním informací o skladbě každého segmentu, o cílech těchto segmentů při dodávkách služeb a o rozsahu, v němž byly tyto cíle splněny. Tyto informace také umožní účetní jednotce lépe skládat účty. V mnoha případech budou tyto informace zahrnuty do výroční zprávy jako součást zprávy řídicího orgánu nebo vedoucího účetní jednotky. V takových případech není zveřejnění těchto informací v účetní závěrce nutné.

Datum účinnosti

76. **Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období počínající 1. červencem 2003 anebo později. Dřívější použití je doporučeno.**
- 76A. **Odstavec 77 byl změněn standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 v období začínajícím před 1. lednem 2017, pak změna výše uvedeného odstavce bude použita rovněž pro toto dřívější období.**
- 76B. **IPSAS 37 *Společná ujednání* vydaný v lednu 2015 změnil odstavce 27 a 32. Účetní jednotka použije tyto změny, když použije IPSAS 37.**
77. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definována v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS anebo později.

Implementační příručka

Tato příručka doprovází IPSAS 18, avšak není jeho součástí.

Shrnutí požadovaných zveřejnění

[¶xx] odkazuje na odstavec xx tohoto standardu.

Zveřejnění

Celkové náklady podle segmentů [¶52]

Celkové výnosy podle segmentů [¶52]

Výnosy z rozpočtového určení nebo podobných alokací podle segmentů [¶52]

Výnosy z vnějších zdrojů podle segmentů (jiné než rozpočtové určení nebo podobné alokace) [¶52]

Výnosy podle segmentů z transakcí s jinými segmenty [¶52]

Účetní hodnota aktiv segmentu podle segmentů [¶53]

Závazky segmentu podle segmentů [¶54]

Pořizovací náklady na pořízení aktiv podle segmentů [¶55]

Podíl na čistém přebytku (schodku) [¶61] a investice do přidružených jednotek nebo společných podnikání [¶63] (pokud jsou v podstatě všechny v jediném segmentu)

Odsouhlasení výnosů, nákladů, aktiv a závazků podle segmentů [¶64]

Jiná zveřejnění

Základna pro stanovení cen mezisegmentových převodů a jakákoli jejich změna [¶67]

Změny v účetních pravidlech segmentu [¶68]

Typy výrobků a služeb za každý segment služeb [¶73]

Skladba každého územního segmentu [¶73]

Pokud není přijat ani segment služeb, ani územní segment jako základna, povahu segmentů a činnosti do nich zahrnuté [¶73]

Kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví

- IG1. Odstavec 15 tohoto standardu požaduje vypracování účetních pravidel tak, aby bylo zajištěno, že účetní závěrka poskytne informace, které vyhovují určitým kvalitativním charakteristikám. Tato příručka shrnuje kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví.
- IG2. Kvalitativní charakteristiky jsou vlastnosti, které činí informace poskytované účetní závěrkou užitečnými pro uživatele. Čtyři základní kvalitativní charakteristiky jsou srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost.

Srozumitelnost

- IG3. Informace jsou srozumitelné, pokud od uživatelů lze přiměřeně očekávat, že porozumí jejímu významu. Pro tento účel se u uživatelů předpokládá, že mají odpovídající znalosti o činnostech účetní jednotky a o prostředí, v němž působí, a že jsou ochotni tyto informace rozvažovat.
- IG4. Informace o složitých záležitostech nebudou vyloučeny z účetní závěrky pouze z toho důvodu, že mohou být pro určité uživatele příliš obtížné pro pochopení.

Relevance

- IG5. Informace je pro uživatele relevantní, může-li její použití napomoci při hodnocení minulých, současných nebo budoucích událostí nebo při potvrzení nebo korekci minulých hodnocení. K tomu, aby informace byla relevantní, musí být rovněž včasná.

Významnost

- IG6. Relevance informací je ovlivněna svou podstatou a významností.
- IG7. Informace je významná, pokud by její vynechání nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit rozhodování nebo hodnocení uživatelů činěná na základě účetní závěrky. Významnost závisí na podstatě nebo velikosti položky nebo chyby, která může vzniknout s ohledem na okolnosti vynechání této položky nebo jejího chybného uvedení. Významnost tedy spíše poskytuje mezní hranici nebo mezní bod, než aby byla prvotně kvalitativní charakteristikou, kterou musí informace mít, mají-li být užitečné.

Spolehlivost

- IG8. Spolehlivé informace neobsahují podstatnou chybu a zkreslení a uživatelé se mohou spolehnout na to, že věrně představují to, co mají vyjadřovat, nebo co lze oprávněně očekávat, že vyjadřují.

Věrohodné zobrazení

IG9. Aby informace zobrazovala věrohodně transakce a jiné události, je prezentována v souladu s obsahem transakcí a jiných událostí a ne jen s jejich právní formou.

Obsah nad formou

IG10. Mají-li informace věrohodně zobrazovat transakce a jiné události, které mají zobrazovat, je nezbytné, aby byly zachyceny a prezentovány v souladu s jejich obsahem a ekonomickou skutečností a nikoli jen jejich právní formou. Obsah transakcí nebo jiných událostí není vždy v souladu s jejich právní formou.

Nestrannost

IG11. Informace jsou nestranné, pokud neobsahují zkreslení. Účetní závěrka není nestranná, jestliže informace, které obsahuje, byly vybrány nebo prezentovány způsobem, který ovlivňuje rozhodování nebo úsudek tak, aby se dosáhlo předem stanoveného výsledku nebo závěru.

Opatrnost

IG12. Opatrnost je zapojení určitého stupně obezřetnosti při posuzováních nutných při provádění odhadů požadovaných za podmínek nejistoty a to tak, že aktiva nebo výnosy nejsou nadhodnoceny a závazky nebo náklady nejsou podhodnoceny.

IG13. Uplatňování opatrnosti však nedovoluje například tvorbu tichých rezerv nebo nadměrných rezerv, záměrné podhodnocení aktiv nebo výnosů nebo záměrné nadhodnocení závazků nebo nákladů, protože účetní závěrka by nebyla nestranná, a tudíž by nesplňovala vlastnost spolehlivosti.

Úplnost

IG14. Informace v účetní závěrce musí být v rámci významnosti a nákladů na jejich získání úplné.

Srovnatelnost

IG15. Informace v účetní závěrce jsou srovnatelné, když jsou uživatelé schopni identifikovat podobnosti a rozdíly mezi těmito informacemi a informacemi v jiných zprávách.

IG16. Srovnatelnost se použije na:

- (a) srovnání účetních závěrek různých účetních jednotek a
- (b) srovnání účetních závěrek téže účetní jednotky v čase.

IG17. Důležitým důsledkem srovnatelnosti je, že uživatelé potřebují být informováni o pravidlech použitých pro sestavení účetní závěrky, o změnách těchto pravidel a o dopadech těchto změn.

IG18. Protože si uživatelé přejí srovnávat výkonnost účetní jednotky v čase, je důležité, aby účetní závěrky zachycovaly odpovídající informace za předchozí období.

Omezení relevantních a spolehlivých informací

Včasnost

IG19. Pokud dojde při vykazování informací k přílišnému zpoždění, mohou ztratit relevanci. Aby byly informace poskytnuty včas, může být často nutné je vykazovat dříve, než jsou známy všechny aspekty transakce, a tak je snížena jejich spolehlivost. Pokud se naopak vykazování zpozdí, dokud nejsou všechny aspekty známy, informace mohou být velice spolehlivé, ale s malým užitekem pro uživatele, kteří v tomto mezidobí museli rozhodovat. Při dosahování rovnováhy mezi relevancí a spolehlivostí je prvořadou úvahou, jak nejlépe uspokojit rozhodovací potřeby uživatelů.

Rovnováha mezi užitky a náklady

IG20. Rovnováha mezi užitky a náklady představuje vždy přítomné omezení. Užitky získané z informací by měly převýšit náklady na jejich získání. Zhodnocení užitků a nákladů je však ve své podstatě záležitostí úsudku. Kromě toho náklady ne vždy nesou ti uživatelé, kteří mají požitek z užitků. Užitky mohou být také využity jinými uživateli než těmi, pro které byly informace připraveny. Z těchto důvodů je těžké pro každý konkrétní případ použít test poměřující užitky a náklady. Nicméně tvůrci standardů stejně jako osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky a uživatelé účetních závěrek by si měli být vědomi tohoto omezení.

Rovnováha mezi kvalitativními charakteristikami

IG21. V praxi je často nutná rovnováha nebo kompromis mezi kvalitativními charakteristikami. Všeobecně je cílem dosáhnout vhodné rovnováhy mezi charakteristikami tak, aby byly splněny cíle účetní závěrky. Relativní význam těchto charakteristik je v různých případech záležitostí odborného úsudku.

Ilustrativní příklad

Tento příklad IPSAS 18 doprovází, ale není jeho součástí.

Tabulka a související poznámky v tomto dodatku ilustrují zveřejnění segmentu, které tento standard požaduje v případě vzdělávací instituce, která je převážně financována z rozpočtu, ale poskytuje některé vzdělávací služby na komerčním principu zaměstnancům významných společností a spojila se s komerčním podnikem, aby založila soukromou vzdělávací nadaci, která je provozována na komerčním principu. Instituce má podstatný vliv, ne však kontrolu nad touto nadací. Příklad pro ilustrativní účely uvádí srovnávací údaje za dva roky. Údaje o segmentu jsou požadovány za každý rok, za který se zveřejňuje kompletní účetní závěrka.

VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ

Přehled A — Informace o segmentech (v miliónech měnové jednotky)

	Základní/střední		Vysokoškolské		Speciální služby		Jiné služby		Vyloučení		Konsolidováno	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
VÝNOSY SEGMENTU												
Rozpočtové určení	48	40	22	23	10	10	7	7				
Poplatky z vnějších zdrojů	5	4	–	–	9	6	–	–				
Mezisegmentové převody	<u>10</u>	<u>6</u>	<u>6</u>	<u>7</u>	<u>2</u>	<u>4</u>	<u>2</u>	<u>2</u>				
Celkové výnosy segmentu	<u>63</u>	<u>50</u>	<u>28</u>	<u>30</u>	<u>21</u>	<u>20</u>	<u>9</u>	<u>9</u>	<u>20</u>	19	101	90
NÁKLADY SEGMENTU												
Platy a mzdy	(39)	(31)	(13)	(13)	(13)	(13)	(2)	(2)				
Odpisy	(9)	(7)	(5)	(7)	(5)	(3)	(1)	(1)				
Jiné náklady	<u>(12)</u>	<u>(11)</u>	<u>(10)</u>	<u>(9)</u>	<u>(5)</u>	<u>(5)</u>	<u>(2)</u>	<u>(2)</u>				
Celkové náklady segmentu	<u>(60)</u>	<u>(49)</u>	<u>(28)</u>	<u>(29)</u>	<u>(23)</u>	<u>(21)</u>	<u>(5)</u>	<u>(5)</u>	<u>20</u>	<u>19</u>	(96)	(85)
Nerozvržené náklady ústředí											<u>(7)</u>	<u>(9)</u>
Schodek z provozní činnosti											(2)	(4)
Úrokový náklad											(4)	(3)
Úrokový výnos											2	3
Podíl na čistých přebytecích přidružených jednotek							8	7			<u>8</u>	<u>7</u>

VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ

	Základní/střední		Vysokoškolské		Speciální služby		Jiné služby		Vyloučení		Konsolidováno	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
<i>Přebytek za období</i>											4	3
DALŠÍ INFORMACE												
Aktiva segmentu	54	50	34	30	10	10	10	9			108	99
Investice do přidružených jednotek (ekvivalenční metoda)							32	26			32	26
Nerozvržená aktiva ústředí											<u>35</u>	<u>30</u>
Konsolidovaná aktiva celkem											<u>175</u>	<u>155</u>
Závazky segmentu	25	15	8	11	8	8	1	1			42	35
Nerozvržené závazky podniku											<u>40</u>	<u>55</u>
Konsolidované závazky celkem											<u>82</u>	<u>90</u>
Výdaje na dlouhodobá aktiva	13	10	9	5	4	0	2	3				
Nepeněžní náklady mimo odpisů	(8)	(2)	(3)	(3)	(2)	(2)	(1)	(1)				
Nepeněžní výnosy	–	–	–	–	1	1	–	–				

Instituce je organizována a vykazuje řídicímu orgánu na základě čtyř hlavních funkčních oblastí: základní a střední vzdělávání, vysokoškolské vzdělávání, zvláštní vzdělávací služby a jiné služby, každá v čele s ředitelem. Činnosti segmentu zvláštních vzdělávacích služeb zahrnují poskytování vzdělávacích služeb na komerčním principu zaměstnancům významných společností. Při poskytování těchto služeb externím stranám využívá jednotka pro komerční služby segmentu, za poplatek na bázi služeb, služby poskytované základním/středním a vysokoškolským segmentem. Tyto mezisegmentové převody jsou v konsolidaci vyloučeny.

Vykazované informace o těchto segmentech jsou využívány správní radou a vedoucím účetní jednotky jako základ pro hodnocení minulé výkonnosti účetní jednotky při naplňování jejich cílů a k rozhodování o budoucí alokaci prostředků. Zveřejnění informací o těchto segmentech je považováno za vhodné také pro účely externího výkaznictví.

Většina činností Instituce probíhá v tuzemsku kromě toho, že jako část programu na pomoc zřídila ve východní Evropě zařízení pro poskytování vzdělávacích služeb středního školství. Celkové náklady na služby poskytované ve východní Evropě činí 5 miliardů (4 miliardy v roce 20X1). Celková účetní hodnota vzdělávacího zařízení ve východní Evropě je 3 miliardy (6,5 miliard v roce 20X1). Během let 20X2 a 20X1 nebyly vynaloženy žádné výdaje na získání dlouhodobých aktiv ve východní Evropě.

Mezisegmentové převody: výnosy segmentu a náklady segmentu zahrnují výnosy a náklady vzniklé z převodů mezi segmenty. Takové převody jsou obvykle zachycovány v pořizovacích nákladech a vyloučeny při konsolidaci. Částka těchto převodů činila 20 miliardů (19 miliardů v roce 20X1).

Investice do přidružených jednotek jsou zachycovány za použití ekvivalenční metody. Instituce vlastní 40 % základního kapitálu EuroED Ltd., specializované vzdělávací nadace poskytující vzdělávací služby mezinárodně na komerčním principu podle smluv s multilaterálními úvěrovými agenturami. Investice je zachycena ekvivalenční metodou. Investice Instituce do EuroEd a její podíl na jeho čistém zisku jsou vyloučeny z aktiv segmentu a výnosů segmentu.

Jsou však vykázány samostatně pod segmentem jiných služeb, který je odpovědný za správu investic do přidružených jednotek.

Úplná zpráva o cílech stanovených každému segmentu a rozsahu, ve kterém jsou tyto cíle plněny, je zahrnuta do Zprávy o činnostech, zahrnuté na jiném místě této zprávy.

Srovnání s IAS 14

IPSAS 18 *Vykazování podle segmentů* primárně čerpá z IAS 14 (novelizovaného v roce 1997). Hlavní rozdíly mezi IPSAS 18 a IAS 14 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 14 IPSAS 18 definuje odlišně segmenty. IPSAS 18 požaduje, aby účetní jednotky vykazovaly segmenty na základě vhodném pro vyhodnocení minulé výkonnosti a pro rozhodování o alokaci prostředků. IAS 14 požaduje, aby byly vykázány oborové a územní segmenty,
- ve srovnání s IAS 14 byly do IPSAS 18 byly zahrnuty dodatečné komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IAS 14 požaduje zveřejnění výsledku segmentu, odpisů hmotných aktiv segmentu, odpisů nehmotných aktiv segmentu a dalších významných nepeněžních nákladů. IPSAS 18 nepožaduje zveřejnění výsledku segmentu. IPSAS 18 doporučuje, ale nepožaduje zveřejnění významných nepeněžních výnosů, které jsou zahrnuty do výnosů segmentu, odpisy segmentu a jiné nepeněžní náklady nebo peněžní toky segmentu, jak požaduje IPSAS 2 *Výkaz peněžních toků*.
- IPSAS 18 nepožaduje zveřejnění informací o druhotných segmentech, ale doporučuje určitá minimální zveřejnění jak o segmentech služeb, tak o územních segmentech.
- IPSAS 18 nespécifikuje kvantitativní meze, které musí být použity při stanovení vykazovaných segmentů.
- IPSAS 18 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 14. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů „výnos“ („revenue“), „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“) a „čistá aktiva/jmění“ („net assets/equity“) v IPSAS 18. Ekvivalentní termíny v IAS 14 jsou „výsledek“ („income“), „výsledovka“ („income statement“) a „vlastní kapitál“ („equity“).

IPSAS 19 — REZERVY, PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY A PODMÍNĚNÁ AKTIVA

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* (1998) vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 37.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 19 — REZERVY, PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY A PODMÍNĚNÁ AKTIVA

Historie standardu

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

IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* byl vydán v říjnu 2002.

Od té doby byl IPSAS 19 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 37 *Společná ujednání* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)
- IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby* (vydaný v prosinci 2006)
- IPSAS 14 *Události po datu vykazání* (vydaný v prosinci 2006)

Přehled změn odstavců IPSAS 19

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
1	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
4	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
5	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
37	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015
87	Pozměněn	IPSAS 14 prosinec 2006
110	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
111 ¹	Zrušen	IPSAS 3 prosinec 2006
111A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011

¹ Odstavec 111 obsahoval přechodná ustanovení. Navazující odstavce byly přečíslovány.

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
111B	Nový	IPSAS 33 leden 2015
111C	Nový	IPSAS 37 leden 2015
112	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015
IG14	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011

IPSAS 19 — REZERVY, PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY A PODMÍNĚNÁ AKTIVA

OBSAH

	Odstavec
Cíl	
Rozsah působnosti	1–17
Sociální podpory	7–11
Ostatní výjimky z rozsahu působnosti tohoto standardu	12–17
Definice	18–21
Rezervy a ostatní závazky	19
Vztah mezi rezervami a podmíněnými závazky	20–21
Uznávání	22–43
Rezervy	22–34
Současný závazek	23–24
Minulá událost	25–30
Pravděpodobný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál	31–32
Spolehlivý odhad závazku	33–34
Podmíněný závazek	35–38
Podmíněné aktivum	39–43
Oceňování	44–62
Nejlepší možný odhad	44–49
Rizika a nejistoty	50–52
Současná hodnota	53–57
Budoucí události	58–60
Očekávané pozbytí aktiv	61–62
Náhrady	63–68
Úpravy rezerv	69–70
Použití rezerv	71–72

Použití pravidel pro uznávání a oceňování	73–96
Budoucí čisté provozní schodky	73–75
Nevýhodné smlouvy	76–80
Restrukturalizace	81–96
Prodej nebo převod činností.....	90–92
Rezervy na restrukturalizace	93–96
Zveřejňování	97–109
Přechodné ustanovení	110
Datum účinnosti	111–112
Tabulky	
Ilustrativní rozhodovací diagram	
Ilustrativní příklad	
Srovnání s IAS 37	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor 19, *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* je obsažen v odstavcích 1–112. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 19 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

Cílem tohoto standardu je (a) definovat rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva a (b) popsat okolnosti, za kterých se rezervy uznávají, jak mají být oceňovány a jaké informace o nich se zveřejňují. Standard rovněž vyžaduje zveřejnění určitých informací o podmíněných závazcích a podmíněných aktivech v komentáři k účetním výkazům tak, aby umožnil uživatelům účetní závěrky porozumět jejich podstatě, časovému průběhu a jejich výši.

Rozsah působnosti

1. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro vykazování rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv s výjimkou:**
 - (a) **těch, které vyplývají ze sociálních podpor poskytovaných účetní jednotkou, pokud za ně účetní jednotka nedostává přímo od příjemců těchto podpor takovou protihodnotu, která by byla alespoň přibližně srovnatelná s hodnotou poskytnutého zboží, výrobků nebo služeb,**
 - (b) **[zrušen],**
 - (c) **těch, které vyplývají z nenaplněných smluv, s výjimkou případů, kdy je smlouva nevýhodná a podléhá jiným ustanovením tohoto standardu,**
 - (d) **pojišťovacích smluv upravených odpovídajícím národním nebo mezinárodním standardem zabývajícím se pojišťovacími smlouvami,**
 - (e) **těch, které jsou řešeny jiným standardem IPSAS,**
 - (f) **těch, které vznikají z titulu daní z příjmů nebo jejich ekvivalentů,**
 - (g) **těch, které vznikají ze zaměstnaneckých požitků s výjimkou odstupného z důvodu restrukturalizace, které je v tomto standardu řešeno.**
2. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
3. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.

4. Tento standard se nevztahuje na finanční nástroje (včetně záruk), které jsou upraveny IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*.
5. [zrušen]
6. Tento standard se používá na rezervy na restrukturalizaci (včetně ukončovaných činností). V některých případech může restrukturalizace splňovat definici ukončované činnosti. Vodítko ke zveřejňování informací o ukončovaných činnostech lze nalézt v IFRS 5 *Aktiva držená za účelem prodeje a ukončované činnosti*.

Sociální podpora

7. Pro potřeby tohoto standardu se pojem „sociální podpora“ chápe jako zboží, výrobky, služby a jiné požitky poskytované za účelem dosažení cílů sociální politiky vlády. Tato podpora může zahrnovat:
 - (a) poskytování zdravotních, vzdělávacích, ubytovacích, dopravních a jiných sociálních služeb obyvatelstvu. V mnoha případech se od příjemců těchto služeb nepožaduje úhrada částky odpovídající hodnotě poskytnutých služeb, a
 - (b) výplaty dávek rodinám, starým lidem, postiženým, nezaměstnaným, válečným veteránům apod. To znamená, že vlády na všech úrovních mohou poskytovat finanční podporu jedincům a skupinám obyvatelstva tak, aby jim umožnily přístup ke službám zabezpečujícím jejich individuální potřeby nebo aby přispěly k jejich příjmům.
8. V mnoha případech vzniká povinnost poskytnout sociální podporu jako důsledek vládního závazku realizovat jednotlivé činnosti průběžně po dlouhé období tak, aby byly konkrétní zboží, výrobky a služby dodány určenému obyvatelstvu. Potřeba zboží, výrobků a služeb, jejich druh a způsob poskytnutí vedoucí ke splnění závazků sociální politiky často závisí na mnoha demografických a sociálních podmínkách, které jsou těžko předvídatelné. Tyto dávky obvykle spadají v rámci Vládní finanční statistiky Mezinárodního měnového fondu (International Monetary Fund's Government Finance Statistics) do klasifikace sociální ochrana, vzdělávání a zdravotnictví a často vyžadují pojistně-matematický odhad, který určí hodnotu veškerých závazků vznikajících v této souvislosti.
9. V souvislosti s rezervami anebo podmíněnými závazky vznikajícími z titulu sociálních podpor, které mají být vyňaty z rozsahu působnosti tohoto standardu, nezískává účetní jednotka veřejného sektoru poskytující podporu od jejich příjemce přímo protihodnotu, která by byla alespoň přibližně srovnatelná s hodnotou poskytnutého zboží, výrobků nebo služeb. Tato výjimka by zahrnovala i takové situace, kdy jsou sice v souvislosti s podporou vybírány poplatky, ale neexistuje přímá vazba mezi poplatkem a získanou podporou. Vynětí takových rezerv a podmíněných závazků

z rozsahu působnosti tohoto standardu je v souladu s názorem Výboru, že pro uplatnění standardu je nezbytné podrobnější posouzení jak toho, (a) co představuje „událost zakládající povinnost“, tak (b) ocenění závazku. Výbor si například uvědomuje, že existují různé názory na to, zda událost zakládající povinnost nastala až v okamžiku, kdy subjekt splní kritéria nároku na podporu, nebo již někdy dříve. Obdobně existují různé názory na to, zda částku závazku představuje odhad veškerých nároků běžného období nebo současná hodnota všech očekávaných budoucích podpor stanovených na pojistně matematickém základě.

10. Jakmile se účetní jednotka rozhodne uznat pro uvedené závazky rezervu, zveřejní důvody, na základě kterých se k tvorbě rezervy přistoupilo a zvolenou oceňovací základnu. Účetní jednotka rovněž zveřejní ve vztahu k těmto rezervám další skutečnosti požadované tímto standardem. IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky* poskytuje návod pro zacházení se záležitostmi, které nejsou konkrétně řešeny jiným standardem IPSAS. IPSAS 1 také obsahuje požadavky na výběr a zveřejnění účetních pravidel.
11. V některých případech mohou sociální podpory vyvolat závazek, u kterého:
 - (a) je jen malá nejistota ohledně jeho částky nebo není žádná, a
 - (b) časový rozvrh závazku není nejistý.

V takovém případě je nepravděpodobné, že by splňoval definici rezervy uvedenou v tomto standardu. Pokud se takové závazky ze sociálních podpor vyskytují, uznávají se přímo jako závazky, pokud splňují kritéria uznání závazků (viz rovněž odstavec 19). Příkladem může být dohadná položka vytvořená ke konci období na dlužnou částku vůči stávajícím příjemcům podpor v souvislosti se starobními nebo invalidními důchody, jejichž výplata byla přiznána na základě odpovídajících ustanovení smlouvy nebo právního předpisu.

Ostatní výjimky z rozsahu působnosti tohoto standardu

12. Tento standard se nepoužívá na nenaplněné smlouvy, pokud nejsou nevýhodné. Smlouvy o poskytování sociálních podpor, které byly uzavřeny za předpokladu, že účetní jednotka nezíská přímo od příjemců podpor protihodnotu alespoň přibližně srovnatelnou s hodnotou poskytnutého zboží, výrobků anebo služeb, jsou z rozsahu působnosti tohoto standardu vyňaty.
13. Pokud se zabývá specifickými rezervami, podmíněnými závazky nebo podmíněnými aktivy jiný standard IPSAS, pak účetní jednotka použije takový standard místo tohoto standardu. Určité typy rezerv jsou řešeny například v souvislosti se:
 - (a) smlouvami o zhotovení (viz IPSAS 11 *Smlouvy o zhotovení*) a

- (b) leasingy (viz IPSAS 13 *Leasingy*). Nicméně IPSAS 13 neobsahuje žádné speciální požadavky na řešení operativních leasingů, které se staly nevýhodnými, a proto se na takové případy použije tento standard.
14. Tento standard se nepoužívá pro rezervy na daň z příjmů nebo její ekvivalenty (návod pro zachycování daní z příjmů lze nalézt v IAS 12 *Daně ze zisku*). Standard se rovněž nepoužívá pro rezervy vznikající ze zaměstnaneckých požitků (návod pro zachycování zaměstnaneckých požitků lze nalézt v IPSAS 25 *Zaměstnanecké požitky*).
15. Některé částky považované za rezervy mohou vyplývat z uznávání výnosů, například když účetní jednotka poskytuje záruky za poplatek. Tento standard neřeší uznávání výnosů. Okolnosti, za jakých se uznají výnosy ze směnných transakcí, určuje IPSAS 9 *Výnosy ze směnných transakcí*, který též uvádí praktický návod, jak kritéria uznání aplikovat. Tento standard nemění požadavky uvedené v IPSAS 9.
16. Tento standard definuje rezervu jako závazek s nejistým časovým rozvrhem nebo výší. V mnoha zemích je termín „rezerva“ používán rovněž ve smyslu například odpisu, snížení hodnoty aktiv a nedobytných pohledávek: v těchto případech se jedná o korekce vykazovaných účetních hodnot, což není v rozsahu působnosti tohoto standardu.
17. Jiné standardy IPSAS specifikují, kdy se s výdaji zachází jako s aktivem a kdy se zahrnou do nákladů období. Tato problematika není řešena tímto standardem. Proto tento standard nezakazuje ani nepožaduje aktivaci uznaných nákladů při tvorbě rezervy.

Definice

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

Jinak než právně závazná povinnost je povinnost, která vzniká z takových aktivit účetní jednotky, kde:

- (a) účetní jednotka dává zavedeným způsobem chování v minulosti, zveřejněnými pravidly nebo dostatečně konkrétním a veřejným oznámením třetím stranám najevo, že uzná své konkrétní povinnosti, a
- (b) v důsledku toho vytvořila jednotka u části těchto třetích stran reálné očekávání, že takové povinnosti budou splněny.

Podmíněné aktivum je možné aktivum, které vzniklo jako důsledek události v minulosti a jehož existence bude potvrzena pouze tehdy, pokud dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou jednotky.

Podmíněný závazek je:

- (a) možná povinnost, která vznikla jako důsledek událostí v minulosti a jejíž existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky, nebo
- (b) existující povinnost, která vznikla jako důsledek událostí v minulosti, avšak není uznána, protože:
 - (i) není pravděpodobné, že ke splnění povinnosti bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, nebo
 - (ii) hodnota povinnosti nemůže být s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslena.

Nenaplněné smlouvy jsou smlouvy, z nichž žádná ze smluvních stran nesplnila své povinnosti nebo obě strany splnily své povinnosti pouze částečně a ve stejném rozsahu.

Právně závazná povinnost je povinnost, která vzniká:

- (a) ze smlouvy (prostřednictvím jejich explicitních nebo implicitních ustanovení),
- (b) z právních předpisů, nebo
- (c) z ostatních aplikací zákonů.

Událost zakládající povinnost je taková událost, která zakládá právně nebo jinak než právně závaznou povinnost, jejímž důsledkem je to, že účetní jednotka nemá žádnou reálnou alternativu než tuto povinnost splnit.

Nevýhodná smlouva je 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.

Rezerva je závazek s nejistým časovým rozvrhem nebo výší.

Restrukturalizace je program, který je plánován a řízen vedením účetní jednotky a významně mění buď:

- (a) předmět činností účetní jednotky, nebo
- (b) způsob, kterým jsou tyto činnosti prováděny.

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

Rezervy a ostatní závazky

19. Rezervy lze odlišit od ostatních závazků, jako jsou obchodní závazky a přechodná pasiva, protože mají nejistý časový rozvrh i výši budoucích výdajů nezbytných k jejich vypořádání. Naproti tomu:
- (a) obchodní závazky jsou závazky zaplatit zboží, výrobky nebo služby, které byly dodány nebo přijaty a byly fakturovány nebo jinak formálně odsouhlaseny s konkrétním dodavatelem (a zahrnují platby z titulu sociálních podpor v případech, kdy existuje formální dohoda o jejich konkrétní částce), a
 - (b) přechodná pasiva jsou závazky zaplatit zboží, výrobky nebo služby, které byly dodány nebo přijaty a nebyly zaplacené, fakturovány nebo jinak formálně odsouhlaseny s konkrétním dodavatelem, včetně částek splatných zaměstnancům (například částky vztahující se k nevybraným dovoleným). Přesto, že i v případě přechodných pasiv je někdy nezbytné odhadnout jejich částku nebo časové rozvržení, je míra jejich neurčitosti obecně mnohem menší než v případě rezerv.

Přechodná pasiva jsou mnohdy vykazována jako součást závazků, zatímco rezervy jsou vykazovány odděleně.

Vztah mezi rezervami a podmíněnými závazky

20. V obecném slova smyslu jsou všechny rezervy podmíněné, protože mají nejistý časový rozvrh a výši. Nicméně termín 'podmíněné' je v tomto standardu použit pro závazky a aktiva, která se neuznají v účetních výkazech, protože jejich existence bude potvrzena až tehdy, pokud dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky. Kromě toho je termín podmíněný závazek používán pro závazky, které nesplňují kritéria uznání závazků.
21. Tento standard rozlišuje mezi:
- (a) rezervami – které jsou uznány jako závazky (za předpokladu, že může být provedeno jejich spolehlivé vyčíslení), protože jsou současnou povinností a je pravděpodobné, že k vyrovnání takovéto povinnosti bude potřebný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, a
 - (b) podmíněnými závazky – které nejsou vykázány jako závazek, protože jsou buď:
 - (i) eventuálními povinnostmi, u nichž musí být teprve potvrzeno, zda má účetní jednotka současnou povinnost, která povede k odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, nebo

- (ii) současnými povinnostmi, které nesplňují kritéria uznání stanovená tímto standardem (protože buď není pravděpodobné, že bude k jejich vyrovnání nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál anebo nemůže být provedeno dostatečně spolehlivé vyčíslení výše povinnosti).

Uznávání

Rezervy

22. Rezerva se uzná, pokud:

- (a) má účetní jednotka současnou povinnost (právně nebo jinak než právně závaznou), která je důsledkem minulé události,
- (b) je pravděpodobné, že k vypořádání povinnosti bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, a
- (c) může být proveden spolehlivý odhad výše povinnosti.

Pokud nejsou tyto podmínky splněny, žádné rezervy se neuznají.

Současná povinnost

23. **V některých případech není jasné, zda současná povinnost existuje. Pokud je spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že současná povinnost k datu vykázání existuje, pak se v těchto případech má za to, že nějaká událost v minulosti byla při respektování veškerých dostupných průkazných informací příčinou vzniku současné povinnosti.**
24. Ve většině případů je zřejmé, zda minulá událost zakládá současnou povinnost. V ostatních případech, například při soudních sporech, může vznikat pochybnost, zda takové události nastaly nebo zda takové události současnou povinnost zakládají. V takových případech účetní jednotka rozhodne, zda současná povinnost k datu vykázání existuje, a to tak, že využije veškerých dostupných průkazných informací, včetně například názoru znalců. Podklady pro takové rozhodnutí zahrnují i veškeré doplňkové informace vyplývající z událostí po datu vykázání. Na základě těchto průkazných informací účetní jednotka:
- (a) uzná rezervu v případě, že je spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že k datu vykázání současná povinnost existuje (a pokud jsou splněna kritéria uznání), a
 - (b) zveřejní podmíněný závazek v případě, že je pravděpodobnější, že současná povinnost k datu vykázání neexistuje a pokud odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál není příliš vzdálený (viz odstavec 100).

Minulá událost

25. Minulá událost, která zakládá současnou povinnost, se nazývá událostí zakládající povinnost. K tomu, aby se některá z událostí stala událostí zakládající povinnost, je nezbytné, aby účetní jednotka neměla žádnou reálnou alternativu než povinnost vyvolanou událostí splatit. To platí pouze v případě, že:
- splacení povinnosti je právně vymahatelné, nebo
 - v případě jinak než právně závazných povinností vytváří událost (která může být krokem účetní jednotky) u třetích stran reálná očekávání, že účetní jednotka povinnost splní.
26. Účetní závěrka se zabývá finanční pozicí účetní jednotky ke konci vykazovaného období, a ne jeho možnou situací v budoucnosti. Proto se neuznají rezervy na náklady, které budou muset být vynaloženy na činnost účetní jednotky pokračující v budoucnosti. V rozvaze účetní jednotky jsou uznány pouze takové závazky, které existují k datu vykázání.
27. Jako rezervy jsou uznány pouze takové závazky, které pocházejí z minulých událostí existujících nezávisle na budoucích krocích účetní jednotky (tj. na budoucím vykonávání její činnosti). Příkladem takových závazků jsou pokuty nebo náklady na odstranění protiprávních ekologických škod, které v obou případech a bez ohledu na budoucí kroky účetní jednotky povedou při jejich splacení k odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál. Obdobně uzná účetní jednotka veřejného sektoru rezervu na náklady ukončení provozu obranných zařízení nebo vládou vlastněné atomové elektrárny, a to v rozsahu, ve kterém má tato účetní jednotka povinnost vzniklé škody napravit (Položkami, včetně demontáže a uvedení místa do původního stavu, které jsou zahrnovány do pořizovacích nákladů aktiva, se zabývá *IPSAS 17 Pozemky, budovy a zařízení*). Naproti tomu může účetní jednotka na základě požadavků právních předpisů nebo tlaku občanů, či ve snaze demonstrovat svoji vůdčí úlohu, zamýšlet vynaložit výdaje nezbytné pro směřování své činnosti konkrétním způsobem v budoucnosti. Příkladem by mohlo být rozhodnutí účetní jednotky veřejného sektoru splnit u svých vozidel emisní limity nebo rozhodnutí vládní laboratoře chránit své zaměstnance před výpary určitých chemikálií. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka může svými kroky takovým budoucím výdajům zabránit – například změnou metod své činnosti, nemá k takovým budoucím výdajům současnou povinnost a neuzná z tohoto důvodu rezervu.
28. Povinnost se vždy dotýká i druhé strany, které je povinnost dlužna. Nicméně není nezbytné znát identitu subjektu, kterému povinnost dlužíme – ve skutečnosti se může jednat i o povinnost vůči veřejnosti jako celku. Vzhledem k tomu, že povinnost vždy zahrnuje příslib vůči jiné straně,

nezakládají rozhodnutí vedení účetní jednotky, jejího správního orgánu nebo ovládající jednotky jinak než právně závaznou povinnost k datu vykazání, pokud nebylo rozhodnutí ještě před datem vykazání dostatečně konkrétním způsobem oznámeno těm, u kterých vyvolá reálné očekávání, že účetní jednotka své povinnosti splní.

29. Událost, která bezprostředně nezakládá povinnost, ji může založit k pozdějšímu datu z důvodu změn právních předpisů nebo z důvodu kroků účetní jednotky (například dostatečně konkrétní veřejné oznámení), které zakládají jinak než právně závaznou povinnost. Pokud například dojde k ekologické škodě způsobené vládní agenturou, nemusí existovat povinnost odstranit její následky. Avšak vznik takové škody se stane událostí zakládající povinnost tehdy, pokud nový právní předpis požaduje odstranění existujících škod nebo pokud nadřízený orgán nebo sama agentura veřejně přijme odpovědnost za nápravu způsobem, který vytváří jinak než právně závaznou povinnost.
30. Pokud se ještě dokončují detaily nového právního předpisu, vzniká povinnost pouze v případě, že je platnost právního předpisu prakticky jistá v podobě, v jaké již byl zveřejněn jeho návrh. Pro potřeby tohoto standardu je taková povinnost považována za právně závaznou. Nicméně změny v okolnostech provádějících uzákonění právního předpisu mohou být příčinou nemožnosti určit konkrétní událost, na základě které by bylo možno považovat právní předpis za prakticky jistý. V mnoha případech nebude možné odhadnout, zda navržený právní předpis skutečně vstoupí v platnost. Proto by jakékoliv rozhodnutí o existenci povinnosti mělo být učiněno až poté, kdy právní předpis vstoupil v platnost.

Pravděpodobný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál

31. K tomu, aby závazek splnil požadavky na uznání, musí existovat nejen současná povinnost, ale rovněž pravděpodobnost odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál nezbytný k vypořádání tohoto závazku. Pro potřeby tohoto standardu jsou odtoky prostředků nebo jiné události považovány za pravděpodobné tehdy, pokud je pravděpodobnost, že k nim dojde, vyšší než pravděpodobnost, že k nim nedojde. Pokud není pravděpodobné, že současná povinnost existuje, zveřejní účetní jednotka pouze podmíněný závazek, pokud však odpovídající odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál není příliš nepravděpodobný (viz odstavec 100).
32. Pokud existuje více podobných povinností (například vládní záruky na odškodnění osob, které obdržely kontaminovanou krev od vládou vlastněnou nemocnicí), určuje se pravděpodobnost odtoku prostředků potřebných k vypořádání závazku tak, že se bere v úvahu tato skupina jednotlivých povinností jako jeden celek. Přestože pravděpodobnost odtoku

pro jednotlivou položku může být velmi malá, pravděpodobnost odtoku prostředků potřebných pro vypořádání skupiny povinností jako celku je dostatečně vysoká. V tomto případě se tedy rezerva uzná (pokud jsou splněna i ostatní kritéria uznání).

Spolehlivý odhad závazku

33. Využívání odhadů je neodmyslitelnou součástí přípravy účetní závěrky a snižuje její spolehlivost. Obzvláště to platí v případě rezerv, které jsou svou podstatou méně jisté než většina ostatních rozvahových položek. S výjimkou velmi ojedinělých případů je účetní jednotka schopna určit rozsah pravděpodobných odtoků a provést tak odhad povinnosti, který je dostatečně spolehlivý pro potřeby uznání rezervy.
34. I ve velmi vzácných případech, kdy není možno provést spolehlivý odhad, existuje závazek, který však není možno uznat v účetních výkazech. Takový závazek se zveřejní jako podmíněný závazek (viz odstavec 100).

Podmíněný závazek

35. **Podmíněné závazky účetní jednotka nevykazuje v rozvaze.**
36. Pokud není pravděpodobnost odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál příliš nízká, vykáže se podmíněný závazek tak, jak to požaduje odstavec 100.
37. Pokud účetní jednotka ručí za povinnost společně a nerozdílně, je ta část povinnosti, u které se předpokládá, že bude uspokojena jinou stranou, považována za podmíněný závazek. Například v případě dluhu ze společného ujednání je ta část povinnosti, kterou mají splnit ostatní účastníci společného ujednání, považována za podmíněný závazek. Účetní jednotka uzná rezervu pouze na tu část povinnosti, u které je odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál pravděpodobný, s výjimkou velmi ojedinělých případů, kdy nelze provést spolehlivý odhad jejich výše.
38. Podmíněné závazky se mohou vyvíjet směrem, který se původně nepředpokládal. Z tohoto důvodu jsou průběžně prověřovány tak, aby se zjistilo, zda se odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál nestal pravděpodobným. Pokud se stane pravděpodobným, že dojde k odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál u položky, která byla původně považována za podmíněný závazek, uzná se na ni rezerva v účetních výkazech v období, ve kterém ke změně pravděpodobnosti došlo (s výjimkou velmi vzácných případů, kdy není možno provést spolehlivý odhad jejich výše). Například místní samospráva mohla porušit některý z ekologických předpisů, avšak není jisté, zda tím nějaká ekologická škoda vznikla. Jakmile se následně zjistí, že k ekologické škodě došlo a je

vyžadována náprava, účetní jednotka uzná rezervu, protože je pravděpodobné, že dojde k odtoku ekonomického prospěchu.

Podmíněné aktivum

39. **Podmíněná aktiva účetní jednotka nevykazuje v rozvaze.**
40. Podmíněné aktivum vzniká obvykle v důsledku neplánovaných nebo jiných neočekávaných událostí, které (a) nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky a které (b) pro účetní jednotku zakládají pravděpodobnost přítoku ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu. Příkladem je nárok, který účetní jednotka uplatňuje prostřednictvím právního sporu, jehož výsledek je nejistý.
41. Podmíněná aktiva se neuznávají v účetních výkazech, protože by to mohlo vést k vykázání výnosu, který nebude nikdy realizován. Pokud je však realizace výnosu prakticky jistá, pak není odpovídající aktivum podmíněným aktivem a jeho uznání je správné.
42. Pokud je přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu pravděpodobný, zveřejní se podmíněné aktivum tak, jak to vyžaduje odstavec 105.
43. Podmíněná aktiva se průběžně prověřují tak, aby se zajistilo, že jejich vývoj je odpovídajícím způsobem zohledněn v účetní závěrce. Pokud nastane jistota, že dojde k přítoku ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, a pokud hodnota aktiva může být spolehlivě odhadnuta, pak se v účetních výkazech za dané období uzná aktivum a jemu odpovídající výnos. Pokud se přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu stane pravděpodobným, zveřejní účetní jednotka podmíněné aktivum (viz odstavec 105).

Oceňování

Nejlepší možný odhad

44. **Částka uznaná jako rezerva je nejlepším odhadem výdajů, které budou nezbytné k vypořádání současně povinnosti vykázané k datu vykázání.**
45. Nejlepší odhad výdajů nezbytných k vypořádání současně povinnosti je částka, kterou by účetní jednotka racionálně vyplatila pro vypořádání povinnosti k datu vykázání nebo částka, ve které by ji k tomuto datu převedla na třetí stranu. Velmi často by bylo nemožné nebo nepřijatelně nákladné vypořádat nebo převést povinnost k datu vykázání. Nicméně odhad částky, kterou by účetní jednotka vyplatila pro vypořádání povinnosti, představuje nejlepší odhad výdaje nezbytného k vypořádání současně povinnosti k datu vykázání.

46. Odhady odtoků a finančních dopadů jsou stanoveny úsudkem vedení účetní jednotky, který se opírá o zkušenost s obdobnými transakcemi a v některých případech také o informace nezávislých znalců. Mezi podklady pro takové rozhodnutí patří i veškeré doplňkové informace vyplývající z událostí po datu vykázání.

Příklad

Vládní zdravotnická laboratoř dodává diagnostická ultrazvuková zařízení jak vládním, tak i soukromým zdravotnickým centrům a nemocnicím, a to za plnou úhradu nákladů. Zařízení jsou dodávána se zárukou, na základě které jsou kryty veškeré náklady na opravu jakýchkoliv závad, které se vyskytnou v průběhu prvních šesti měsíců po koupi. Pokud by se vyskytly jen drobné závady na všech zařízeních, pak by činily náklady na opravu 1 milión měnových jednotek. Pokud by se vyskytly na všech zařízeních velké závady, pak by náklady na jejich opravu činily 4 milióny měnových jednotek. Laboratoř na základě své zkušenosti z minulosti a budoucího očekávání předpokládá, že v příštím roce nebude mít 75 % zařízení řádné závady, 20 % zařízení bude mít jen drobné závady a u 5 % se vyskytnou velké závady. V souladu s odstavcem 32 posuzovala laboratoř pravděpodobnost odtoku z titulu uvedených záručních povinností jako jeden celek.

Očekávaná částka nákladů na opravy činí:

$(75 \% \text{ z nuly}) + (20 \% \text{ z } 1 \text{ mil.}) + (5 \% \text{ ze } 4 \text{ mil.}) = 400\,000,-$

47. Nejistoty spojené s částkou, která má být uznána jako rezerva, se řeší podle okolností různými způsoby. V případě, kdy je vyčíslení rezervy spojeno s velkým množstvím položek, je povinnost vyčíslena na základě vážení všech možných odtoků jejich pravděpodobností. Název této statistické metody je „střední hodnota“. Rezerva bude proto rozdílná v závislosti na pravděpodobnosti ztráty dané částky, například 60 procent nebo 90 procent. Pokud existuje souvislé pásmo pravděpodobných výsledků a každý bod v tomto rozmezí je stejně pravděpodobný jako jakýkoliv jiný, použije se bod uprostřed tohoto pásma.
48. Pokud je vyčíslována individuální povinnost, je nejlepším odhadem závazku jediný individuálně stanovený a nejpravděpodobnější výsledek. Přesto však účetní jednotka v takových případech posuzuje i jiné možné varianty. Pokud jsou ostatní varianty možných výsledků buď převážně vyšší, nebo převážně nižší než nejpravděpodobnější výsledek, pak je nejlepším odhadem vyšší, resp. nižší částka. Pokud například musí vláda opravit vážnou závadu na vojenském obranném plavidle, které bylo postaveno pro jinou vládu, je individuální a nejpravděpodobnější výsledek pro stanovení nákladů na opravu, která se podaří na první pokus, ve výši

100 000 měnových jednotek. Rezerva se však vykáže ve vyšší částce, pokud existuje podstatná pravděpodobnost, že budou nezbytné ještě další pokusy.

49. Rezerva se vyčíslí v hodnotě před zdaněním nebo jeho ekvivalenty. Návod na řešení daňových souvislostí rezerv a jejich změn lze nalézt ve standardu IAS 12 *Daně ze zisku*.

Rizika a nejistoty

50. **Pro dosažení nejlepšího odhadu rezervy se berou v úvahu veškerá rizika a nejistoty, které nevyhnutelně provázejí mnoho souvisejících událostí a okolností.**
51. Příčinou proměnlivosti výsledků jsou rizika. Vliv rizika může zvyšovat částku, kterou je závazek oceněn. Při rozhodování v podmínkách nejistoty je nezbytné dávat pozor na to, aby výnosy nebo aktiva nebyly nadhodnoceny a náklady nebo závazky podhodnoceny. Nejistota neopravňuje na druhou stranu nepřiměřenou tvorbu rezerv nebo úmyslné nadhodnocování závazků. Pokud jsou například plánované náklady odpovídající nepříznivému výsledku odhadnuty na bázi opatrnosti, nemůže být tento výsledek účelově použit jako pravděpodobnější, než tomu je ve skutečnosti. Určitá opatrnost je rovněž nezbytná k tomu, aby se zabránilo duplicitnímu zohlednění rizik a nejistot, a na ně navazujícímu nadhodnocení rezerv.
52. Zveřejnění nejistot provázejících výši částky výdajů se provádí podle odstavce 98(b).

Současná hodnota

53. **Pokud je dopad časové hodnoty peněz významný, je částkou rezervy současná hodnota výdajů, které budou nezbytné pro vypořádání povinnosti.**
54. Z důvodu časové hodnoty peněz jsou rezervy vztahující se k peněžním odtokům, ke kterým dojde brzy po datu vykazání, mnohem nepříznivější než takové, jejichž peněžní odtoky jsou ve stejné výši, ale nastanou později. Z tohoto důvodu se rezervy v případech, kdy je tento efekt významný, diskontují. Pokud se rezerva diskontuje po dobu více let, pak se současná hodnota rezervy každý rok zvyšuje tak, jak se blíží okamžik vypořádání (viz Ilustrativní příklad).
55. Odstavec 97(e) tohoto standardu požaduje zveřejnění přírůstku současné hodnoty za období způsobeného plynutím času.
56. **Sazba (nebo sazby) použitá pro diskontování je taková sazba před zdaněním, která odráží současné tržní posouzení časové hodnoty peněz a specifická rizika daného závazku. Diskontní sazba (sazby) již**

neodráží rizika, o něž již byly odhady budoucího peněžního toku upraveny.

57. V některých jurisdikcích je z přebytku vytvořeného jednotkou veřejného sektoru za dané období vybírána daň z příjmů nebo její ekvivalent. Pokud je taková daň z příjmu od účetní jednotky veřejného sektoru vybírána, pak musí být zvolena diskontní sazba před zdaněním.

Budoucí události

58. **Budoucí události, které mohou mít vliv na částku nezbytnou k vypořádání povinnosti, se zohledňují v částce rezervy v případě, že existuje dostatečně objektivní jistota, že k nim dojde.**
59. Očekávané budoucí události mohou být při stanovení výše rezerv obzvláště důležité. Některé povinnosti mohou být například indexovány tak, aby eliminovaly na straně příjemce dopady inflace nebo změny určitých cen. Pokud jsou informace o pravděpodobné míře inflace dostatečně průkazné, zohlední se tato skutečnost v částce rezervy. Jiným příkladem budoucí události ovlivňující částku rezervy je případ, kdy vláda předpokládá, že náklady na odstranění dehtu, popele a ostatních znečištění, které jsou spojeny s provozováním plynárny, budou ke konci životnosti plynárny sníženy budoucím vývojem technologií. V takovém případě zohledňuje uznaná částka přiměřená očekávání odborně kvalifikovaných a objektivních pozorovatelů a bere v úvahu veškeré dostupné informace o technologii, která bude dostupná v době provádění rekultivace. Z tohoto důvodu je správné vzít v úvahu například očekávané snížení nákladů z důvodu větší zkušenosti v použití existující technologie nebo očekávané náklady z důvodu použití stávající technologie pro větší nebo složitější rekultivační činnosti, než bylo původně stanoveno. Na druhou stranu účetní jednotka nemůže předpokládat vývoj zcela nové rekultivační technologie, pokud to není podloženo dostatečně objektivními a průkaznými informacemi.
60. Dopad možných nových právních předpisů je brán v úvahu při stanovení výše současné povinnosti vlády nebo individuální účetní jednotky veřejného sektoru v případě, že jsou dostupné dostatečně objektivní a průkazné informace o tom, že je prakticky jisté, že daný právní předpis vstoupí v platnost. Rozmanitost okolností, ke kterým v praxi dochází, prakticky znemožňuje určit individuální událost, poskytující ve všech ohledech takto dostatečně objektivní a průkaznou informaci. Jsou požadovány průkazné údaje jak o tom, (a) co bude předpis požadovat, tak i o tom, že (b) je prakticky jisté, že vstoupí v platnost a bude v patřičný čas implementován. V mnoha případech neexistuje takto dostatečně objektivní a průkazná jistota až do chvíle, než nový právní předpis vstoupí v platnost.

Očekávané pozbyetí aktiv

61. **Při vyčíslení rezervy se neberou v úvahu přínosy z očekávaného pozbyetí aktiv.**
62. Přínosy z očekávaného pozbyetí aktiv se neberou při určení výše rezervy v úvahu ani v případě, že je očekávané pozbyetí aktiva úzce spjato s událostí, která je příčinou rezervy. Místo toho uzná účetní jednotka přínos z očekávaného pozbyetí aktiva v okamžiku, který je specifikován standardem IPSAS zabývajícím se daným aktivem.

Náhrady

63. **Pokud se očekává, že některé nebo veškeré výdaje nezbytné k vypořádání rezervy budou uhrazeny jinou stranou, uzná se taková náhrada tehdy a jen tehdy, pokud je prakticky jisté, že účetní jednotka náhradu obdrží, pokud povinnost vypořádá. S náhradou se zachází jako se samostatným aktivem, částka uznaná jako náhrada nesmí převýšit částku rezervy.**
64. **Ve výkazu finanční výkonnosti mohou být náklady vztahující se k rezervám uznány v čisté výši snížené o částku vykázaných náhrad.**
65. Někdy je účetní jednotka schopna vyhledat jinou stranu, která zaplatí část nebo veškeré výdaje nezbytné k vypořádání rezervy (například prostřednictvím pojistných smluv, zajišťovacích doložek nebo dodavatelských záruk). Druhá strana může částku vyplacenou účetní jednotkou buď refundovat, nebo částku přímo proplatit. Vládní agentura může mít například právní závazek vůči individuální osobě jako důsledek mylného stanoviska vydaného jejími zaměstnanci. Vládní agentura však může část takto vzniklého výdaje pokrýt z pojištění profesní odpovědnosti.
66. Ve většině případů zůstává účetní jednotka odpovědná za celou částku, o kterou se jedná, takže v případě, že třetí strana při placení z libovolného důvodu selže, je účetní jednotka povinna vypořádat celou částku sama. V takové situaci se uzná rezerva ve výši celé částky závazku, a pokud je prakticky jisté, že v případě vypořádání závazku účetní jednotkou bude obdržena náhrada, uzná se tato náhrada jako samostatné aktivum.
67. V některých případech není účetní jednotka zavázána k vynaložení nákladů v případě, že třetí strana selže při placení. V takových případech nemá účetní jednotka žádný závazek k vynaložení takových nákladů a nezahrne je tedy do rezervy.
68. Jak je uvedeno v odstavci 37, je povinnost, za kterou ručí účetní jednotka společně nebo částečně, závazkem podmíněným v rozsahu, v jakém je očekáváno, že bude povinnost hrazena jinou stranou.

Úpravy rezerv

69. **Rezervy se vždy k datu vykazání prověřují a upravují tak, aby zohledňovaly aktuálně nejlepší odhady. Pokud již není pravděpodobné, že k vypořádání povinnosti bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, pak se rezerva zruší.**
70. Pokud je použito diskontování, roste účetní hodnota rezervy v každém účetním období tak, aby zohledňovala tok času. Takové přírůstky se uznají jako úrokový náklad.

Použití rezerv

71. **Rezerva smí být použita pouze na výdaje, na které byla původně vytvořena.**
72. Proti rezervě je možné zúčtovat pouze takové výdaje, na které byla původně vytvořena. Zúčtování výdajů proti rezervě, která byla původně uznána pro jiný účel, by zatajilo dopad dvou odlišných skutečností.

Použití pravidel uznávání a oceňování

Budoucí čisté provozní schodky

73. **Na čisté schodky z budoucí provozní činnosti se rezerva netvoří.**
74. Čisté schodky z budoucí provozní činnosti nesplňují definici závazku uvedenou v odstavci 18 a všeobecná pravidla uznání stanovená pro rezervy odstavcem 22.
75. Očekávání budoucích provozních ztrát naznačuje, že mohlo dojít ke znehodnocení některých aktiv užívaných pro danou činnost. Taková aktiva testuje účetní jednotka na znehodnocení. Návod na zachycování znehodnocení lze nalézt v IPSAS 21 *Znehodnocení nepenězotvorných aktiv* nebo v IPSAS 26 *Znehodnocení penězotvorných aktiv*, je-li to správnější.

Nevýhodné smlouvy

76. **Pokud má účetní jednotka uzavřenu smlouvu, která je nevýhodná, vyčíslí se současná povinnost z této smlouvy (v čisté výši po odpočtu případných náhrad) a uzná se jako rezerva.**
77. Odstavec 76 tohoto standardu se uplatňuje pouze na nevýhodné smlouvy. Smlouvy na poskytování sociálních podpor, které byly uzavřeny již za předpokladu, že účetní jednotka neobdrží přímo od příjemců těchto podpor protihodnotu, která by byla alespoň přibližně srovnatelná s hodnotou poskytnutého zboží, výrobků nebo služeb, jsou z rozsahu působnosti tohoto standardu vyňaty.

78. Mnoho smluv upravujících směnné transakce (například rutinní nákupní objednávky) může být zrušeno bez úhrady kompenzací jiným stranám, a proto z nich nevyplývá žádná povinnost. Jiné smlouvy zakládají jak práva, tak i povinnosti obou smluvních stran. Pokud události učiní takovou smlouvu nevýhodnou, spadá smlouva do rozsahu působnosti tohoto standardu a je uznán z ní vyplývající závazek. Nenaplněné smlouvy, které nejsou nevýhodné, jsou z rozsahu působnosti tohoto standardu vyjmuty.
79. Nevýhodnou smlouvu definuje tento standard jako smlouvu, jejíž neodvratitelné náklady na splnění povinnosti stanovené smlouvou překračují ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, jejichž přijetí se na základě takové smlouvy očekává. Z tohoto důvodu se současná povinnost, která bude uznána v souladu s paragrafem 76 jako rezerva, vyčíslí v čisté výši po odpočtu případných náhrad. Neodvratitelné náklady vyplývající ze smlouvy odráží přinejmenším čisté náklady na ukončení smlouvy, které představují buď náklady na splnění smlouvy, nebo veškeré kompenzace a pokuty vzniklé nesplněním smlouvy, budou-li nižší.
80. Dříve než je vytvořena samostatná rezerva na nevýhodnou smlouvu, uzná účetní jednotka veškeré ztráty ze znehodnocení aktiv, ke kterým došlo na aktivech vyčleněných na takovou smlouvu.

Restrukturalizace

81. Níže jsou uvedeny příklady událostí, které mohou spadat pod definici restrukturalizace:
- (a) ukončení nebo zrušení činností nebo služeb,
 - (b) uzavření pobočky nebo ukončení činnosti vládní agentury v konkrétní lokalitě nebo regionu, či přemístění aktivit z jednoho regionu do druhého,
 - (c) změny ve struktuře vedení, například zrušení některé úrovně řízení nebo řídicích činností, a
 - (d) zásadní reorganizace, která má významný dopad na podstatu a zaměření činnosti účetní jednotky.
82. Rezerva na náklady restrukturalizace je uznána pouze tehdy, když jsou splněna obecná kritéria uznání rezerv stanovená odstavcem 22. Odstavce 83–96 určují, jak se obecná kritéria uznání použijí v případě restrukturalizace.
83. **Jinak než právně závazná povinnost provést restrukturalizaci vzniká v případě, že účetní jednotka:**
- (a) **má oficiální podrobný plán restrukturalizace, který určuje přinejmenším:**

- (i) **činnost/provozní jednotku nebo část činnosti/provozní jednotky, které se týká,**
 - (ii) **hlavní místo, kterého se týká,**
 - (iii) **umístění, funkci a přibližný počet zaměstnanců, kteří budou odškodněni z důvodu ukončení využívání jejich služeb,**
 - (iv) **výdaje, které budou vynaloženy, a**
 - (v) **dobu, kdy bude plán implementován, a**
- (b) **u těch, kterých se to týká, vyvolala reálné očekávání, že restrukturalizace bude provedena, a to tím, že započala realizaci jejího plánu nebo zveřejnila její hlavní rysy těm, kteří jí budou ovlivněni.**
84. V rámci veřejného sektoru může k restrukturalizacím docházet na úrovni celé vlády, v rámci ministerstev nebo na úrovni jednotlivých úřadů.
85. Průkazná informace o tom, že účetní jednotka zahájila implementaci plánu restrukturalizace, může být podána například (a) veřejným oznámením hlavních rysů plánu nebo (b) prodejem či převody aktiv, (c) oznámením záměru zrušit leasingy nebo (d) zavedením alternativních způsobů poskytování služeb klientům. Samotné veřejné oznámení podrobného plánu restrukturalizace zakládá jinak než právně závaznou povinnost restrukturalizace pouze v případě, že je provedeno takovým způsobem a v tak dostatečné podrobnosti (například stanovením hlavních rysů plánu), aby vyvolalo u druhých stran, jako jsou příjemci služeb, dodavatelé a zaměstnanci (nebo jejich zástupci) reálné očekávání, že vláda nebo účetní jednotka restrukturalizaci provede.
86. K tomu, aby byl plán postačující pro vznik jinak než právně závazné povinnosti v okamžiku jeho oznámení těm, kterých se týká, je nezbytné, aby jeho začátek byl naplánován co nejdříve a aby byl dokončen v takovém časovém rozmezí, v rámci kterého jsou jeho podstatné změny nepravděpodobné. Pokud se očekává, že do zahájení restrukturalizace uplyne dlouhá časová prodleva nebo že bude restrukturalizace trvat bezdůvodně dlouhou dobu, je nepravděpodobné, že plán vyvolá reálné očekávání části jiných stran, že se vláda nebo daná účetní jednotka k restrukturalizaci skutečně zavázaly, protože dlouhý časový úsek dává vládě nebo dané účetní jednotce možnost své plány změnit.
87. Rozhodnutí vedení nebo řídicího orgánu o restrukturalizaci, které bylo provedeno před datem vykazání, nezakládá samo o sobě jinak než právně závaznou povinnost k datu vykazání, ledaže by účetní jednotka ještě před datem vykazání:
- (a) zahájila implementaci plánu restrukturalizace, nebo

- (b) dostatečně specifickým způsobem oznámila hlavní rysy plánu restrukturalizace těm, kterých se bude týkat, a to tak, aby u nich vyvolala reálné očekávání, že účetní jednotka restrukturalizaci provede.

Jestliže účetní jednotka zahájí implementaci plánu restrukturalizace nebo oznámí jeho hlavní rysy těm, kterých se to dotkne, až po datu vykazání, může být nezbytné zveřejnit informace požadované IPSAS 14 *Události po datu vykazání*, pokud je restrukturalizace významná a její nezveřejnění by mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky vycházející z této účetní závěrky.

88. Ačkoliv jinak než právně závazná povinnost nevzniká výhradně rozhodnutím vedení nebo řídicího orgánu, může vzniknout i jako důsledek nějaké dřívější události v kombinaci se zmiňovaným rozhodnutím. Například vyjednávání se zástupci zaměstnanců o odstupném nebo s potenciálními zájemci o koupi nebo převod části činnosti může být s konečnou platností uzavřeno pouze schválením řídicího orgánu nebo rady. Jakmile bylo schválení provedeno a oznámeno jiným stranám, má účetní jednotka jinak než právně závaznou povinnost restrukturalizace, pokud jsou současně splněny podmínky odstavce 83.
89. V některých zemích jsou (a) konečné a nezadatelné rozhodovací pravomoci týkající se účetních jednotek veřejného sektoru svěřeny řídicímu orgánu nebo radě, jejímiž členy jsou představitelé zájmů odlišných od vedení účetní jednotky (například zaměstnanců) nebo (b) je nezbytné informovat tyto představitele ještě předtím, než o věci rozhodne řídicí orgán nebo rada. Vzhledem k tomu, že rozhodování řídicího orgánu nebo rady vyžaduje v takových případech komunikaci s uvedenými představiteli, může to vést ke vzniku jinak než právně závazné povinnosti k provedení restrukturalizace.

Prodej nebo převod činností

90. **Z titulu prodeje nebo převodu činnosti nevzniká povinnost, dokud se účetní jednotka k prodeji nebo převodu skutečně nezaváže, tj. než je o tom uzavřena závazná smlouva.**
91. Dokonce i v případě, že účetní jednotka rozhodla o prodeji části svých aktivit a toto své rozhodnutí veřejně oznámila, není tím k uskutečnění prodeje povinována, dokud není jasně určen kupec a není uzavřena závazná prodejní smlouva. Dokud není možno najít kupce, který nabízí přijatelné podmínky a dokud neexistuje závazná prodejní smlouva, má účetní jednotka možnost změnit své mínění a začít realizovat ve skutečnosti zcela jiný záměr. Pokud je prodej aktivit pouhou částí restrukturalizace, může jinak než právně závazná povinnost vzniknout jako důsledek ostatních částí restrukturalizace, a to ještě před uzavřením závazné prodejní smlouvy.

92. Restrukturalizace ve veřejném sektoru často představují převody činnosti od jedné ovládané jednotky k druhé a mohou zahrnovat i bezúplatné převody činností nebo převody za nominální protihodnotu. Takové převody se uskutečňují často na základě vládních směrnic, jejichž součástí nejsou žádné závazné smlouvy popisované v odstavci 90. Závazek však existuje pouze tehdy, pokud existuje závazná smlouva o převodu. I když plánovaný převod nevede k uznání rezervy, může plánovaná transakce vyžadovat zveřejnění informací podle jiných standardů IPSAS, jako jsou IPSAS 14 a IPSAS 20 *Zveřejnění spřízněných stran*.

Rezervy na restrukturalizace

93. **Rezerva na restrukturalizaci zahrnuje pouze přímé výdaje na restrukturalizaci, které jsou současně:**
- (a) **nezbytně nutné pro provedení restrukturalizace, a**
 - (b) **nejsou spojeny s pokračujícími aktivitami účetní jednotky.**
94. Rezerva na restrukturalizaci nezahrnuje například následující náklady na:
- (a) přeškolení nebo přemístění zaměstnanců, kteří budou v práci pokračovat,
 - (b) marketing, nebo
 - (c) investice do nových systémů a distribučních sítí.
- Tyto výdaje jsou spojeny s budoucím provozováním aktivit a nejsou závazkem z titulu restrukturalizace k datu vykázaní. Takové výdaje se uznají na stejném základě, jako kdyby k nim došlo nezávisle na restrukturalizaci.
95. Identifikovatelné budoucí čisté schodky z běžné činnosti se až do data restrukturalizace nezahrnují do rezervy, pokud nevyplývají z nevýhodné smlouvy tak, jak je stanoveno v odstavci 18.
96. V souladu s odstavcem 61 se při vyčíslení rezerv na restrukturalizaci neberou v úvahu očekávané přínosy z pozbytí aktiv, a to ani v případě, že se prodej aktiv předpokládá jako součást restrukturalizace.

Zveřejňování

97. **Pro každou kategorii rezerv účetní jednotka zveřejní:**
- (a) **účetní hodnotu na začátku a na konci období,**
 - (b) **rezervy vytvořené nově v průběhu období včetně přírůstku stávajících rezerv,**
 - (c) **částky, které byly v průběhu období čerpány (tj. vydány a zúčtovány proti rezervě),**

- (d) nevyužité částky rezerv, které byly v průběhu období zrušeny, a
- (e) přírůstky diskontované části rezervy za období, ke kterým došlo z důvodu plynutí času a dopadu jakýchkoli změn diskontní sazby.

Srovnávací informace se nepožadují.

98. Pro každou kategorii rezerv zveřejní účetní jednotka následující informace:
- (a) stručný popis podstaty povinnosti a očekávaný časový rozvrh všech výsledných odtoků ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu,
 - (b) nejistoty ve výši nebo časovém rozvrhu těchto odtoků. Pokud je to pro poskytnutí odpovídající informace nezbytné, zveřejní účetní jednotka hlavní předpoklady týkající se budoucích událostí tak, jak je stanoveno odstavcem 58, a
 - (c) částku všech očekávaných náhrad, s uvedením částky všech aktiv, které byly z důvodu těchto očekávaných náhrad uznány.
99. Pokud se účetní jednotka rozhodne uznat ve své účetní závěrce rezervy z titulu sociálních podpor, za které nezískává přímo od jejich příjemců protihodnotu, která by byla alespoň přibližně srovnatelná s hodnotou poskytnutého zboží, výrobků nebo služeb, pak musí o takové rezervě zveřejnit informace požadované odstavci 97–98.
100. Pokud není pravděpodobnost odtoku z důvodu vypořádání příliš nízká, zveřejní účetní jednotka pro každou z kategorií podmíněných závazků k datu vykazání stručný popis podstaty podmíněného závazku, a pokud je to proveditelné:
- (a) odhad jeho finančního dopadu, vyčíslený podle odstavců 44 až 62,
 - (b) nejistoty týkající se výše částky nebo časového rozvrhu veškerých odtoků, a
 - (c) možnost jakýchkoliv případných náhrad.
101. Při určování toho, které rezervy nebo podmíněné závazky mohou být sloučeny do jedné kategorie, je nezbytné posoudit, zda podstata položky je dostatečně podobná individuálnímu vykazování splňujícímu požadavky odstavců 98(a) a (b) a 100(a) a (b). Na tomto základě může být přijatelné zacházet s částkami vztahujícími se k jednomu typu povinností jako s jedinou kategorií rezerv, ale naopak nepřijatelné zacházet jako s jedinou kategorií rezerv s částkami vztahujícími se k nákladům na rekultivaci a s částkami vyplývajícími ze soudních procesů.

102. Pokud pochází rezerva i podmíněný závazek ze stejné skupiny okolností, zveřejní účetní jednotka informace požadované odstavci 97, 98 a 100 takovým způsobem, že popíše propojení mezi rezervou a podmíněným závazkem.
103. Za určitých okolností může účetní jednotka využít pro stanovení výše rezervy externí ocenění. V takových případech je užitečné zveřejnit informace vztahující se ke způsobu ocenění.
104. Požadavky na zveřejnění uvedené v odstavci 100 se nepoužívají na podmíněné závazky, které vznikají z titulu sociálních podpor poskytovaných účetní jednotkou v případech, kdy za ně účetní jednotka neobdrží přímo od příjemců těchto podpor takovou protihodnotu, která by byla alespoň přibližně srovnatelná s hodnotou poskytnutého zboží, výrobků nebo služeb (viz odstavce 1(a) a 7–11 zabývající se vynětím sociálních podpor z rozsahu působnosti tohoto standardu).
105. **V případě, že je pravděpodobný přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, zveřejní účetní jednotka stručný popis podstaty podmíněného aktiva k datu vykazání, a pokud je to proveditelné, i odhad jeho finančního dopadu oceněného za použití pravidel stanovených pro rezervy v odstavcích 44–62.**
106. Zveřejnění požadovaná odstavcem 105 jsou určena pro ta podmíněná aktiva, u kterých se důvodně očekává, že z nich poplynou účetní jednotce užítky. To znamená, že neexistuje žádný požadavek na zveřejňování takových informací o veškerých podmíněných aktivech (viz odstavce 39 až 43 zabývající se diskusí o podmíněných aktivech). Je důležité, aby zveřejnění o podmíněných aktivech neobsahovalo zavádějící informace o pravděpodobnosti vzniku výnosu. Podmíněné aktivum může vzniknout například ze smlouvy, ve které účetní jednotka veřejného sektoru dává svolení podniku ze soukromého sektoru těžít v jedné ze svých nemovitostí výměnou za odměnu založenou na sazbě za jednu vytěženou tunu a podnik již těžbu zahájil. Kromě zveřejnění podstaty smluvního ujednání je nezbytné vyčíslit podmíněné aktivum, pokud lze provést spolehlivý odhad množství vytěžené suroviny a časového rozvrhu peněžních toků z něj vyplývajících. Pokud existují jakékoli známé skutečnosti nebo jiné okolnosti, které by naznačovaly, že je nepravděpodobné, že bude jakákoliv surovina vytěžena, pak nemusí účetní jednotka veřejného sektoru zveřejnit informace požadované odstavcem 105, protože není pravděpodobné, že účetní jednotce poplynou užítky.
107. Požadavky na zveřejnění uvedené v odstavci 105 se vztahují jak na podmíněná aktiva ze směnných, tak i nesměnných transakcí. Zda se podmíněné aktivum vztahuje k daňovým výnosům, spočívá na interpretaci toho, co představuje zdanitelnou skutečnost. Definice zdanitelné skutečnosti ve vztahu k daňovým výnosům a jejich možné důsledky pro

zveřejňování podmíněných aktiv z titulu daňových výnosů budou řešeny v rámci samostatného projektu zabývajícího se výnosy z nesměnných transakcí.

108. **Pokud nejsou jakékoliv informace požadované odstavci 100 a 105 zveřejněny proto, že není prakticky možné tak učinit, musí se tato skutečnost zveřejnit.**
109. **Ve velmi vzácných případech lze předpokládat, že by zveřejnění některých nebo všech informací požadovaných odstavci 97–107 vedlo k vážnému poškození pozice účetní jednotky ve sporu s jinými stranami, jehož předmětem je právě podstata rezervy, podmíněného závazku nebo podmíněného aktiva. V takových případech nemusí účetní jednotka tyto informace zveřejnit, ale zveřejní obecnou podstatu sporu společně se skutečností a důvodem, proč nebyla informace zveřejněna.**

Přechodné ustanovení

110. [zrušen]

Datum účinnosti

111. **Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2004 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2004, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.**
- 111A. **Odstavec 5 byl zrušen a odstavce 1 a 4 byly změněny *Vylepšením standardů IPSAS 2011* vydaným v říjnu 2011. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2013 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije změnu pro období začínající před 1. lednem 2013, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.**
- 111B. **Odstavce 110 a 112 byly změněny standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na aktuální bázi* vydaným v lednu roku 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 v období začínajícím před 1. lednem 2017, pak změny výše uvedených odstavců budou použity pro toto dřívější období.**
- 111C. **IPSAS 37 *Společná ujednání* vydaný v lednu 2015 změnil odstavec 37. Účetní jednotka tuto změnu použije, když použije IPSAS 37.**

112. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS anebo později.

Tabulky

Rezervy, podmíněné závazky, podmíněná aktiva a náhrady

Tyto tabulky doprovází IPSAS 19, ale formálně nejsou jeho součástí.

Rezervy a podmíněné závazky

<p>Pokud může dojít následkem minulých událostí k odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál z důvodu vypořádání: (a) současné povinnosti, nebo (b) eventuální povinnosti, jejíž existence bude potvrzena tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více událostem, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky.</p>		
<p>Existuje současná povinnost, která bude pravděpodobně vyžadovat odtok prostředků.</p>	<p>Existuje eventuální povinnost nebo současná povinnost, která může, ale pravděpodobně nebude vyžadovat odtok prostředků.</p>	<p>Existuje eventuální povinnost nebo současná povinnost, u níž je pravděpodobnost odtoku prostředků příliš nízká.</p>
<p>Je uznána rezerva (odstavec 22).</p> <p>Požaduje se zveřejnění informací o rezervě (odstavce 97 a 98).</p>	<p>Rezerva se neuzná (odstavec 35).</p> <p>Požaduje se zveřejnění podmíněného závazku (odstavec 100).</p>	<p>Rezerva se neuzná (odstavec 35).</p> <p>Nepožaduje se žádné zveřejnění (odstavec 100).</p>

Ve zcela vzácných případech vzniká podmíněný závazek u těch závazků, které nemohou být uznány z důvodu nespolehlivosti jejich vyčíslení. V tomto případě se požaduje zveřejnění podmíněného závazku.

Podmíněná aktiva

<p>Pokud existuje následkem minulých událostí pravděpodobné aktivum, jehož existence bude potvrzena tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více událostem, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky.</p>		
<p>Přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu je prakticky jistý.</p>	<p>Přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu je pravděpodobný, avšak není prakticky jistý.</p>	<p>Přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu není pravděpodobný.</p>
<p>Aktivum není podmíněné (odstavec 41).</p>	<p>Žádné aktivum se neuzná (odstavec 39).</p> <p>Požaduje se zveřejnění informací (odstavec 105).</p>	<p>Žádné aktivum se neuzná (odstavec 39).</p> <p>Nepožaduje se žádné zveřejnění (odstavec 105).</p>

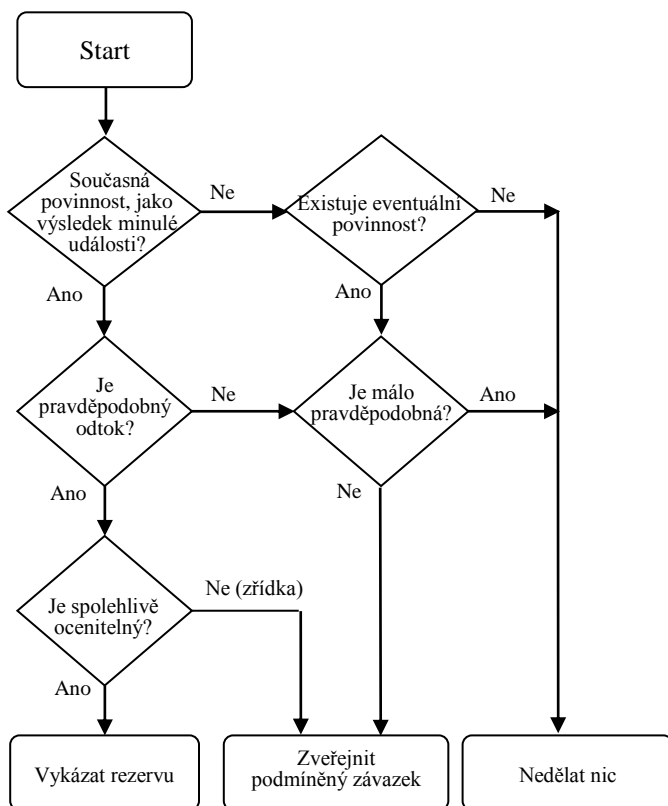
Náhrady

<p>Očekává se, že některé nebo veškeré výdaje potřebné k vypořádání rezervy budou nahrazeny jinou stranou.</p>		
<p>Účetní jednotka nemá povinnost ve výši výdajů, které budou nahrazeny jinou stranou.</p>	<p>Povinnost ve výši výdajů, jejichž náhrada se očekává, zůstává účetní jednotce, avšak je prakticky jisté, že v případě vypořádání rezervy účetní jednotkou, bude obdržena jejich náhrada.</p>	<p>Povinnost ve výši výdajů, jejichž náhrada se očekává, zůstává účetní jednotce, avšak není prakticky jisté, že v případě vypořádání rezervy účetní jednotkou bude obdržena jejich náhrada.</p>
<p>Jednotka nemá povinnost ve výši, která bude nahrazena (odstavec 67).</p> <p>Nepožaduje se žádné zveřejnění.</p>	<p>Náhrada se uzná jako samostatné aktivum ve výkazu finanční situace a může být kompenzováno s náklady ve výkazu finanční výkonnosti. Částka uznaná jako očekávaná náhrada však nesmí přesáhnout odpovídající závazek (odstavec 63 a 64).</p> <p>Nárok na náhradu se zveřejní spolu s částkou náhrady, která byla uznána (odstavec 98(c)).</p>	<p>Očekávaná náhrada není uznána jako aktivum (odstavec 63).</p> <p>Očekávaná náhrada se pouze zveřejní (odstavec 98(c)).</p>

Ilustrativní rozhodovací diagram

Tento rozhodovací diagram doprovází IPSAS 19, avšak formálně není součástí tohoto standardu.

Poznámka: v některých případech není jasné, zda současná povinnost existuje. V takových případech se má při respektování veškerých dostupných průkazných informací za to, že událost v minulosti zakládá současnou povinnost, pokud je spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že současná povinnost k datu vykázání existuje (odstavec 23 tohoto standardu).



Implementační příručka

Tato příručka doprovází IPSA 19, avšak není jeho součástí.

Uznávání

- IG1. Všechny účetní jednotky zmiňované v příkladech mají stanoveno datum vykázaní na 31. prosince. Ve všech případech se předpokládá, že lze provést spolehlivý odhad všech očekávaných odtoků. V některých případech mohou popisované okolnosti vést ke snížení hodnoty aktiv - tímto aspektem se však příklady nezabývají.
- IG2. Křížové odkazy uváděné v příkladech označují ty odstavce standardu, jejichž uplatnění připadá v úvahu nejvíce. Tento dodatek musí být chápán v kontextu celého textu standardů.
- IG3. V případech, kdy je dopad časové hodnoty peněz významný, představují odkazy na „nejlepší odhad“ částku současné hodnoty.

Záruky

- IG4. Vládní útvar A vyrábí vyhledávací a záchranné vybavení pro použití v rámci vlády, ale i pro prodej veřejnosti. V okamžiku prodeje poskytuje útvar kupujícímu záruku v závislosti na konkrétním výrobku. Na základě ustanovení prodejní smlouvy se útvar zavazuje odstranit opravou nebo výměnou veškeré výrobní vady, které se projeví v průběhu tří let od data prodeje. Na základě zkušenosti z minulosti je pravděpodobné (tj. pravděpodobnější než nepravděpodobné), že na základě záruky budou uplatněny nějaké nároky.

Analýza

Současná povinnost jako důsledek minulé události zakládající povinnost – událostí zakládající povinnost je prodej výrobku se zárukou, který zakládá právně závaznou povinnost.

Odtok prostředků při vypořádání představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál – je pravděpodobný v souvislosti se zárukami jako celkem (viz odstavec 32).

Závěr

Uzná se rezerva na základě nejlepšího odhadu nákladů na vyřízení reklamací výrobků prodaných se zárukou před datem vykázaní (viz odstavce 22 a 32).

Kontaminovaný pozemek – právní předpis, jehož uplatnění je prakticky jisté

- IG5. Územní samospráva vlastní sklad na pozemku v blízkosti přístavu. Samospráva si ponechává vlastnictví pozemku, protože jeho použití může být potřebné pro budoucí rozšíření přístavních aktivit. Posledních deset let měla nemovitost pronajatou skupina farmářů, která ji využívala jako

skladiště zemědělských chemikálií. Ústřední vláda oznámila svůj záměr uzákonit takový ekologický právní předpis, který bude vyžadovat od vlastníků nemovitostí uznání závazků z titulu ekologických odpadů včetně nákladů na vyčištění kontaminované půdy. V důsledku toho přijala územní samospráva pravidla pro zacházení s nebezpečnými odpady a začala tato pravidla uplatňovat na své činnosti a majetky. V daném okamžiku je zřejmé, že pozemek pod skladem je kontaminován zemědělskými chemikáliemi. Územní samospráva nemá žádné možnosti, jak uplatnit náhradu nákladů na vyčištění pozemku u farmářů nebo své pojišťovny. K 31. prosinci 2001 je prakticky jisté, že návrh zákona požadujícího vyčištění již kontaminovaných pozemků bude schválen krátce po konci roku.

Analýza

Současná povinnost jako důsledek minulé události zakládající povinnost – událost zakládající povinnost je kontaminace půdy, protože je prakticky jisté, že vstoupí v platnost právní předpis požadující její vyčištění.

Odtok prostředků při vypořádání představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál – pravděpodobný.

Závěr

Uznání rezervy na základě nejlepšího odhadu nákladů na vyčištění půdy (viz odstavce 22 a 30).

Kontaminace a jinak než právně závazná povinnost

IG6. Vláda široce zveřejnila svoji ekologickou politiku, na základě které odstraňuje veškeré kontaminace, které způsobila. Vláda již v minulosti zaznamenala úspěchy při uplatňování této politiky. V dané jurisdikci neexistují žádné ekologické právní předpisy. V průběhu námořního cvičení bylo poškozeno plavidlo a uniklo z něj významné množství nafty. Vláda odsouhlasila úhradu nákladů na okamžité vyčištění vod a následných nákladů na monitorování mořských živočichů a ptactva.

Analýza

Současná povinnost jako důsledek minulé události zakládající povinnost – událostí zakládající povinnost je kontaminace životního prostředí, která je příčinou vzniku jinak než právně závazné povinnosti, protože vládní politika a její chování v minulosti vytvořilo reálné očekávání, že vláda znečištění odstraní.

Odtok prostředků při vypořádání představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál – pravděpodobný.

Závěr

Uznání rezervy na základě nejlepšího odhadu nákladů na vyčištění (viz odstavce 22 a 30).

Štěrkový důl

IG7. Vláda provozuje štěrkový důl na pozemku, který je pronajat na komerční bázi od podniku ze soukromého sektoru. Štěrk je používán pro stavbu a údržbu silnic. Smlouva s vlastníkem pozemku požaduje od vlády rekultivaci štěrkového dolu tak, že budou odstraněny veškeré budovy, pozemek srovnán a zavezen orníci. 60 % případných likvidačních nákladů připadá na demolici důlních budov a rekultivaci pozemku a 40 % připadá na likvidaci následků těžby štěrku. K datu vykazání byly postaveny důlní budovy a byly zahájeny přípravné práce, ale nebyl dosud vytěžen žádný štěrk.

Analýza

Současná povinnost jako důsledek minulé události zakládající povinnost – stavba důlních budov a příprava těžby vytvořily na základě platného ujednání smluvní závazek odstranit budovy a rekultivovat místo, a jsou tedy událostí zakládající povinnost. K datu vykazání však neexistuje žádná povinnost odstranit škody způsobené těžbou štěrku.

Odtok prostředků při vypořádání představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál – pravděpodobný.

Závěr

Uznání rezervy na základě nejlepšího odhadu 60 % případných nákladů na odstranění budov a rekultivaci pozemku (viz odstavec 22). Tyto náklady jsou započítány jako část pořizovací ceny dolu. Zbývajících 40 % nákladů vyvolaných v důsledku těžby štěrku bude uznáváno postupně jako závazek od okamžiku zahájení těžby štěrku.

Vracení peněz

IG8. Vládní zásobovací agentura zabezpečuje centrální nákup a umožňuje veřejnosti, aby si od ní zakoupila přebytečné zásoby. Přesto, že k tomu neexistuje žádná zákonná povinnost, uplatňuje agentura zásadu vracení peněz za zboží zákazníkům, kteří s ním nebyli spokojeni. Tato politika vracení peněz je všeobecně známá.

Analýza

Současná povinnost jako důsledek minulé události zakládající povinnost – událostí zakládající povinnost je prodej zásob, který vytváří jinak než právně závaznou povinnost, protože chování agentury vytvořilo u části

zákazníků reálné očekávání, že bude agentura za vrácené zboží vracet peníze.

Odtok prostředků při vypořádání představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál – je pravděpodobné, že poměrná část zboží bude vrácena a že za ni budou vráceny peníze (viz odstavec 32).

Závěr

Uznání rezervy na základě nejlepšího odhadu nákladů na vrácené zboží (viz odstavce 18 (definice jinak než právně závazné povinnosti), 22, 25 a 32).

Uzavření divize – k datu vykázání nedošlo k realizaci

IG9. 12. prosince 2004 rozhodla vláda o uzavření jedné z divizí vládní agentury. Rozhodnutí nebylo do data vykázání (tj. 31. prosince 2004) sděleno nikomu ze subjektů, kterých se to týká, a nebyly učiněny žádné další kroky vedoucí k realizaci tohoto rozhodnutí.

Analýza

Současná povinnost jako důsledek minulé události zakládající povinnost – nedošlo k žádné události zakládající povinnost, a tudíž ani žádná povinnost neexistuje.

Závěr

Žádná rezerva se neuzná (viz odstavce 22 a 83).

Outsourcing divize – k datu vykázání již byla zahájena realizace

IG10. 12. prosince 2004 rozhodla vláda o outsourcingu jedné z divizí vládního útvaru. 20. prosince 2004 byl vládou schválen detailní plán přechodu divize na outsourcing a zaměstnancům divize byly zaslány dopisy o propuštění.

Analýza

Současná povinnost jako důsledek minulé události zakládající povinnost – událostí zakládající povinnost je zveřejnění rozhodnutí zaměstnancům, protože to k danému datu založilo jinak než právně závaznou povinnost, neboť se tím vytvořilo reálné očekávání, že divize bude skutečně outsourcována.

Odtok prostředků při vypořádání představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál – pravděpodobný.

Závěr

Uznání rezervy k 31. prosinci 2004 na základě nejlepšího odhadu nákladů na outsourcování divize (viz odstavce 22 a 83).

Zákonný požadavek na zabudování vzduchových filtrů

IG11. Na základě nového právního předpisu je účetní jednotka místní samosprávy povinna do 30. června 2005 zabudovat do svých veřejných budov nové vzduchové filtry. Účetní jednotka tyto filtry nezabudovala.

Analýza

(a) k datu vykazání 31. prosince 2004

Současná povinnost jako důsledek minulé události zakládající povinnost – žádná povinnost neexistuje, protože nedošlo k žádné události zakládající povinnost, a to ani z titulu povinnosti zabudovat vzduchové filtry, tak ani z titulu placení pokut.

Závěr

Neuzná se žádná rezerva na náklady zabudování vzduchových filtrů (viz odstavce 22 a 25–27).

(b) k datu vykazání 31. prosince 2005

Současná povinnost jako důsledek minulé události zakládající povinnost – stále neexistuje žádná povinnost vynaložit náklady na zabudování vzduchových filtrů, protože nedošlo k žádné události zakládající povinnost (zabudování vzduchových filtrů). Na druhou stranu však může vzniknout povinnost zaplatit pokuty nebo penále na základě právního předpisu, protože k události zakládající tuto povinnost došlo (nevyhovění veřejných budov předpisům).

Odtok prostředků při vypořádání představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál – posouzení pravděpodobnosti vzniku pokut a penále z důvodu činnosti účetní jednotky v rozporu s právními předpisy je závislé na podrobnostech daného právního předpisu a striktnosti režimu jeho uplatnění.

Závěr

Na náklady zabudování vzduchových filtrů není uznána žádná rezerva. Na druhou stranu je uznána rezerva na základě nejlepšího odhadu veškerých pokut a penále, u kterých je pravděpodobnější, že se vyskytnou, než nikoliv (viz odstavce 22 a 25–27).

Přeškolení pracovníků jako důsledek změn v systému daně z příjmů

IG12. Vláda zavedla řadu změn v systému daně z příjmů. V důsledku těchto změn je nuceno daňové oddělení (vykazující jednotky) přeškolit velkou část svých administrativních a odborných pracovníků tak, aby byl zabezpečen nepřerušovaný soulad činnosti daňového oddělení s regulačními pravidly platnými pro finanční služby. K datu vykazání nebylo žádné přeškolení pracovníku provedeno.

Analýza

Současná povinnost jako důsledek minulé události zakládající povinnost – žádná povinnost neexistuje, protože nedošlo k žádné události zakládající povinnost (přeškolení).

Závěr

Žádná rezerva se neuzná (viz odstavce 22 a 25–27).

Nevýhodná smlouva

IG13. Nemocniční prádelna provádí svoji činnost v budově, kterou má nemocnice (vykazující účetní jednotka) najatu na základě operativního leasingu. V průběhu prosince 2004 se prádelna přestěhovala do nové budovy. Leasing staré budovy pokračuje ještě další čtyři roky, protože nemůže být zrušen. Nemocnice nemá žádnou jinou alternativu využití původní budovy a budova nemůže být ani pronajata jinému uživateli.

Analýza

Současná povinnost jako důsledek minulé události zakládající povinnost – událostí zakládající povinnost je podpis nájemní smlouvy, na základě které vznikla právně závazná povinnost.

Odtok prostředků při vypořádání představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál – v okamžiku, kdy se stal leasing nevýhodným, je pravděpodobný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál (dokud se nestal nájem nevýhodným, zachycovala nemocnice leasing podle standardu IPSAS 13 *Leasingy*).

Závěr

Je uznána rezerva na základě nejlepšího odhadu neodvratitelných leasingových plateb (viz odstavce 13(b), 22 a 76).

Individuální záruka

IG14. V průběhu roku 2004 poskytla územní samospráva ručení na určité půjčky soukromému podniku poskytujícímu za úplaty veřejné služby, jehož finanční situace byla v té době dobrá. V průběhu roku 2005 však finanční situace podniku upadala a 30. června 2005 byla nad ním vyhlášena ochrana před věřiteli.

Tato smlouva splňuje definici smlouvy o finanční záruce v IPSAS 29, s výjimkou těch, u kterých se vystavitel rozhodne, že takové smlouvy bude považovat za pojistné smlouvy v souladu s příslušným národním nebo mezinárodním účetním standardem zabývající se pojistnými smlouvami. Následuje příklad účetního postupu, který splňuje požadavky IPSAS 29 pro smlouvy o finančních zárukách uvedené v IPSAS 29.

Analýza

(a) k 31. prosinci 2004

Současná povinnost jako důsledek minulé události zakládající povinnost – událostí zakládající povinnost je poskytnutí záruky, na základě které vznikla právně závazná povinnost.

Odtok prostředků při vypořádání představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál – k 31. prosinci 2004 není odtok ekonomického prospěchu pravděpodobný.

Závěr

Záruka je vykázána v reálné hodnotě

Analýza

(b) k 31. prosinci 2005

Současná povinnost jako důsledek minulé události zakládající povinnost – událostí zakládající povinnost je poskytnutí záruky, na základě které vznikla právně závazná povinnost.

Odtok prostředků při vypořádání představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál – k 31. prosinci 2005 je pravděpodobné, že k vypořádání povinnosti bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.

Závěr

Záruka je následně oceňována hodnotou odpovídající (a) nejlepšímu odhadu výše povinnosti (viz odstavce 22, 31 a 109) nebo (b) prvotně uznané částce po odpočtu souvisejících kumulovaných odpisů v souladu s IPSAS 9 *Výnosy ze směnných transakcí*, je-li vyšší.

Soudní spor

IG15. Po obědě v roce 2004 zemřelo pravděpodobně následkem otravy potravinami z produktů, které prodává restaurace ve veřejném museu (vykazující účetní jednotka) celkem deset osob. Byly zahájeny právní kroky k uplatnění škod vůči účetní jednotce, která však svou odpovědnost odmítá. Právník účetní jednotky informuje k datu schválení roční účetní závěrky k 31. prosinci 2004, že je pravděpodobné, že účetní jednotka nebude shledána odpovědnou. Avšak při přípravě roční účetní závěrky k 31. prosinci 2005 informuje právník účetní jednotku o tom, že s ohledem na vývoj případu je pravděpodobné, že účetní jednotka odpovědnou shledána bude.

Analýza

(a) k 31. prosinci 2004

Současná povinnost jako důsledek minulé události zakládající povinnost – na základě průkazných informací dostupných v okamžiku schválení účetní závěrky neexistuje v důsledku minulé události žádná povinnost.

Závěr

Není uznána žádná rezerva (viz odstavce 23 a 24). Záležitost je zveřejněna jako podmíněný závazek, pokud pravděpodobnost jakéhokoliv plnění není považována za příliš nepravděpodobnou (viz odstavce 100 a 109).

Analýza

(b) k 31. prosinci 2005

Současná povinnost jako důsledek minulé události zakládající povinnost – na základě průkazných informací současná povinnost existuje.

Odtok prostředků při vypořádání představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál – pravděpodobný.

Závěr

Je uznána rezerva na základě nejlepšího odhadu částky potřebné k vypořádání povinnosti (viz odstavce 22–24 a 109).

Opravy a udržování

IG16. Některá aktiva vyžadují kromě pravidelné údržby vždy jednou za několik let podstatné výdaje na seřízení nebo na renovaci a výměnu důležitých součástí. V případech, kdy jednotlivé části aktiva mají rozdílné doby použitelnosti, nebo přináší ekonomický prospěch odlišným způsobem, poskytuje vodítko pro přiřazení výdajů těmto částem standard IPSAS 17 *Pozemky, budovy a zařízení*.

Náklady na renovaci nevyžadovanou právními předpisy

IG17. Kotel pro vytápění budovy, která se pronajímá prostřednictvím vládního útvaru řadě nájemníků z oblasti veřejného sektoru, má vložku, která vyžaduje z technických důvodů každých pět let výměnu. K datu vykázání byla vložka používána již tři roky.

Analýza

Současná povinnost jako důsledek minulé události zakládající povinnost – žádná současná povinnost neexistuje.

Závěr

Neuzná se žádná rezerva (viz odstavce 22 a 25–27).

Náklady na výměnu vložky nejsou k datu vykázání uznány, protože k tomuto datu neexistuje žádná povinnost, která by byla nezávislá na budoucích krocích účetní jednotky, vložku vyměnit – vynaložení takových

výdajů dokonce přímo závisí na rozhodnutí účetní jednotky pokračovat v provozu kotle nebo provést výměnu jeho vložky. Místo uznání rezervy se provádí odpis vložky na základě jejího opotřebením, tzn. že je odpisována po dobu pěti let. Náklady na její výměnu se vždy v okamžiku jejich vynaložení aktivují a její opotřebením je vyjádřeno odpisy v průběhu následujících pěti let.

Náklady na renovaci vyžadovanou právními předpisy

IG18. Od vládního kartografického útvary se vyžaduje právním předpisem, aby každé tři roky provedl generální opravu svých letadel používaných pro letecké snímkování.

Analýza

Současná povinnost jako důsledek minulé události zakládající povinnost – žádná současná povinnost neexistuje.

Závěr

Neuzná se žádná rezerva (viz odstavce 22 a 25–27).

Náklady na generální opravy letadel se neuznávají jako rezerva ze stejných důvodů, jako se neuznávají jako rezerva náklady na výměnu vložky v příkladu IG17. Ani právní předpis nařizující generální opravy nečiní z nákladů na generální opravy povinnost, protože taková povinnost opravovat letadla neexistuje nezávisle na budoucích krocích účetní jednotky – účetní jednotka může svými budoucími kroky takové budoucí výdaje odvrátit, například prodejem letadla.

Zveřejnění

Níže jsou uvedeny dva příklady zveřejnění požadovaných odstavcem 98.

Záruky

IG19. Vládní útvar s odpovědností za prevenci úrazů na pracovišti poskytl v okamžiku prodeje záruku na své bezpečnostní pomůcky. V souladu s podmínkami záruky opraví nebo vymění útvar pomůcku, která nebude uspokojivě fungovat v průběhu dvou let od data prodeje. K datu vykazání byla uznána rezerva ve výši 60 000 měnových jednotek. Rezerva nebyla diskontována, protože dopad diskontu je nevýznamný. Zveřejněna bude následující informace:

Účetní jednotka uznala rezervu ve výši 60 000 měnových jednotek z titulu očekávaného uplatnění záručních nároků na zboží prodané v průběhu posledních tří účetních období. Očekává se, že hlavní část těchto výdajů bude učiněna v příštím účetním období a že celá částka bude vydána do dvou let od data vykazání.

Náklady na likvidaci

- IG20. Státem vlastněný výzkumný ústav, který používá jaderný reaktor pro získávání radiových izotopů používaných pro lékařské účely, uznal v roce 2005 rezervu na likvidaci ve výši 300 miliónů měnových jednotek. Rezerva je vyčíslena za předpokladu, že likvidace bude provedena za 60–70 let. Existuje však možnost, že k likvidaci nedojde do 100–110 let, přičemž v takovém případě by se současná hodnota nákladů na likvidaci podstatně snížila. Zveřejněna bude následující informace:

Byla uznána rezerva na likvidaci ve výši 300 miliónů měnových jednotek. Vynaložení těchto nákladů se předpokládá v období mezi roky 2065 a 2075, existuje však možnost, že likvidace nebude provedena až do let 2105–2115. Pokud by byly náklady odhadovány na základě předpokladu, že k nim dojde až v rozmezí let 2105–2115, pak by byla vykázaná rezerva nižší o 136 miliónů měnových jednotek. Rezerva byla stanovena za předpokladu použití stávající technologie, na základě běžných cen a diskontována diskontní sazbou 2 %.

Výjimka ze zveřejnění

Níže uvedený příklad demonstruje požadavek odstavce 109 na zveřejnění, kdy se však některé z požadovaných informací nezveřejní, protože se dá předpokládat, že by to účetní jednotce způsobilo újmu.

- IG21. Vládní úřad pro výzkum je účastníkem sporu s podnikem, který prohlašuje, že úřad pro výzkum porušil jeho nehmotná práva při použití genetických materiálů a vyčísлил vzniklou škodu na 100 miliónů měnových jednotek. Úřad pro výzkum uznal rezervu ve výši nejlepšího možného odhadu závazku, avšak nezveřejnil žádnou z informací vyžadovaných odstavci 97 a 98 standardu. Zveřejněna byla pouze následující informace:

Probíhá spor vedený proti úřadu, jehož předmětem je vyjednávání s podnikem, který prohlašuje, že úřad porušil jeho patenty a vyčísлил škodu na 100 miliónů měnových jednotek. Informace, které jsou za normálních okolností požadovány IPSAS 19, Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva, nejsou zveřejněny, protože lze předpokládat, že by to vážně poškodilo průběh vyjednávání. Vedení zastává názor, že je úřad schopen se těmito požadavkům úspěšně ubránit.

Ilustrativní příklad

Tento příklad doprovází IPSAS 19, avšak není jeho součástí.

Současná hodnota rezervy

Následující příklad ilustruje operace v účetním deníku, které se zaúčtují při prvotním uznání současné hodnoty rezervy a následně při uznávání postupného zvyšování její současné hodnoty. Toto zvyšování rezervy je uznáno jako úrokový náklad (viz odstavec 70).

- IE1. Očekávaná částka rezervy ke konci 5. roku je 2 000 měnových jednotek. Tato očekávaná hodnota není upravena o žádná rizika. Přiměřená diskontní míra, která by zohlednila rizika spojená s tímto peněžním tokem, byla stanovena na 12 %.
- IE2. Následující položky účetního deníku zachycují rezervu a změny její výše v každém z účtovaných období:

Konec běžného období

MD	Úrokový náklad	1 134,85	
D	Rezervy		1 134,85

Konec roku 1

MD	Úrokový náklad	136,18	
D	Rezervy		136,18

Konec roku 2

MD	Úrokový náklad	152,52	
D	Rezervy		152,52

Konec roku 3

MD	Úrokový náklad	170,83	
D	Rezervy		170,83

Konec roku 4

MD	Úrokový náklad	191,33	
D	Rezervy		191,33

Konec roku 5

MD	Úrokový náklad	214,29	
D	Rezervy		214,29

REZERVY, PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY A PODMÍNĚNÁ AKTIVA

Výpočet:		Přírůstek
Běžné období:	$Současná\ hodnota = 2\ 000 / (1,12)^5 = 1\ 134,85$	
Konec roku 1:	$Současná\ hodnota = 2\ 000 / (1,12)^4 = 1\ 271,04$	136,18
Konec roku 2:	$Současná\ hodnota = 2\ 000 / (1,12)^3 = 1\ 423,56$	152,52
Konec roku 3:	$Současná\ hodnota = 2\ 000 / (1,12)^2 = 1\ 594,39$	170,83
Konec roku 4:	$Současná\ hodnota = 2\ 000 / (1,12)^1 = 1\ 785,71$	191,33
Konec roku 5:	$Současná\ hodnota = 2\ 000 / (1,12)^0 = 2\ 000,00$	214,29

Srovnání s IAS 37

IPSAS 19 primárně čerpá z IAS 37 (1998). Hlavní rozdíly mezi IPSAS 19 a IAS 37 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 37 byly do IPSAS 19 přidány doplňující komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru. Konkrétně je v rozsahu působnosti standardu uvedeno, že se IPSAS 19 nepoužívá pro rezervy a podmíněné závazky související se sociálními podporami poskytovanými účetní jednotkou v případech, kdy za ně přímo od příjemců těchto podpor není vybírána protihodnota alespoň přibližně srovnatelná s hodnotou poskytnutého zboží nebo služeb. Pokud se však účetní jednotka rozhodne uznat rezervy na sociální podpory, pak IPSAS 19 vyžaduje v této souvislosti zveřejnění určitých informací.
- Byl upraven text vytištěný v IAS 37 tučným písmem a ke stávajícímu komentáři obsaženému v IAS 37 byl v IPSAS 19 přidán ještě doplňující komentář objasňující skutečnost, že v případě nevýhodných smluv je současný závazek vyčíslen po odpočtu případných náhrad a uznán jako rezerva v čisté výši.
- Odstavec upravující rozsah působnosti IPSAS 19 objasňuje, že rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva vznikající z titulu zaměstnaneckých požitků jsou vyňaty z rozsahu působnosti tohoto standardu, standard se však vztahuje na rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva vznikající z ukončení poskytování zaměstnaneckých požitků, které bylo provedeno v souvislosti s restrukturalizací řešenou tímto standardem.
- IPSAS 19 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 37. Nejvýznamnějším příkladem je používání termínů „výnos“ („revenue“) a „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“) v IPSAS 19. Odpovídajícími termíny v IAS 37 jsou „výsledek“ („income“) a „výsledovka“ („income statement“).
- Kromě definic odborných termínů použitých v IAS 37 obsahuje IPSAS 19 navíc ještě definici „nenaplněných smluv“ („executory contracts“).
- Implementační příručka byla upravena tak, aby více odpovídala situaci ve veřejném sektoru.
- IPSAS 19 obsahuje ilustrativní příklady, které ilustrují účetní operace zaúčtované v účetním deníku při uznání rezervy a jejím diskontování v průběhu období tak, aby byl zohledněn dopad časové hodnoty peněz.

IPSAS 20 — ZVEŘEJŇOVÁNÍ SPŘÍZNĚNÝCH STRAN

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 24 (přeformátovaného v roce 1994) *Zveřejňování 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 Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 24.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 20 — ZVEŘEJŇOVÁNÍ SPŘÍZNĚNÝCH STRAN

Historie standardu

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

IPSAS 20 *Zveřejňování spřízněných stran* byl vydán v říjnu 2002.

Od té doby byl IPSAS 20 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 37 *Společná ujednání* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- *Vylepšení standardů IPSAS* (vydáno v listopadu 2010)

Přehled změn odstavců IPSAS 20

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
4	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015
15	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015
24	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015 Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
33	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
42A	Nový	IPSAS 33 leden 2015
42B	Nový	IPSAS 37 leden 2015 IPSAS 35 leden 2015
43	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015

IPSAS 20 — ZVEŘEJŇOVÁNÍ SPŘÍZNĚNÝCH STRAN

OBSAH

	Odstavec
Cíl	
Rozsah působnosti	1–3
Definice	4–17
Blízcí členové rodiny jednotlivce	5
Klíčovní řídicí pracovníci	6–9
Spřízněné strany	10–15
Odměňování klíčových řídicích pracovníků	16
Hlasovací práva	17
Problematika spřízněné strany	18–21
Odměňování klíčových řídicích pracovníků	21
Významnost	22
Zveřejňování	23–41
Zveřejňování ovládaní	25–26
Zveřejňování transakcí se spřízněnou stranou	27–33
Zveřejňování – klíčovní řídicí pracovníci	34–41
Datum účinnosti	42–43
Implementační příručka	
Srovnání s IAS 24	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 20 *Zveřejňování spřízněných stran* je obsažen v cíli a odstavcích 1–43. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 20 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

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 skládání účtů a pro usnadnění lepšího porozumění finanční situace a výkonnosti vykazující jednotky. Hlavními problémy zveřejnění informací o spřízněných stranách je identifikace stran, které ovládají nebo mají podstatný vliv na vykazující 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 podniky veřejné správy (PVS) používají standardy IFRS vydávané 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.

Klíčovní 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 klíčovní 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 a) ovládat druhou stranu anebo b) má na ní podstatný vliv při přijímání finančních a provozních rozhodnutí nebo jestliže jsou spřízněná jednotka a další jednotka spoužívány. Spřízněné strany zahrnují:

- (a) jednotky, které přímo či nepřímo prostřednictvím jednoho nebo více prostředníků ovládají účetní jednotku anebo jsou ovládány vykazující jednotkou,
- (b) přidružené jednotky (viz IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání*),
- (c) jednotlivce přímo nebo nepřímo vlastníci podíl ve vykazující jednotce, který jim zajišťuje podstatný vliv na jednotku, a blízké členy rodiny těchto jednotlivců,
- (d) klíčové řídicí pracovníky a blízké členy rodiny klíčových 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 klíčových řídicích pracovníků je jakákoliv protihodnota nebo prospěch získaný přímo či nepřímo klíčovými řídicími pracovníky z vykazující jednotky za služby poskytnuté na pozici členů řídicího orgánu nebo coby zaměstnanců vykazující jednotky.

Podstatný vliv (pro účely tohoto standardu) je moc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách jednotky, nejde však o jejich ovládnutí. Podstatný vliv lze vykonávat různými způsoby, obvykle zastoupením v představenstvu jednotky nebo v podobném

řídícím orgánu, ale také například účastí na (a) procesu tvorby politik, (b) významných transakcích mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky, (c) změně vedení, nebo (d) závislosti na technických informacích. Podstatný vliv lze získat prostřednictvím vlastnického podílu, statutu nebo na základě dohody. Pokud jde o vlastnický podíl, podstatným vlivem se rozumí vliv v souladu s definicí uvedenou v IPSAS 36.

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

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.

Klíčovní řídící pracovníci

6. Klíčovní řídící pracovníci zahrnují všechny ředitele nebo členy řídícího orgánu vykazující jednotky, pokud tento orgán má pravomoc a odpovědnost za plánování, řízení a kontrolu činností účetní jednotky. Na celostátní úrovni může řídící 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 řídícího orgánu subjektu veřejné správy, k němuž tato účetní jednotka náleží, je tato osoba zahrnuta mezi klíčové řídící pracovníky, jestliže funkce dozoru zahrnuje pravomoc a odpovědnost za plánování, řízení a kontrolu činností této účetní jednotky. V mnohých jurisdikcích nemusí mít klíčovní poradci těchto osob dostatečné pravomoci, zákonné či jiné, aby vyhověli definici klíčových řídících pracovníků. V jiných jurisdikcích mohou být klíčovní poradci těchto osob považováni za klíčové řídící 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 ovládat účetní jednotku nebo v ní uplatňovat podstatný vliv. Při stanovení, zda je jedinec klíčovým poradcem a zda tento poradce splňuje definici klíčových 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 klíčové řídicí pracovníky proto patří vrcholový výkonný pracovník a vrcholové vedení vykazující jednotky. V některých jurisdikcích nemají státní úředníci dostatečné pravomoci a odpovědnosti, aby splňovali podmínky pro začlenění mezi klíčové řídicí pracovníky (jak jsou definováni tímto standardem) vykazující jednotky na celostátní úrovni. V těchto případech budou mezi klíčovými 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 klíčových 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 klíčových řídicích pracovníků nevytváří nutně vztah se spřízněnou osobou.
12. Za spřízněné strany se v kontextu tohoto standardu nepovažují tyto:
 - (a) (i) poskytovatelé financování v rámci jejich podnikání v tomto směru a
 - (ii) odbory

v rámci jejich obvyklých styků s účetní jednotkou a na základě právě jen těchto styků (i když mohou omezit svobodu jednání účetní jednotky nebo se mohou podílet na jejích 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 jednotky. Vztahy mezi spřízněnými osobami

mohou také vznikat pomocí externích provozních vztahů mezi vykazující jednotkou a spřízněnou stranou. Takové vztahy často znamenají určitý stupeň ekonomické závislosti.

14. Ekonomická závislost, kdy jedna účetní jednotka závisí na jiné tím, že se spoléhá na tuto druhou ve významné míře financování nebo prodeje svého zboží, výrobků a služeb, by sama o sobě pravděpodobně nevedla k ovládnání 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 jednotka ekonomicky závislá na jiné jednotce, doporučuje se, aby vykazující jednotka zveřejnila existenci takové závislosti.
15. Definice spřízněné strany zahrnuje jednotky vlastněné klíčovými řídicími pracovníky, blízkými členy rodin takových jednotlivců nebo hlavních akcionářů (nebo jejich obdoby tam, kde účetní jednotka nemá formalizovanou strukturu jmění) vykazující 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 jednotku. Tato odpovědnost jim dává podstatný vliv, ale nikoli ovládnání finančních a provozních rozhodování vykazující jednotky. Pro účely tohoto standardu je podstatný vliv definován tak, aby zahrnul společná podnikání.

Odměňování klíčových řídicích pracovníků

16. Odměňování klíčových řídicích pracovníků zahrnuje odměny získané jednotlivci od vykazující 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 nespňuje definici odměňování klíčových řídicích pracovníků tohoto standardu. Odstavec 34 však požaduje, aby byly zveřejněny informace i o takovém jiném prospěchu. Odměňování klíčových 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 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 korporátní strukturu a ministr nebo vládní úřad drží podíl 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 skládání účtů i pro to, aby bylo uživatelům umožněno lépe porozumět účetní závěrce vykazující 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 nespřízněné 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 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 klíčových řídicích pracovníků

21. Klíčoví 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 (a) odměn klíčových řídicích pracovníků a blízkých členů rodiny klíčových řídicích pracovníků během účetního období, (b) úvěrů jim poskytnutých a (c) 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 klíčových řídicích pracovníků a blízké členy jejich rodin použita přiměřená minimální míra transparentnosti.

Významnost

22. IPSAS 1 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 jednotkou a spřízněnou stranou a povaha transakce může znamenat, že je tato transakce významná, bez ohledu na její velikost.

Zveřejňování

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 (a) z důvodu svěřené odpovědnosti ředitelů, členů řídicích orgánů a vrcholového vedení, a také (b) proto, že mají rozsáhlou moc 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 standardy IPSAS rovněž požadují zveřejnění transakcí se spřízněnou stranou. IPSAS 1 například vyžaduje zveřejnění dlužných a pohledávaných částek ovládající jednotky ve vztahu k ovládaným, spousovládaným, přidruženým jednotkám a jiným spřízněným stranám. IPSAS 38, *Zveřejňování účasti v jiných jednotkách* požaduje po účetní jednotce zveřejnění informací, které umožní uživatelům její konsolidované účetní závěrky porozumět složení ekonomické jednotky a informací o každém společném ujednání a přidružené jednotce, které jsou významné pro vykazující jednotku.

Zveřejňování ovládání

25. **Vztahy mezi spřízněnými stranami, kde existuje ovládání, 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 ovládání, o dopadech vztahů spřízněných stran na vykazující 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 vrcholné ovládající jednotky, pokud jsou.

Zveřejňování transakcí se spřízněnou stranou

27. **Pokud jde o takové transakce mezi spřízněnými stranami, které nejsou transakcemi, k nimž by došlo v rámci běžného vztahu dodavatele nebo zákazníka/příjemce dle smluvních a dalších podmínek, ani více, ani méně příznivých než jsou ty, 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 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 skládání účtů.**
28. Následují příklady situací, kdy transakce se spřízněnou stranou mohou vést vykazující 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 smlouvy;
 - (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. Vládní útvar správních služeb 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 společného ovládnutí a tyto transakce splňují definici transakcí mezi spřízněnými stranami. Zveřejnění informací o transakcích mezi těmito jednotkami však není požadováno, pokud jsou tyto transakce (a) v souladu s obvyklými provozními vztahy mezi jednotkami a jsou provedeny (b) za smluvních a dalších podmínek, které jsou za těchto okolností pro takové transakce obvyklé. 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 danými 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 ke klíčovým 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 klíčovými řídicími pracovníky a/nebo blízkými členy rodiny klíčových řídicích pracovníků.
32. **Položky podobné povahy mohou být zveřejněny souhrnně kromě případů, kdy je nezbytné samostatné zveřejnění proto, aby byly poskytnuty relevantní a spolehlivé informace pro účely rozhodování a skládání účtů.**
33. V konsolidované účetní závěrce není nezbytné zveřejňovat transakce mezi členy ekonomické jednotky, protože konsolidovaná účetní závěrka předkládá informace o ovládající jednotce a ovládaných jednotkách jako o jediné vykazující jednotce. Transakce mezi spřízněnými stranami, ke kterým došlo mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky, kromě těch mezi investiční jednotkou a jejími ovládanými jednotkami oceněnými v reálné hodnotě do přebytku nebo schodku, jsou vyloučeny při konsolidaci v souladu s IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka*. Transakce s přidruženými jednotkami vykazovanými ekvivalenční metodou nejsou vyloučeny, a tudíž vyžadují zvláštní zveřejnění jako transakce mezi spřízněnými stranami.

Zveřejňování – klíčoví řídicí pracovníci

34. **Účetní jednotka zveřejní:**
- (a) **celkový úhrn odměn klíčových řídicích pracovníků a počet jednotlivců stanovený na základě ekvivalentu plného úvazku, kteří dostávají odměnu v této kategorii. Zvlášť jsou vykazány hlavní třídy klíčových řídicích pracovníků a je zahrnut popis každé třídy,**
 - (b) **celkovou částku všech dalších odměn a náhrad poskytnutých během účetního období vykazující jednotkou klíčovými řídicími pracovníky a jejich blízkým členům rodiny tak, že se uvedou zvlášť úhrnné částky poskytnuté:**
 - (i) **klíčovými řídicími pracovníky a**
 - (ii) **blízkým členům rodiny klíčových řídicích pracovníků a**

- (c) **u úvěrů, které nejsou běžně dostupné osobám, které nepatří ke klíčovým řídicím pracovníkům, a úvěrů, jejichž dostupnost není v širším povědomí veřejnosti, pro každého jednotlivého člena klíčových řídicích pracovníků a každého blízkého člena rodiny klíčových řídicích pracovníků**
- (i) **částku poskytnutých úvěrů během období včetně dohodnutých podmínek,**
 - (ii) **částku splacených úvěrů během období,**
 - (iii) **částku konečného zůstatku každého úvěru a pohledávky a**
 - (iv) **tam, kde jednotlivec není ředitelem nebo členem řídicího orgánu nebo vrcholového vedení účetní jednotky, jeho vztah k těmto orgánům nebo skupinám.**
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 klíčovými 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 klíčovými 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 klíčových řídicích pracovníků, které mají. Pokud má například účetní jednotka řídicí orgán, který je oddělený od vrcholového vedení, zveřejnění o odměnách těmto 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 klíčových řídicích pracovníků uvedené v definici klíčových řídicích pracovníků poskytují vodítko pro stanovení tříd klíčových řídicích pracovníků.
37. Odměny klíčovým 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 jednotku nebo účetní jednotky a ten se zahrne do úhrnu zveřejněných odměn.

38. Požadavky na oceňování zaměstnaneckých požitků se nacházejí v IPSAS 25 *Zaměstnanecké požitky*. Pokud byla nepeněžní odměna, která může být spolehlivě vyčíslena, zahrnuta do úhrnné částky odměn klíčových řídicích pracovníků za období, bude rovněž zveřejněn základ pro vyčíslení této nepeněžní odměny v komentáři k účetním výkazům.
39. Tento standard požaduje zveřejnění určitých informací o smluvních a jiných podmínkách úvěrů poskytnutých klíčovým řídicím pracovníkům a blízkým členům jejich rodin, pokud tyto úvěry:
- (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 skládání účtů. Při stanovení toho, které úvěry mají být zveřejněny pro splnění požadavků tohoto standardu, lze použít úsudku. Takový úsudek se provede po zvážení důležitých skutečností způsobem, který je v souladu s dosahováním cílů účetního výkaznictví.

40. Odstavec 34(a) tohoto standardu požaduje zveřejnění úhrnu odměn klíčovým řídicím pracovníkům. Klíčoví 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 ve funkci ředitele nebo člena 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 klíčových řídicích pracovníků mohou mít vliv na klíčové řídicí pracovníky nebo jimi mohou být ovlivněni při svých transakcích s vykazující jednotkou. Odstavec 34(b)(ii) tohoto standardu požaduje zveřejnění celkové odměny a náhrady poskytnuté během období blízkým členům rodiny klíčových řídicích pracovníků.

Datum účinnosti

42. **Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2004 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2004, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.**
- 42A. Odstavec 43 byl změněn standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na aktuální bázi* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka

použije IPSAS 33 v období začínajícím před 1. lednem 2017, pak změny výše uvedených odstavců budou použity rovněž pro toto dřívější období.

- 42B. IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IPSAS 37 *Společná ujednání* a IPSAS 38 *Zveřejňování účasti v jiných jednotkách* vydané v lednu 2015, změnilly odstavce 4, 15, 24 a 33. Účetní jednotka tyto změny použije, když použije IPSAS 35, IPSAS 37 a IPSAS 38.**
43. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

Implementační příručka

Tato příručka doprovází IPSAS 20, avšak není jeho součástí.

Zveřejnění – Vláda X

V účetní závěrce Vlády X byla provedena následující zveřejnění.

Ovládané jednotky (odstavec 25)

Vláda ovládá následující vykazující 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 35 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 měnových 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.

Klíčovní řídící pracovníci (odstavec 34)

Odměna (odstavec 34(a))

Klíčovní řídící pracovníci (dle definice IPSAS 20 *Zveřejňování spřízněných stran*) jsou členové vlády, kteří spoluvytvářejí řídící 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.

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

Částky takových poskytnutých a splacených úvěrů 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 a další podmínky

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

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

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

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

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

Během účetního období vláda poskytla celkové odměny a náhrady ve výši Y (měnových jednotek) blízkým členům rodin klíčových 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 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 35 požaduje, aby byly zveřejněny určité údaje o významných ovládaných jednotkách.)

Transakce se spřízněnou stranou (odstavec 27)

Agentura poskytuje bezplatně dům ministrovi. Domy podobné tomu, který byl poskytnut ministrovi, jsou pronajímány za přibližně Z měnových 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.

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

Klíčová 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 divizí. 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 divizní ředitelé jsou dočasně přeloženi z Ministerstva X a jsou odměňováni Ministerstvem X.

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

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

<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 a další podmínky

Ministr získal úvěr J měnových jednotek za X % ročně, což je Y % pod tržní sazbou. Lhůta splatnosti úvěru je Z let.

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

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

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

Srovnání s IAS 24

IPSAS 20 primárně čerpá z IAS 24 (přeformátovaného v roce 1994). 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 klíčové řídicí pracovníky v IAS 24, byl zahrnut do oficiální definice „klíčových řídicích pracovníků“ („key management personnel“) v IPSAS 20. Komentář v IAS 24 zahrnuje blízké členy rodiny, definice klíčových řídicích pracovníků v IPSAS 20 neobsahuje blízké členy rodiny.
- Definice „spřízněné strany“ („related party“) v IPSAS 20 zahrnuje vztahy se spřízněnou stranou, které jsou pouze zmíněné v komentáři v IAS 24.
- IPSAS 20 obsahuje definici „odměny klíčovým řídicím pracovníkům“ („remuneration of key management personnel“). IAS 24 tuto definici neobsahuje.
- IPSAS 20 obsahuje dodatečná zveřejnění v souvislosti s (a) odměnou klíčovým řídicím pracovníkům a jejich blízkým členům rodiny a s (b) určitými jinými transakcemi mezi účetní jednotkou a jejími klíčovými 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 klíčovým 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 termínu „členové řídicího orgánu“ („members of the governing body“) v IPSAS 20. Ekvivalentním termínem v IAS 24 je „ředitelé“ („directors“).

IPSAS 21 — ZNEHODNOCENÍ NEPENĚZOTVORNÝCH AKTIV

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 36 (2004) *Znehodnocení 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 se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 36.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 21 — ZNEHODNOCENÍ NEPENĚZOTVORNÝCH AKTIV

Historie standardu

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

IPSAS 21 *Znehodnocení nepeněžotvorných aktiv* byl vydán v prosinci 2004.

Od té doby byl IPSAS 21 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 37 *Společná ujednání* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)
- IPSAS 26 *Znehodnocení peněžotvorných aktiv* (vydaný v lednu 2008)
- IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování* (vydaný v lednu 2010)
- IPSAS 31 *Nehmotná aktiva* (vydaný v lednu 2010)
- *Vylepšení standardů IPSAS* (vydáno v listopadu 2010)

Přehled změn odstavců IPSAS 21

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
2	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010 IPSAS 31 leden 2010
5	Pozměněn	IPSAS 26 únor 2008
6	Pozměněn	IPSAS 26 únor 2008
7	Pozměněn	IPSAS 31 leden 2010
9	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
12	Pozměněn	Vylepšení IPSAS listopad 2010
13	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015 IPSAS 35 leden 2015
14	Pozměněn	IPSAS 26 únor 2008

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
16 ¹	Pozměněn	IPSAS 26 únor 2008
17	Nový	IPSAS 26 únor 2008
18	Nový	IPSAS 26 únor 2008
19	Nový	IPSAS 26 únor 2008
20	Nový	IPSAS 26 únor 2008
20	Pozměněn	Vylepšení IPSAS listopad 2010
26A	Nový	IPSAS 31 leden 2010
26B	Nový	IPSAS 31 leden 2010
27	Pozměněn	Vylepšení IPSAS říjen 2011
39A	Nový	IPSAS 31 leden 2010
71	Pozměněn	IPSAS 26 únor 2008
72	Nový	IPSAS 26 únor 2008
72A	Nový	IPSAS 26 únor 2008
73A	Nový	Vylepšení IPSAS listopad 2010
73A	Zrušen	Editorials duben 2012
80	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
80A	Nový	Vylepšení IPSAS říjen 2011
81	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
82A	Nový	IPSAS 31 leden 2010
82B	Nový	Vylepšení IPSAS říjen 2011
82C	Nový	IPSAS 33 leden 2015
82D	Nový	IPSAS 37 leden 2015 IPSAS 35 leden 2015
83	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015

¹ Následující odstavce byly přečíslovány.

IPSAS 21 — ZNEHODNOCENÍ NEPENĚZOTVORNÝCH AKTIV

OBSAH

	Odstavec
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–13
Definice	14–23
Podniky veřejné správy	15
Peněžotvorná aktiva	16–21
Odpisování	22
Znehodnocení	23
Identifikace aktiva, které může být znehodnoceno	24–34
Vyčíslení zpětně získatelné částky využitelnosti	35–50
Vyčíslení zpětně získatelné částky využitelnosti nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti	39A
Reálná hodnota snižená o prodejní náklady	40–43
Hodnota z užívání	44–49
Přístup odpisovaných reprodukčních nákladů	45–47
Přístup nákladů obnovy	48
Přístup využitelných jednotek	49
Použití přístupů	50
Uznání a vyčíslení ztráty ze znehodnocení	51–57
Zvrat ztráty ze znehodnocení	58–70
Reklasifikace aktiv	71–72
Zveřejňování	72A–79
Přechodná ustanovení	80–81
Datum účinnosti	82–83

Zdůvodnění závěrů
Ilustrativní příklady
Srovnání s IAS 36 (2004)

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 21 *Znehodnocení nepenězotvorných aktiv* je obsažen v odstavcích 1–83. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 21 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, Zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* a *Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit postupy, které účetní jednotka použije pro určení toho, zda je nepeněžotvorné aktivum znehodnoceno, a pro uznávání ztrát ze znehodnocení. Tento standard rovněž specifikuje, kdy účetní jednotka zvrátí ztrátu ze znehodnocení, 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 znehodnocení nepeněžotvorných aktiv, kromě:
 - (a) zásob (viz IPSAS 12 *Zásoby*),
 - (b) aktiv vzniklých ze smluv o zhotovení (viz IPSAS 11 *Smlouvy o zhotovení*),
 - (c) finančních aktiv, která jsou zahrnuta od rozsahu působnosti IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*,
 - (d) investic do nemovitostí oceňovaných za použití modelu reálné hodnoty (viz IPSAS 16 *Investice do nemovitostí*),
 - (e) nepeněžotvorných pozemků, budov a zařízení, které jsou oceňovány přeceňovanými částkami (viz IPSAS 17 *Pozemky, budovy a zařízení*),
 - (f) nepeněžotvorných nehmotných aktiv, která jsou oceňována přeceňovanými částkami (viz IPSAS 31 *Nehmotná aktiva*), a
 - (g) jiných aktiv, pro něž jsou účetní požadavky na znehodnocení začleněny do jiného standardu IPSAS.
3. Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.
4. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že PVS používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.
5. Účetní jednotky veřejného sektoru, které drží peněžotvorná aktiva, jak jsou definována v odstavci 14, použijí na taková aktiva IPSAS 26 *Znehodnocení peněžotvorných aktiv*. Účetní jednotky veřejného sektoru, které drží nepeněžotvorná aktiva, na ně použijí požadavky tohoto standardu.
6. Tento standard vylučuje ze svého rozsahu působnosti znehodnocení aktiv, která jsou řešena jiným standardem IPSAS. PVS použijí IAS 36, a tudíž nejsou předmětem ustanovení tohoto standardu. Jiné účetní jednotky veřejného sektoru než PVS použijí na svá peněžotvorná aktiva IPSAS 26

a tento standard použijí na nepeněžotvorná aktiva. Odstavce 6 až 13 vysvětlují rozsah působnosti tohoto standardu podrobněji.

7. Tento standard ze svého rozsahu působnosti vylučuje nepeněžotvorná nehmotná aktiva, která jsou pravidelně přeceňována na reálnou hodnotu. Tento standard do svého rozsahu působnosti zahrnuje všechna další nepeněžotvorná nehmotná aktiva (tj. ta, která jsou vedena v pořizovacích nákladech snížených o oprávků). Účetní jednotky použijí požadavky tohoto standardu na uznávání a vyčíslování ztrát ze znehodnocení a zvratu ztrát ze znehodnocení týkajících se takových nepeněžotvorných nehmotných aktiv.
8. Tento standard se nepoužije na zásoby a aktiva vzniklá ze smluv o zhotovení, protože stávající standardy IPSAS použitelné pro tato aktiva již obsahují požadavky pro uznání a oceňování těchto aktiv.
9. Tento standard se nepoužije na finanční aktiva, která spadají do působnosti IPSAS 28 *Finanční nástroje: vykazování*. Znehodnocení těchto aktiv se zabývá IPSAS 29.
10. Tento standard nevyžaduje použití testu na znehodnocení 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 vykazování a jakékoli znehodnocení je vzato v úvahu při tomto ocenění.
11. Tento standard nepožaduje použití testu na znehodnocení nepeněžotvorných aktiv, která jsou vedena v přeceněných částkách podle povoleného alternativního řešení IPSAS 17. Je tomu tak proto, že podle povoleného alternativního řešení IPSAS 17 (a) 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 vykazování, a (b) že každé znehodnocení bude vzato v úvahu při tomto ocenění. Kromě toho přístup přijatý tímto standardem pro vyčíslení zpětně získatelné částky využitelnosti aktiva navíc míní, že je nepravděpodobné, aby zpětně získatelná částka využitelnosti aktiva byla podstatně nižší než přeceněná hodnota aktiva a aby jakékoli takové rozdíly souvisely s náklady na pozbytí takového aktiva.
12. V souladu s požadavky výše uvedeného odstavce 5 se položkami pozemků, budov a zařízení klasifikovanými jako peněžotvorná aktiva, a to včetně těch, která jsou vedena v přeceněných hodnotách podle povoleného alternativního řešení IPSAS 17, zabývá IPSAS 26.
13. Investice do:
 - (a) ovládaných jednotek, jak jsou vymezeny v IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka*,
 - (b) přidružených jednotek, jak jsou vymezeny v IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání*, a

- (c) společných ujednání, jak jsou vymezena v IPSAS 37 *Společná ujednání*,

jsou finančními aktivy, která jsou vyňata z rozsahu působnosti IPSAS 29. Pokud jsou takové investice klasifikovány jako peněžotvorná aktiva, řeší se podle IPSAS 26 *Znehodnocení peněžotvorných aktiv*. Pokud jsou tato aktiva nepeněžotvornými aktivy, zabývá se jimi tento standard.

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 možné kdykoli najít ochotné kupující a prodávající a
- (c) ceny jsou veřejně dostupné.

Peněžotvorná aktiva jsou aktiva držaná především pro tvorbu komerčního výnosu.

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

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

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

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

Zpětně získatelná částka využitelnosti je reálná hodnota nepeněžotvorného aktiva snížená o prodejní náklady nebo jeho hodnota z užívání, je-li tato vyšší.

Doba použitelnosti je buď:

- (a) období, po které se předpokládá, že aktivum bude účetní jednotkou využíváno, nebo
- (b) očekávané množství výrobků či podobných jednotek, které je možno využitím aktiva získat.

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

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

Podniky veřejné správy

15. 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 téměř 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 nespĺňuje 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 IPSAS 26, nikoli 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 až 20. Odstavec 73A 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 držená 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 hmotných aktiv a odpisování nehmotných aktiv jsou systematickým přiřazováním odepsatelné částky aktiva po dobu jeho doby použitelnosti. V případě nehmotného aktiva se všeobecně používá termín „amortizace“ namísto „odpisování“. Oba termíny mají stejný význam.

Znehodnocení

23. Tento standard definuje pokles hodnoty jako ztrátu budoucího ekonomického prospěchu aktiva nebo využitelného potenciálu aktiva nad rámec systematického uznávání ztráty budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu prostřednictvím odpisování (amortizace). Znehodnocení proto vyjadřuje pokles 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 znehodnocené aktivum, 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 být znehodnoceno

24. Odstavce 26-34 specifikují, kdy jsou určovány zpětně získatelné částky využitelnosti.
25. Nepenězotvorné aktivum je znehodnoceno, když účetní hodnota tohoto aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku využitelnosti. Odstavec 27 uvádí stěžejní náznaky toho, že došlo ke znehodnocení. Došlo-li k nějakému z takových náznaků, požaduje se po účetní jednotce, aby provedla formální odhad zpětně získatelné částky využitelnosti. Jestliže neexistuje náznak možné ztráty ze znehodnocení, tento standard nevyžaduje, aby účetní jednotka provedla formální odhad zpětně získatelné částky využitelnosti.
26. **Účetní jednotka bude ke každému datu vykazání vyhodnocovat, zda existuje náznak toho, že je aktivum znehodnoceno. Existuje-li takový náznak, účetní jednotka bude odhadovat zpětně získatelnou částku využitelnosti tohoto aktiva.**
- 26A. **Bez ohledu na to, zda existuje nějaký náznak znehodnocení, účetní jednotka bude také ročně testovat na znehodnocení nehmotné aktivum s neurčitelnou dobou použitelnosti nebo nehmotné aktivum, které ještě není k dispozici pro používání, srovnáním jeho účetní hodnoty s jeho zpětně získatelnou částkou využitelnosti. Tento test na znehodnocení může být prováděn v jakýkoli okamžik během účetního období pod podmínkou, že je prováděn každoročně ve stejný čas. Různá nehmotná aktiva mohou být testována na znehodnocení v jinou dobu. Pokud však takové nehmotné aktivum bylo prvotně uznáno během aktuálního účetního období, bude na znehodnocení testováno před koncem tohoto běžného účetního období.**
- 26B. Schopnost nehmotného aktiva vytvářet budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál k tomu, aby se navrátila jeho účetní hodnota, je obvykle předmětem velké nejistoty před tím, než je toto aktivum k dispozici pro používání. Proto tento standard požaduje po účetní jednotce, aby testovala na znehodnocení nejméně jednou za rok účetní hodnotu nehmotného aktiva, které dosud není k dispozici pro používání.

27. Při zhodnocení, zda existuje nějaký náznak toho, že aktivum může být znehodnoceno, účetní jednotka vezme v úvahu jako minimum následující náznaky:

Vnější informační zdroje

- (a) konec nebo blízký 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 prostředí vládní politiky, v němž účetní jednotka funguje, 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 a přehodnocení dobu použitelnosti aktiva jako omezenou, nikoli jako časově neomezenou,
 - (e) rozhodnutí zastavit zhotovování aktiva před jeho dokončením nebo před tím, než je dosaženo stavu jeho použitelnosti, a
 - (f) interní výkaznictví poskytuje důkaz, který naznačuje, že využitelná výkonnost aktiva je nebo bude podstatně 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 znehodnocení. Pokud poptávka po službách ustala nebo téměř ustala, aktiva používaná pro poskytování těchto služeb budou znehodnocena. Poptávka se považuje za téměř ustalou, když je tak nízká, že by se účetní jednotka (a) neměla pokoušet na takovou poptávku reagovat nebo by (b) měla reagovat jinak než nabytím aktiva, které je testováno na znehodnocení.
29. Přehled v odstavci 27 není vyčerpávající. Mohou být i jiné náznaky toho, že aktivum může být znehodnoceno. Existence jiných náznaků může vyústit v to, že účetní jednotka bude odhadovat zpětně ziskatelnou částku využitelnosti tohoto aktiva. Například každý z následujících náznaků může být indikátorem znehodnocení:

- (a) během období se tržní hodnota aktiva snížila podstatně více, než se očekávalo v důsledku plynutí 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 znehodnocení 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 znehodnocení 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 znehodnocení. Změna v užívání aktiva během období může rovněž být náznakem znehodnocení. To se může stát, když například budova používaná jako škola podstoupí změnu ve využití a je používána jako sklad. Při posouzení, zda došlo ke znehodnocení, potřebuje účetní jednotka odhadnout změny využitelného potenciálu během dlouhého období. Toto podtrhuje skutečnost, že změny jsou nahlíženy v kontextu očekávaného dlouhodobého používání daného aktiva. Tato očekávání dlouhodobého použití se však mohou změnit a odhady účetní jednotky ke každému datu vykazání by to měly vyjadřovat. Implementační příručka vysvětluje příklady náznaků znehodnocení zmíněné odstavcem 27.
31. Při posouzení, jestli ukončení zhotovování vyvolá test na znehodnocení, zváží účetní jednotka, (a) zda bylo zhotovení pouze zdrženo nebo odloženo, (b) zda již existuje záměr znovu se zhotovováním začít v blízké budoucnosti, nebo (c) zda zhotovovací práce nebudou v dohledné době dokončeny. Pokud je zhotovení zdrženo nebo odloženo ke konkrétnímu budoucímu datu, projekt může být považován za nedokončenou výrobu a není považován za ukončený.
32. Důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že aktivum může být znehodnoceno, 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 znehodnocení podstatným dlouhodobým snížením úrovně očekávané služby nebo úrovněmi 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 být znehodnoceno, může to ukazovat, že (a) zbývající doba použitelnosti, (b) metoda odpisování (amortizace) nebo (c) zbytková hodnota tohoto aktiva musí být přezkoumána a upravena v souladu s příslušným standardem IPSAS pro dané aktivum, dokonce i když není uznána žádná ztráta ze znehodnocení tohoto aktiva.

Vyčíslení zpětně ziskatelné částky využitelnosti

35. Tento standard definuje zpětně ziskatelnou částku využitelnosti jako vyšší z reálné hodnoty aktiva snížené o prodejní náklady a hodnoty z užívání. Odstavce 36 až 50 vysvětlují východiska pro vyčíslení zpětně ziskatelné částky využitelnosti.
36. Není vždy nutné stanovovat obě částky, reálnou hodnotu aktiva sníženou o prodejní náklady a jeho hodnotu z užívání. Jestliže kterákoliv z těchto částek převyšuje účetní hodnotu aktiva, aktivum není znehodnoceno a není nutné odhadovat druhou částku.
37. Je možné stanovit reálnou hodnotu sníženou o prodejní náklady dokonce, i když aktivum není obchodováno na aktivním trhu. Odstavec 42 vysvětluje možné alternativní základny pro odhadování reálné hodnoty snížené o prodejní náklady, když pro dané aktivum neexistuje aktivní trh. Někdy však nebude možné určit reálnou hodnotu sníženou o prodejní náklady, 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 prodejní náklady, může být reálná hodnota

snížená o prodejní náklady tohoto aktiva použita jako jeho zpětně získatelná 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 prodejní náklady.

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 prodejní náklady nebo hodnoty z užívání.

Vyčíslení zpětně získatelné částky využitelnosti nehmotného aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti

39A. Odstavec 26A, aby bylo nehmotné aktivum s neurčitelnou dobou použitelnosti každoročně testováno na znehodnocení srovnáním jeho účetní hodnoty s jeho zpětně získatelnou částkou využitelnosti, bez ohledu na to, zda existuje jakýkoli náznak, že by mohlo být znehodnoceno. Avšak nejaktuálnější podrobné výpočty takové zpětně získatelné částky využitelnosti aktiva, které byly provedeny v předchozím období, mohou být použity pro testování tohoto aktiva v běžném období za podmínky, že jsou splněna všechna následující kritéria.

- a) pokud nehmotné aktivum neposkytuje využitelný potenciál ze stálého používání, který je převážně nezávislý na využitelném potenciálu z jiných aktiv nebo skupin aktiv, a je tudíž testováno na znehodnocení jakožto část penězotvorné jednotky, do níž náleží, aktiva a závazky tvořící tuto jednotku se podstatně nezměnily od výpočtu zpětně získatelné částky využitelnosti,
- b) nejaktuálnější výpočet zpětně získatelné částky využitelnosti dospěl k částce, která převyšuje účetní hodnotu daného aktiva podstatným rozdílem, a
- c) na základě rozboru událostí, k nimž došlo, a okolností, které se od nejaktuálnějšího výpočtu zpětně získatelné částky využitelnosti změnily, je velice málo pravděpodobné, že by stávající zpětně získatelná částka využitelnosti byla nižší než účetní hodnota daného aktiva.

Reálná hodnota snížená o prodejní náklady

40. Nejlepším důkazem o reálné hodnotě snížené o prodejní náklady 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 sniženou o prodejní prodeje tržní cena aktiva snižená 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 hodnota snižená o prodejní náklady, 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 snižená o prodejní náklady na nejlepších disponibilních informacích, aby vyjádřila částku, kterou by účetní jednotka obdržela k datu vykázání z pozbytí aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi znalými a ochotnými stranami po odečtení prodejních nákladů. Při určení této částky účetní jednotka posoudí výsledky posledních transakcí u podobných aktiv v témže odvětví. Reálná hodnota snižená o prodejní náklady neodráží vynucený prodej, pokud vedení nebo představenstvo není zavázáno prodat okamžitě.
43. Prodejní náklady kromě takových, které byly uznány jako závazky, jsou při stanovení reálné hodnoty snižené o prodejní náklady. Příkladem takových nákladů jsou náklady za právní služby, kolky a podobné daně spojené s transakcí, náklady na aktiva a přímé přírůstkové náklady na připravení 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 aktiva (ve smyslu náhrada aktiva) nebo reprodukční náklady potenciálu (ve smyslu náhrada potenciálu) aktiva, podle toho, které

jsou nižší, snížené o oprávky vypočtené z takovýchto nákladů, aby byl vyjádřen již spotřebovaný nebo ztracený využitelný potenciál tohoto aktiva.

46. Reprodukční náklady aktiva a reprodukční náklady 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 předimenzovaným nebo nadkapacitním aktivem. Předimenzovaná aktiva obsahují takové rysy, které nejsou nezbytné pro poskytování zboží nebo služeb aktivem. Nadkapacitní aktiva jsou aktiva, která mají vyšší kapacitu, než je nutné pro uspokojení poptávky po zboží a službách poskytovaných aktivem. Určení reprodukčních nákladů aktiva a reprodukčních nákladů 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 jeho znehodnocením. Podle tohoto přístupu se stanoví současná hodnota zbývajících využitelného potenciálu aktiva odečtením odhadnutých nákladů obnovy daného aktiva od běžných nákladů na náhradu zbývajících využitelného potenciálu aktiva před znehodnocením. Poslední z jmenovaných nákladů jsou obvykle stanoveny jako odpisované reprodukční náklady aktiva nebo reprodukční náklady potenciálu, podle toho, které jsou nižší. Odstavce 45 a 47 obsahují další návod pro stanovení reprodukčních nákladů potenciálu nebo reprodukčních nákladů aktiva.

Přístup využitelných jednotek

49. Podle tohoto přístupu je současná hodnota zbývajících využitelného potenciálu aktiva stanovena snížením běžných nákladů zbývajících využitelného potenciálu aktiva před znehodnocením tak, aby to odpovídalo očekávanému snížení počtu využitelných jednotek aktiva za situace jeho znehodnocení. Stejně jako u přístupu nákladů obnovy jsou obvykle stanoveny běžné náklady náhrady zbývajících 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 znehodnocení:
- (a) znehodnocení rozpoznána 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) znehodnocení rozpoznána 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) znehodnocení rozpoznána 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 znehodnocení

51. Odstavce 52 až 57 vysvětlují požadavky na uznání a vyčíslení ztrát ze znehodnocení aktiva. Ztráta ze znehodnocení v tomto standardu vyjadřuje ztrátu ze znehodnocení 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 znehodnocení.**
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 znehodnocení. Odstavce 27 až 33 uvádí hlavní náznaky, že došlo ke ztrátě ze znehodnocení.
54. **Ztráta ze znehodnocení se uzná bezprostředně v přebytku nebo schodku.**
55. **Když je odhadovaná částka ztráty ze znehodnocení vyšší než účetní hodnota aktiva, jehož se týká, účetní jednotka uzná závazek tehdy a jen tehdy, když je to požadováno jiným standardem IPSAS.**
56. Pokud je odhadovaná ztráta ze znehodnocení 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 standard 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 může potřebovat vytvořit rezervu na demontážní náklady, pokud to vyžaduje IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

57. **Po uznání ztráty ze znehodnocení, bude upravena výše odpisů (amortizace) pro budoucí období tak, aby byla přiřazena aktualizovaná účetní hodnota aktiva snížená o jeho zbytkovou hodnotu (pokud existuje) na systematickém základě po jeho zbývajících dobu použitelnosti.**

Zvrat ztráty ze znehodnocení

58. Odstavce 59-70 vysvětlují požadavky na zrušení ztráty ze znehodnocení uznané v minulých obdobích.
59. Účetní jednotka posoudí ke každému datu vykázaní, zda existuje nějaký náznak toho, že ztráta ze znehodnocení uznaná v předchozích obdobích u aktiva již nemusí dále existovat nebo může být snížena. Pokud jakýkoli takový náznak existuje, účetní jednotka odhadne zpětně získatelnou částku využitelnosti tohoto aktiva.
60. Při posouzení, zda je nějaký náznak toho, že ztráta ze znehodnocení 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 ve zhotovování aktiva, které bylo dříve zastaveno ještě před dokončením nebo před tím, než bylo dosaženo stavu jeho použitelnosti,

- (e) **Interní výkaznictví poskytuje důkaz, který naznačuje, že využitelná výkonnost aktiva je nebo bude podstatně vyšší, než se předpokládalo.**
61. Náznaky možné snížení ztráty ze znehodnocení z odstavce 60 převážně zrcadlí náznaky možné ztráty ze znehodnocení z odstavce 27.
62. Přehled z odstavce 60 není vyčerpávající. Účetní jednotka může identifikovat jiné náznaky zvratu ztráty ze znehodnocení, pro které bude muset také opětovně odhadnout zpětně získatelnou částku využitelnosti aktiva. Například, kterýkoli z následujících bodů může být náznakem, že ztráta ze znehodnocení 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 znehodnocení aktiva náležitího 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 znehodnocení, se často týkají případů, kdy by očekávané ukončení nebo restrukturalizace činnosti 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 znehodnocení může být zrušena.
64. Je-li náznak, že ztráta ze znehodnocení uznaná pro aktivum nemusí nadále existovat nebo může být snížena, může to nasvědčovat tomu, že musí být přezkoumána a upravena (a) zbývající doba použitelnosti, (b) metoda odpisování (amortizace) nebo (c) zbytková hodnota v souladu se standardem IPSAS příslušným pro dané aktivum, dokonce i když není zrušena žádná ztráta ze znehodnocení.
65. **Ztráta ze znehodnocení uznaná pro aktivum v předchozích obdobích smí být zvrácena tehdy a pouze tehdy, když došlo ke změně odhadů použitých pro stanovení zpětně získatelné částky využitelnosti aktiva od okamžiku, kdy byla uznaná poslední ztráta ze znehodnocení. Pokud jde o takový případ, dojde ke zvýšení účetní hodnoty na jeho zpětně získatelnou částku využitelnosti, kromě okolností popsaných v odstavci 68. Toto zvýšení je zvratem ztráty ze znehodnocení.**

66. Tento standard požaduje od účetní jednotky, aby provedla formální odhad zpětně získatelné částky využitelnosti pouze, pokud existuje náznak zvratu ztráty ze znehodnocení. Odstavec 60 uvádí hlavní náznaky toho, že ztráta ze znehodnocení uznána pro aktivum v předchozích obdobích již nemusí dále existovat nebo může být snížena.
67. Zvrat ztráty ze znehodnocení odráží nárůst odhadované zpětně získatelné částky využitelnosti aktiva, ať již z užívání nebo z prodeje, od data, kdy účetní jednotka naposledy uznala ztrátu ze znehodnocení tohoto aktiva. Odstavec 77 požaduje po 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 prodejní náklady 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 prodejní náklady, změnu v odhadu složek reálné hodnoty snížené o prodejní náklady.
68. **Nárůst účetní hodnoty aktiva, který vyplývá ze zvratu ztráty ze znehodnocení, nemůže převyšovat takovou účetní hodnotu, která by byla stanovena (očištěna o odpisy), kdyby nebyla v minulých obdobích uznána žádná ztráta ze znehodnocení tohoto aktiva.**
69. **Zvrat ztráty ze znehodnocení aktiva se uznává bezprostředně jako čistý přebytek nebo schodek.**
70. **Poté, co je zvrat ztráty ze znehodnocení 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 zbývajícím dobu použitelnosti.**

Reklasifikace aktiva

71. **K reklasifikaci aktiva z peněžotvorných aktiv do nepeněžotvorných aktiv nebo z nepeněžotvorných aktiv do aktiv peněžotvorných dojde pouze tehdy, existuje-li jasný důkaz, že takováto reklasifikace je vhodná. Reklasifikace sama o sobě nutně nevyvolá test na znehodnocení nebo na zvrat ztráty ze znehodnocení. Naproti tomu známka toho, že je vhodné testovat znehodnocení nebo zvrat ztráty ze znehodnocení, vyplývá, jako z minima, z náznaků příslušných pro dané aktivum po reklasifikaci uvedených v seznamu.**

72. Existují okolnosti, za nichž se účetní jednotky veřejného sektoru mohou rozhodnout, že je vhodné reklasifikovat nepenězotvorné aktivum na penězotvorné 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 reklasifikovat čističku odpadních vod na penězotvorné aktivum.

Zveřejňování

- 72A. Účetní jednotka zveřejní jí využívaná kritéria pro odlišení nepenězotvorných aktiv od penězotvorných aktiv.
73. **Účetní jednotka zveřejní pro každou třídu aktiv následující:**
- (a) **částku ztrát ze znehodnocení uznanou v přebytku nebo schodku během období a položku(-y) řádku výkazu finanční výkonnosti, který tyto ztráty ze znehodnocení obsahuje,**
 - (b) **částku zvratu ztrát ze znehodnocení uznanou v přebytku nebo schodku během období a položku(-y) řádku výkazu finanční výkonnosti, který obsahuje zvrát těchto ztrát ze znehodnocení.**
- 73A. [Zrušen]
74. Třídou aktiv je seskupením aktiv podobné povahy a použití v činnostech účetní jednotky.
75. Informace požadované v odstavci 73 mohou být předkládány 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.
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 znehodnocení uznanou v přebytku nebo schodku během období;**
 - (b) **částku zvratů ztrát ze znehodnocení uznanou v přebytku nebo schodku během období.**
77. **Účetní jednotka zveřejní u každé významné uznané ztráty ze znehodnocení nebo zvratu ztráty ze znehodnocení během období následující:**
- (a) **události a okolnosti, které vedly k uznání nebo zvratu ztráty ze znehodnocení,**

- (b) částku uznané ztráty ze znehodnocení nebo zvratu ztráty ze znehodnocení,
 - (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 prodejní náklady nebo jeho hodnota z užívání,
 - (f) je-li zpětně získatelnou částkou využitelnosti reálná hodnota snížená o prodejní náklady, použitou základnu pro její stanovení (jako například, zda je reálná hodnota stanovena odkazem na aktivní trh), a
 - (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 znehodnocení a o souhrnu zvratů ztrát ze znehodnocení uznaných během období, pro něž nebyly zveřejněny žádné informace v souladu s odstavcem 77:
- (a) hlavní třídy aktiv ovlivněné ztrátami ze znehodnocení (a hlavní třídy aktiv ovlivněné zvraty ztrát ze znehodnocení) a
 - (b) hlavní události a okolnosti, které vedly k uznání těchto ztrát ze znehodnocení a zvratů ztrát ze znehodnocení.
79. Účetní jednotky jsou podněcovány k tomu, aby zveřejnily klíčové předpoklady použité pro stanovení zpětně získatelné částky využitelnosti aktiv během období.

Přechodná ustanovení

- 80. [Zrušen]
- 80A. Změna odstavce 27 se použije prospektivně od data jeho použití.
- 81. [Zrušen]

Datum účinnosti

82. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2006 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období, začínající před 1. lednem 2006, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 82A. IPSAS 31 změnil odstavce 2 a 7 a vložil odstavec 26A, 26B a 39A. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrky za období začínající 1. dubna 2011 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 31 za období začínající před 1. dubnem 2011, tyto změny se rovněž použijí pro toto dřívější období.
- 82B. Odstavec 27 byl změněn *Vylepšením standardů IPSAS 2011* vydaným v říjnu 2011. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2013 nebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro období začínající před 1. lednem 2013, pak tuto skutečnost zveřejní.
- 82C. Odstavce 80, 81 a 83 byly změněny standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrku za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 v období začínajícím před 1. lednem 2017, pak změny výše uvedených odstavců budou použity rovněž pro toto dřívější období.
- 82D. IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* a IPSAS 37 *Společná ujednání* vydané v lednu 2015 změnilly odstavec 13. Účetní jednotka použije tyto změny, když použije IPSAS 35 a IPSAS 37.
83. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 21, ale nejsou jeho součástí.

Úvod

- BC1. Program konvergence s IFRS prováděný IPSASB je důležitým prvkem její pracovní náplně. Záměrem IPSASB je konvergovat standardy IPSAS založené na akruální bázi se standardy IFRS vydávanými IASB tam, kde je to pro účetní jednotky veřejného sektoru vhodné.
- BC2. Akruální standardy 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. IAS 36 po účetních jednotkách požaduje stanovení zpětně ziskatelné částky aktiva, pokud existují náznaky, že toto aktivum je znehodnoceno. Zpětně ziskatelná částka aktiva je definována jako vyšší z hodnoty z užívání a reálné hodnoty snížené o prodejní náklady aktiva. Tento standard obsahuje podobnou definici.
- BC3. 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 znehodnocení 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 znehodnocení. Tento náznak je zahrnut jako dodatečná známka toho, že znehodnocení může existovat.
- Důvody IPSASB pro tyto odlišnosti od požadavků IAS 36 jsou vysvětleny v následujících odstavcích.
- BC4. Výzva ke komentáři (ITC) *Znehodnocení aktiv* vydaná v roce 2000 navrhla přístup k zachycení znehodnocení aktiv u účetních jednotek veřejného sektoru, který využil IAS 36 v rozsahu, který byl vhodný. ED 23 *Znehodnocení aktiv* byl vypracován po zvážení odezvy na ITC a byl vydán v roce 2003. Tento standard byl zpracován po zvážení ohlasů na ED 23.

Peněžotvorná aktiva

- BC5. IAS 36 po účetní jednotce požaduje, aby stanovila hodnotu z užívání jako současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních toků, které se

očekávají (a) ze stálého používání aktiva nebo peněžotvorné jednotky a (b) 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 držena účetními jednotkami veřejného sektoru. Tento standard na účetních jednotkách vyžaduje použití IPSAS 26 pro zachycení peněžotvorných aktiv ve veřejném sektoru.

Nepeněžotvorná aktiva

BC6. S ohledem na zásady, o něž se opírá koncepce hodnoty z užívání použitelná pro nepeněžotvorná aktiva, IPSASB odsouhlasila, 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

BC7. Ke stanovení hodnoty z užívání (současná hodnota zbývajících využitelného potenciálu) nepeněžotvorného aktiva 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.

BC8. Jiné přístupy vyjadřují implicitní stanovení hodnoty z užívání. V tomto ohledu IPSASB zvážila přístup tržní hodnoty a přístupy, které vyčíslují odpisované reprodukční náklady a zahrnují náklady obnovy a využitelných jednotek.

Přístup tržní hodnoty

BC9. Podle tohoto přístupu je vyčíslena hodnota z užívání nepeněžotvorného aktiva jako zjištělá tržní hodnota aktiva, pokud existuje pro dané aktivum aktivní trh. Pokud pro dané aktivum neexistuje aktivní trh, účetní jednotka použije nejlepší dostupibilní 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 uvedla, že použití zjištělé tržní hodnoty jakožto reprezentanta hodnoty z užívání bylo nadbytečné, protože tržní hodnota se liší od reálné hodnoty snížené o prodejní náklady (jiná větev 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 snížená o prodejní náklady.

Přístup odpisovaných reprodukčních nákladů potenciálu

BC10. Podle tohoto přístupu je stanovena hodnota z užívání aktiva jako nejnižší pořizovací náklady, za něž by byl získán hrubý využitelný potenciál ztělesněný v aktivu při jeho obvyklém fungování, 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 aktiva nebo reprodukční náklady potenciálu daného aktiva, podle toho, které jsou nižší, snižené o opravy vypočtené na základě těchto nákladů tak, aby vyjadřovaly již spotřebovaný nebo ztracený využitelný potenciál aktiva.

Přístup nákladů obnovy

BC11. Tento přístup je obvykle používán, když ztráty ze znehodnocení vznikají v důsledku poškození. Hodnota z užívání aktiva je dle tohoto přístupu stanovena odečtením odhadovaných nákladů obnovy aktiva od odpisovaných reprodukčních nákladů potenciálu nebo reprodukčních nákladů aktiva před znehodnocením daného aktiva.

Přístup využitelných jednotek

BC12. Tento přístup stanovuje hodnotu z užívání aktiva snížením odpisovaných reprodukčních nákladů potenciálu nebo reprodukčních nákladů aktiva před znehodnocením daného aktiva tak, aby to bylo v souladu s předpokládaným sníženým počtem využitelných jednotek aktiva v jeho zhoršeném stavu.

Přijaté přístupy

BC13. IPSASB se dohodla na tom, aby hodnota z užívání nepenězotvorného aktiva byla vyčíslena za použití příslušného z výše uvedených přístupů: z odpisovaných reprodukčních nákladů potenciálu, z nákladů obnovy nebo na základě přístupu využitelných jednotek.

Ostatní aktiva

BC14. IPSAS 21 obsahuje zvláštní požadavky pro testování nehmotných aktiv na znehodnocení a pro uznání a vyčíslení ztrát ze znehodnocení týkající se nehmotných aktiv. Tyto požadavky doplňují požadavky IPSAS 31 *Nehmotná aktiva*. Nepenězotvorná nehmotná aktiva oceňovaná pořizovacími náklady jsou zahrnuta do rozsahu působnosti tohoto standardu měla by být testována na znehodnocení v souladu s požadavky tohoto standardu.

Skupina aktiv a celojednotková aktiva

BC15. Kde není podle IAS 36 možné stanovit zpětně získatelnou částku pro jednotlivé aktivum, pak se stanoví zpětně získatelná částka za penězotvornou jednotku (PTJ). PTJ je nejmenší identifikovatelnou skupinou aktiv, (a) která

vytváří peněžní přítoky ze stálého používání a (b) která je převážně nezávislá na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv. IPSASB zvažovala koncepci službu tvořících jednotek v nepenězotvorném kontextu. Poukázala 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 účetní zachycování znehodnocení nepenězotvorných aktiv příliš složité.

- BC16. Podle IAS 36 jsou jiná aktiva než goodwill, která přispívají budoucím peněžním tokům dvěma či více PTJ, označována jako celopodniková aktiva. Protože celopodniková aktiva v penězotvorném kontextu nevytváří samostatné peněžní přítoky, zachází se se znehodnocením celopodnikových aktiv jako se součástí znehodnocení penězotvorné jednotky, do níž celopodniková aktiva patří. IPSASB konstatovala, že v nepenězotvorném kontextu není koncepce službu tvořících jednotek oprávněná tak, jak je výše uvedeno v odstavci BC15. IPSASB dále poukázala na to, že taková aktiva jsou často integrální součástí funkce poskytování služby a s jejich znehodnocením by mělo být nakládáno tak, jako s jakýmkoli jinými nepenězotvornými aktivy účetní jednotky.

Pozemky, budovy a zařízení

- BC17. Standard nevyžaduje použití testu na znehodnocení u nepenězotvorných aktiv, která jsou vedena v přeceněných částkách podle povoleného alternativního řešení („modelu přecenění“) IPSAS 17. IPSASB je toho názoru, že podle povoleného alternativního řešení IPSAS 17 a IPSAS 31 budou aktiva přeceňována s dostatečnou pravidelností, aby bylo zajištěno, že jsou k datu vykázáni vedeny v částce, která není významně odlišná od jejich reálné hodnoty, a každé znehodnocení bude při ocenění vzato v úvahu. Proto tedy jakýkoli rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva a jeho reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady budou náklady pozbytí. IPSASB je toho názoru, že ve většině případů tyto náklady nebudou významné a z praktického hlediska není nezbytné vyčíslovat zpětně ziskatelnou částku využitelnosti aktiva a uznávat ztrátu ze znehodnocení na náklady pozbytí nepenězotvorného aktiva.
- BC18. Jako protiklad k tomuto standardu IAS 36 požaduje po účetních jednotkách, aby testovaly přeceněné pozemky, budovy a zařízení na znehodnocení poté, co byly přeceněny. Zdůvodnění tohoto rozdílu může být vysvětleno odkazy na faktory dále vymezené v odstavcích BC19 a BC20.
- BC19. Zaprvé, existují odlišné metody stanovení zpětně ziskatelné částky využitelnosti podle tohoto standardu a stanovení zpětně ziskatelné částky podle IAS 36. Zpětně ziskatelná částka využitelnosti je tímto standardem definována jako vyšší z reálné hodnoty nepenězotvorného aktiva snížené o prodejní náklady 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 a IPSAS 31. Proto je hodnota z užívání mírou reálné hodnoty. „Zpětněziskatelná částka“ je definována v IAS 36 jako vyšší z reálné hodnoty aktiva snížené o prodejní náklady 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.

BC20. Zadržet, 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 vytvořila 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.

Znehodnocení nepeněžotvorných aktiv držených podniky veřejné správy

BC21. Tento standard požaduje, aby bylo znehodnocení všech aktiv držených podniky veřejné správy (PVS) účetně zachycována 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 standardy 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 znehodnocení hodnoty podle IAS 36.

Náznaky znehodnocení – změny tržní hodnoty

BC22. IAS 36 zahrnuje jako minimální náznak znehodnocení to, že tržní hodnota aktiva poklesla podstatně více, než by se dalo očekávat v důsledku plynutí času nebo normálního používání. IPSASB toto zahrnuje jako další náznak znehodnocení, nikoli však jako minimální náznak znehodnocení. IPSASB je toho názoru, že změny tržní hodnoty nutně neznamenají, že je nepeněžotvorné aktivum znehodnoceno. 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 znehodnocení

- BC23. Odstavec 60(a) zahrnuje oživení poptávky nebo potřeb služeb poskytovaných pomocí aktiva jako minimální náznak zvratu znehodnocení, zatímco odstavec 62(b) obsahuje významný dlouhodobý nárůst poptávky nebo potřeby služeb poskytovaných pomocí aktiva jako další náznak možného zvratu znehodnocení. 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 znehodnocení. Odstavec 62(b) hovoří o nové poptávce, která nemusí být spojena s důvody, kvůli nimž byla uznána ztráta ze znehodnocení v souvislosti s daným aktivem.
- BC24. Odstavec 62(a) obsahuje podstatný nárůst tržní hodnoty aktiva jako další náznak zvratu znehodnocení. To nezrcadlí náznak znehodnocení 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.
- BC25. Odstavec 27(c) obsahuje ustanovení, že „existuje důkaz o fyzickém poškození aktiva“ jako minimálního náznaku znehodnocení. Odstavec 60 nezahrnuje náznak zvratu znehodnocení, který by zrcadlil tuto známku znehodnocení. IPSASB nezahrnula opravu aktiva jako náznak zvratu, protože IPSAS 17 po 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 neaktuálnější 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 znehodnocení, který by zrcadlil fyzické poškození jako náznak znehodnocení. IPSASB rovněž uvedla, že obnova nebo oprava v důsledku poškození neznamená změnu v odhadu zpětně získatelné částky využitelnosti následující po znehodnocení, jak je specifikováno v odstavci 65 tohoto standardu IPSAS.

Implementační příručka

Tato příručka doprovází IPSAS 21, avšak není jeho součástí.

Náznaky znehodnocení (odstavec 27)

Vnější informační zdroje

- (a) **Konec nebo blízký konec poptávky nebo potřeby služeb poskytovaných pomocí aktiva.**
- IG1. Aktivum si stále udržuje stejný využitelný potenciál, ale poptávka dané službě ustala nebo téměř ustala. Příklady aktiv tímto způsobem znehodnocených zahrnují:
- (a) 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,
 - (b) 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,
 - (c) 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),
 - (d) 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 prostředí vládní politiky, v němž účetní jednotka funguje.**

Technologické prostředí

- IG2. Obslužná užitečnost aktiva může být snížena, pokud technologie pokročila tak, že umožňuje poskytovat lepší nebo účinnější službu. Příklady znehodnocení aktiv z tohoto důvodu jsou:
- (a) zdravotní diagnostické vybavení, které je používáno výjimečně nebo vůbec ne, protože novější stroj je představován mnohem pokročilejšími technologiemi poskytující přesnější výsledky (mohlo by to také vyhovovat výše uvedenému náznaku (a)),

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

Právní prostředí nebo prostředí vládní politiky

IG3. Využitelný potenciál aktiva může být snížen v důsledku změny zákona nebo nařízení. Příklady znehodnocení identifikované na základě tohoto náznaku zahrnují:

- (a) automobil, který neodpovídá novým emisním normám nebo letadlo, které neodpovídá nové normě hlučnosti,
- (b) škola, která nemůže být nadále používána pro účely vyučování s ohledem na nová bezpečnostní nařízení týkající se materiálu nebo nouzových východů, a
- (c) 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.**

IG4. Fyzické poškození pravděpodobně povede k tomu, že aktivum nebude schopno poskytnout takovou úroveň služby, kterou bylo kdysi schopno poskytnout. Příklady znehodnocení aktiva tímto způsobem zahrnují:

- (a) poškození budovy požárem nebo záplavami nebo jinými činiteli,
- (b) budova, která je uzavřena z důvodu zjištěných konstrukčních vad,
- (c) 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,
- (d) přehrada, jejíž přepad byl omezen v důsledku stavebního posudku,
- (e) úpravna vody, jejíž kapacita byla omezena z důvodu ucpaní přívodu a odstranění překážky je neekonomické,
- (f) most s omezenou nosností vzhledem k zjištěným konstrukčním vadám,
- (g) námořní torpédoborec poškozený při srážce a
- (h) 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.**

IG5. 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 být znehodnoceno tímto způsobem, zahrnují:

- (a) 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 být aktivum znehodnoceno. Příkladem aktiva, u něhož by mohlo být shledáno možné znehodnocení 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, a
- (b) není-li aktivum používáno stejným způsobem, jako tomu bylo původně při uvedení do provozu, může být znehodnoceno. Příkladem znehodnoceného aktiva, 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 zhotovování aktiva před jeho dokončením nebo před jeho uvedením do stavu působitelného k používání.**

IG6. Aktivum, které nebude dokončeno, nemůže poskytovat zamýšlenou službu. Příklady tímto způsobem znehodnocených aktiv zahrnují:

- (a) zhotovování bylo ukončeno z důvodů identifikace archeologického objevu nebo přírodních podmínek jako jsou území, kde hnízdí ohrožené druhy, nebo
- (b) zhotovování bylo ukončeno z důvodů poklesu ekonomiky.

Okolnosti, které vedou k zastavení zhotovování, budou také zvažovány. Je-li zhotovování odloženo, to je odsunuto 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.**

IG7. Interní 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 je znehodnocen,

protože náklady na údržbu tohoto přístroje významně převyšují původně rozpočtované náklady.

Ilustrativní příklady

Tyto příklady doprovázejí IPSAS 21, ale nejsou jeho součástí.

Vyčíslení ztráty ze znehodnocení

Poznámka: V následujících příkladech se předpokládá, že reálná hodnota snížená o prodejní náklady 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.

Přístup odpisovaných reprodukčních nákladů potenciálu

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

IE1. 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.

Posouzení znehodnocení

IE2. Náznakem znehodnocení 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 znehodnocení.) Ztráta ze znehodnocení se určí za použití přístupu odpisovaných reprodukčních nákladů potenciálu, jak je uvedeno dále:

a	Pořizovací náklady 1999	10 000 000
	Oprávký 2003 (a × 4 : 7)	5 714 286
b	Účetní hodnota 2003	4 285 714
c	Reprodukční náklady potenciálu	500 000

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

	Oprávky (c × 4 : 7)	285 714
d	Zpětně získatelná částka využitelnosti	214 286
	Ztráta ze znehodnocení (b – d)	4 071 428

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

- IE3. V roce 1999, město Kermann nakoupilo licenci na aplikační software pro nový sálový počítač za 350 000 MJ. 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 znehodnocené softwarové aplikace, stojí 70 000 MJ.

Posouzení znehodnocení

- IE4. Náznakem znehodnocení je technologická změna, způsobená ztrátou kapacity sálového počítače.

a	Pořizovací náklady 1999	350 000
	Oprávky 2003 (a × 4 : 7)	200 000
b	Účetní hodnota 2003	150 000
c	Reprodukční náklady potenciálu	70 000
	Oprávky (c × 4 : 7)	40 000
d	Zpětně získatelná částka využitelnosti	30 000
	Ztráta ze znehodnocení (b – d)	120 000

Významná dlouhodobá změna s nepříznivým dopadem na účetní jednotku spočívající ve způsobu použití – škola používaná jako sklad

IE5. V roce 1997 Lundenská školská správa postavila základní školu v pořizovacích nákladech 10 miliónů MJ. 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 potenciálu skladu se stejnou skladovací kapacitou, jako má škola, činí 4,2 miliónu MJ.

Posouzení znehodnocení

IE6. Znehodnocení 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 znehodnocení bude stanovena za použití přístupu odpisovaných reprodukčních nákladů potenciálu, jak je uvedeno dále:

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

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

- IE7. V roce 1983 Luttonská školská správa postavila školu v pořizovacích nákladech 2,5 miliónu MJ. 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 potenciálu jednopodlažní školy jsou odhadnuty na 1,3 miliónu MJ.

Posouzení znehodnocení

- IE8. Znehodnocení je naznačeno, protože se změnil rozsah využití školy ze tří poschodí na jediné poschodí v důsledku poklesu počtu studentů z 1 000 na 200. Tento pokles rozsahu využití je významný a očekává se, že počet zapsaných zůstane v dohledné budoucnosti na snížené úrovni. Ztráta ze znehodnocení bude stanovena za použití přístupu odpisovaných reprodukčních nákladů, jak je uvedeno dále:

a	Pořizovací náklady 1983	2 500 000
	Oprávký 2003 (a × 20 : 40)	1 250 000
b	Účetní hodnota 2003	1 250 000
c	Reprodukční náklady potenciálu	1 300 000
	Oprávký (c × 20 : 40)	650 000
d	Zpětně získatelná částka využitelnosti	650 000
	Ztráta ze znehodnocení (b – d)	600 000

Přístup nákladů obnovy*Fyzické poškození – školní autobus poškozený při dopravní nehodě*

IE9. V roce 1998 nakoupila Základní škola Severního obvodu autobus v pořizovacích nákladech 200 000 MJ, 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 MJ 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.

Posouzení znehodnocení

IE10. Znehodnocení je naznačeno, protože autobus utrpěl fyzické poškození při dopravní nehodě. Ztráta ze znehodnocení bude stanovena za použití přístupu nákladů obnovy, jak je uvedeno dále:

a	Pořizovací náklady 1998	200 000
	Oprávky 2003 (a × 5 : 10)	100 000
b	Účetní hodnota 2003	100 000
c	Reprodukční náklady potenciálu	250 000
	Oprávky (c × 5 : 10)	125 000
d	Odpisované reprodukční náklady potenciálu (nepoškozený stav)	125 000
	mínus: náklady obnovy	40 000
e	Zpětně získatelná částka využitelnosti	85 000
	Ztráta ze znehodnocení (b – e)	15 000

Fyzické poškození – budova poškozená požárem

IE11. V roce 1984 město Moorland postavilo kancelářskou budovu v pořizovacích nákladech 50 miliónů MJ. 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 MJ budou provedeny, aby se obnovila kancelářská budova do stavu k nastěhování. Reprodukční náklady potenciálu nové kancelářské budovy činí 100 miliónů MJ.

Posouzení znehodnocení

IE12. Znehodnocení je naznačeno, protože kancelářská budova utrpěla kvůli požáru fyzické poškození. Ztráta ze znehodnocení bude stanovena za použití přístupu nákladů obnovy, jak je uvedeno dále:

a	Požizovací náklady 1984	50 000 000
	Oprávký 2003 (a × 19 : 40)	23 750 000
b	Účetní hodnota 2003	26 250 000
c	Reprodukční náklady potenciálu (nové budovy)	100 000 000
d	Oprávký (c × 19 : 40)	47 500 000
	Odpisované reprodukční náklady potenciálu (bez poškození)	52 500 000
	mínus: náklady obnovy	35 500 000
e	Zpětně získatelná částka využitelnosti	17 000 000
	Ztráta ze znehodnocení (b – e)	9 250 000

Přístup využitelných jednotek

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

IE13. V roce 1988 městská rada v Ornongu postavila 20 poschodovou kancelářskou budovu pro vlastní užívání v centru Ornongu v pořizovacích nákladech 80 miliónů MJ. 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 snižená o prodejní náklady budovy činí poté, co vstoupila nařízení v platnost, 45 miliónů MJ. Aktuální reprodukční náklady potenciálu podobné 20 poschodové budovy činí 85 miliónů MJ.

Posouzení znehodnocení

IE14. Znehodnocení 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 znehodnocení bude stanovena za použití přístupu využitelných jednotek, jak je uvedeno dále:

a Pořizovací náklady 1988	80 000 000
Oprávký 2003 ($a \times 15 : 40$)	30 000 000
b Účetní hodnota 2003	50 000 000
c Reprodukční náklady potenciálu (20 patrová budova)	85 000 000
Oprávký ($c \times 15 : 40$)	31 875 000
d Odpisované reprodukční náklady potenciálu před úpravou pro zbývající využitelné jednotky	53 125 000
e Hodnota z užívání budovy poté, co vstoupila v platnost nařízení ($d \times 16 : 20$)	42 500 000
f Reálná hodnota snižená o prodejní náklady 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 znehodnocení (b – g)	5 000 000

Důkaz z interního výkaznictví – vyšší náklady na provoz tiskárny

IE15. V roce 1998 Ministerstvo školství v zemi X koupilo novou tiskárnu v pořizovacích nákladech 40 miliónů MJ. 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 dvacetipětiprocentnímu snížení výše roční výroby po dobu zbývajících 5 let doby použitelnosti aktiva. V roce 2003 reprodukční náklady potenciálu nové tiskárny činí 45 miliónů MJ.

Posouzení znehodnocení

IE16. Interní výkaznictví dokazuje, že se jedná o znehodnocení, kdy je provozní výkonnost tiskárny horší, než se Okolnosti nasvědčují tomu, že pokles provozní výkonnosti aktiva je významný a dlouhodobé povahy. Ztráta ze znehodnocení bude stanovena za použití přístupu využitelných jednotek, jak je uvedeno dále:

a Pořizovací náklady 1998	40 000 000
Oprávký (a × 5 : 10)	20 000 000
b Účetní hodnota 2003	20 000 000
c Reprodukční náklady potenciálu	45 000 000
Oprávký (c × 5 : 10)	22 500 000
d Odpisované reprodukční náklady potenciálu před úpravou pro zbývajících využitelné jednotky	22 500 000
e Zpětně získatelná částka využitelnosti (d × 75%)	16 875 000
Ztráta ze znehodnocení (b – e)	3 125 000

Srovnání s IAS 36 (2004)

IPSAS 21 primárně vychází z IAS 36 (2004). Hlavní rozdíly mezi IPSAS 21 a IAS 36 (2004) jsou následující:

- IPSAS 21 se zabývá znehodnocením nepeněžotvorných aktiv účetních jednotek veřejného sektoru, zatímco IAS 36 se zabývá znehodnocením peněžotvorných aktiv ziskově orientovaných účetních jednotek. IPSAS 26 se zabývá znehodnocením peněžotvorných aktiv účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 21 se nepoužije pro nepeněžotvorná aktiva k datu vykazání vedená v přeceňovaných částkách podle povoleného alternativního přístupu IPSAS 17 *Pozemky, budovy a zařízení*. IAS 36 nevyklučuje ze své působnosti peněžotvorné pozemky, budovy a zařízení k datu vykazání vedené v přeceněných částkách.
- Metoda vyčíslení hodnoty z užívání nepeněžotvorných aktiv podle IPSAS 21 je odlišná od metody použité pro peněžotvorná aktiva podle IAS 36. IPSAS 21 vyčísľuje hodnotu z užívání nepeněžotvorného aktiva jako současnou hodnotu zbývajicího využitelného potenciálu aktiva za použití několika přístupů. IAS 36 vyčísľuje 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 znehodnocení. Významné neočekávané snížení tržní hodnoty se objevuje tučným písmem v IAS 36 jako část minimální sady náznaků znehodnocení, zatímco IPSAS 21 se na ně odvolává v komentáři.
- IPSAS 21 zahrnuje rozhodnutí zastavit zhotovování aktiva před jeho dokončením jako zavedený náznak znehodnocení a opětovné zahájení zhotovování tohoto aktiva jako náznak zvratu ztráty ze znehodnocení. 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 standardy IPSAS. Tato vyloučení zahrnují (a) biologická aktiva týkající se zemědělských činností, (b) odložených daňových aktiv, (c) odložených pořizovacích nákladů a (d) nehmotných aktiv vzniklých ze smluvních práv pojišťovny z pojistných smluv v působnosti IFRS 4 *Pojistné smlouvy* a (e) neoběžná aktiva (nebo skupiny určené pro vyřazení) klasifikovaná jako určená k prodeji v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti*.

- IPSAS 21 se zabývá znehodnocením jednotlivých aktiv. V IPSAS 21 neexistuje obdoba peněžotvorných jednotek takových, jak jsou definované v IAS 36.
- IPSAS 21 se zabývá celopodnikovými aktivy stejným způsobem jako s jinými nepeněžotvornými aktivy, zatímco IAS 36 se jimi zabývá jakožto součástí příslušných peněžotvorných jednotek.
- IPSAS 21 používá v určitých případech terminologii odlišnou od IAS 36. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů „výnos“ („revenue“), „zpětně získatelná částka využitelnosti“ („recoverable service amount“) a „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“) v IPSAS 21. Ekvivalentní termíny v IAS 36 jsou „výsledek“ („income“), „zpětně získatelná částka“ („recoverable amount“) a „výsledovka“ („income statement“).

IPSAS 22 — ZVEŘEJŇOVÁNÍ FINANČNÍCH INFORMACÍ O SEKTORU VLÁDNÍCH INSTITUCÍ

Historie standardu

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

IPSAS 22 *Zveřejňování finančních informací o sektoru vládních institucí* byl vydán v prosinci 2006.

Od té doby byl IPSAS 22 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

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

Přehled změn odstavců IPSAS 22

Ovlivněný odstavec	Jak ovlivněn	Čím je ovlivněn
Úvodní část	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
24	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
26	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
27	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
29	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
30	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
41	Pozměněn	IPSAS 35 leden 2015
47A	Nový	IPSAS 33 leden 2015
47B	Nový	IPSAS 35 leden 2015
48	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015

IPSAS 22 — ZVEŘEJŇOVÁNÍ FINANČNÍCH INFORMACÍ O SEKTORU VLÁDNÍCH INSTITUCÍ

OBSAH

	Odstavec
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
Sektor vládních institucí	17–22
Sektor veřejných finančních institucí	19
Sektor veřejných nefinančních podniků	20–22
Účetní pravidla	23–34
Další disagregace	33–34
Zveřejňování	35–46
Odsouhlasení s konsolidovanou účetní závěrkou	43–44
Odsouhlasení s finančním výkaznictvím založeném na statistickém základě	45–46
Datum účinnosti	47–48
Zdůvodnění závěrů	
Implementační příručka	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 22 *Zveřejňování finančních informací o sektoru vládních institucí* je obsažen v odstavcích 1–48. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 22 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, Zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Konceptního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit požadavky na zveřejňování těm vládám, které se rozhodnou předkládat informace o sektoru vládních institucí (SVI) ve svých konsolidovaných účetních závěrkách. Zveřejnění odpovídající informace o SVI 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 akruálně založenou konsolidovanou účetní závěrku, a která se rozhodne v této závěrce zveřejnit informaci o sektoru vládních institucí, 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 IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.
4. Účetní závěrka vlády sestavená v souladu s IPSAS podává přehled (a) aktiv ovládaných vládou, závazků vzniklých vládě, (b) nákladů vyvolaných poskytováním služeb vládou a (c) 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 účtů 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 SVI. SVI 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 (a) těch sektorech podniků vlády, které jsou primárně činné v tržních aktivitách (obvykle označovány jako sektor veřejných finančních institucí (VFI) a sektor veřejných nefinančních podniků (VNFP)), a (b) o veřejném sektoru jako celku. Základní rysy VFI 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 úrovně vlády, jako jsou jednotky 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 SVI, ve všech jurisdikcích, slučují veškeré úrovně vlády, takže v některých jurisdikcích bude SVI obsahovat i účetní jednotky, jejichž účetní závěrky se nekonsolidují do jedné konsolidované účetní závěrky. Tento standard rozkládá na části konsolidovanou účetní závěrku vlády. Proto není možné předkládat v konsolidované účetní závěrce informace o účetní jednotce, která je sice částí SVI, ale není konsolidována v rámci účetní závěrky vlády.

Vykazování podle segmentů

7. IPSAS 18 *Vykazování podle segmentů* vyžaduje zveřejňovat určité informace o činnostech týkajících se poskytování služeb jednotkou a o prostředcích určených na podporu těchto činností, a to za účelem skládání účtů a rozhodování. 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 SVI nenahrazuje potřebu zveřejnit informace o segmentech v souladu s IPSAS 18. Důvodem je, že informace o SVI 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 SVI. Bude-li například SVI 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 SVI, došlo by tím k vynechání důležité informace, neboť sektor vládních institucí je pouze podmnožinou vlády jako celku.

Finanční výkaznictví založené na statistickém základě

9. Cíl účetní závěrky sestavené v souladu se standardy 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 se standardy IPSAS je poskytnout informace vhodné pro rozhodování a informace vhodné pro to, aby účetní jednotka mohla skládat účty z nakládání s prostředky, se kterými hospodář 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 SVI 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 standardy IPSAS a finanční výkaznictví založené na statistickém základě jsou si v mnohém podobné, co se týče řešení (zachycování) transakcí a událostí. Vycházejí například z akruální báze účetnictví, zabývají se obdobnými transakcemi a událostmi a v některých případech vyžadují obdobnou strukturu výkazů.
10. Zveřejnění vhodné informace o SVI v účetních výkazech může v některých jurisdikcích podpořit a zlepšit rozhodování uživatelů těchto výkazů a možnost skládat těmto uživatelům účty. Například zveřejnění informace o SVI 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 sektorem vládních institucí, a porozumění finanční výkonnosti vlád související s poskytováním těchto služeb; a
 - (b) vztahu mezi SVI 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 SVI 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 *Předkládání 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 sektor vládních institucí než

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

Účetní pravidla

12. IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby* vyžaduje vytvoření takových účetních pravidel, které zajišťují, aby účetní závěrka poskytovala informace splňující řadu kvalitativních charakteristik. Vykazování takových údajů o SVI, 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 SVI neobsahují. Navíc lze konstatovat, že potřebují-li někteří uživatelé informace o SVI, pak v některých jurisdikcích nemusejí být tyto uživatelé pro získání těchto informací závislí právě na účetní závěrce. V takových jurisdikcích pak mohou být náklady vynaložené na přípravu a sestavování údajů o SVI v rámci účetní závěrky vyšší než užítky 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 SVI bude součástí účetní závěrky, si v rámci své jurisdikce stanoví sama vláda nebo jiný příslušný úřad.
13. Tento standard vyžaduje, aby, pokud se v rámci účetní závěrky zveřejňují informace o SVI, aby byly tyto informace zveřejněny v souladu s požadavky stanovenými v tomto standardu. To zajistí, aby byly o SVI v účetní závěrce podány vhodné informace a aby tyto informace naplňovaly kvalitativní charakteristiky finančních informací, včetně srozumitelnosti, relevance, spolehlivosti a srovnatelnosti.
14. Standardy IPSAS platí obecně pro všechny účetní jednotky veřejného sektoru. Je však možné zveřejňovat smysluplné údaje o SVI 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 akruální bázi účetnictví tak, jak je předepsáno ve standardech IPSAS. Těmito vládami mohou být ústřední vlády států, vlády vnitrostátní (například kraje, provincie apod.) a místní samosprávy (města, obce).

Definice

15. Následující termín je použit v tomto standardu v tomto specifickém významu:

Sektor vládních institucí zahrnuje všechny organizační jednotky vládních institucí, jak jsou vymezeny ve finančním výkaznictví založeném na statistickém základě.

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

Podniky veřejné správy (PVS)

16. PVS zahrnují jak obchodní podniky, jako jsou veřejné služby, tak i finanční podniky, jako jsou finanční instituce. PVS se v podstatě neliší od účetních jednotek provádějících podobné aktivity v soukromém sektoru. PVS jsou obvykle provozovány pro dosažení zisku, i když některé mohou mít omezené povinnosti v oblasti veřejných služeb, na jejichž základě je po nich požadováno, aby poskytovaly některým jednotlivcům a organizacím zboží a služby, a to buď zdarma, nebo za podstatně sníženou sazbu.

Sektor vládních institucí

17. Podle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě se veřejný sektor skládá ze sektoru vládních institucí, sektoru veřejných finančních institucí a sektoru veřejných nefinančních podniků. Pro účely statistické analýzy mohou vznikat další podskupiny těchto sektorů.
18. SVI je v SNA 93 (a jeho novelách) definován jako (a) soubor všech rezidentních vládních ústředních, vnitrostátních a místně samosprávných jednotek, (b) fondů sociálního zabezpečení na každé úrovni vlády a (c) 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. Sektor vládních institucí typicky představují jednotky jako vládní ministerstva, soudy, veřejné vzdělávací instituce, organizace veřejného zdravotnictví a jiné vládní agentury. SVI neobsahuje VFI a VNFP. Zveřejnění informací o SVI se bude provádět v těch jurisdikcích, kde je posílení spojení mezi standardy 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 SVI, budou potřebovat zajistit, aby informace o SVI, obsažené v účetní

závěrce, byly konzistentní s definicí (a interpretací) SVI platnou v jejich jurisdikci pro finanční výkaznictví založené na statistickém základě.

Sektor veřejných finančních institucí

19. Sektor veřejných finančních institucí obsahuje rezidentní, vládou ovládané finanční instituce, kvazi-instituce 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 veřejných nefinančních podniků 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 podniky veřejných služeb a další jednotky, které obchodují se zbožím, výrobky a službami.
21. Finanční výkaznictví založené na statistickém základě definuje:
- podniky jako právnické osoby vytvořené za účelem produkce zboží, výrobků a služeb pro trh;
 - kvazi-podniky jako subjekty, které nejsou právnickou osobou nebo nejsou právně zřízené, přitom však působí tak, jako by byly podniky; a
 - 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 VFI 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 sektoru vládních institucí 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 SVI nebudou v případě jednotek ze sektorů VFI a VNFP aplikovat požadavky IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka*.**

25. **SVI uzná své investice v sektorech VFI a VNFP jako aktivum a účetně zachytí toto aktivum v účetní hodnotě čistých aktiv jednotek, do nichž bylo investováno.**
26. Tento standard bere v potaz názor, že konsolidovaná účetní závěrka vlády (která se rozhodne zveřejňovat informace o SVI) má být rozčleněna na části (disagregována) tak, aby SVI byl vykazován jako jeden sektor vykazující vládní jednotky. V souladu s tímto názorem tento standard požaduje, aby při sestavování konsolidované účetní závěrky byly použity stejné definice a stejná kritéria pro uznávání, oceňování a předkládání i pro údaje zveřejňované o SVI, a to s jednou výjimkou. Tou výjimkou je, že v případě vztahu SVI a jednotek ze sektorů VFI a VNFP nebudou uplatňovány požadavky IPSAS 35.
27. IPSAS 35 vyžaduje, aby ovládající jednotky sestavovaly účetní závěrky, v nichž budou ovládané účetní jednotky konsolidovány na základě metody řádek po řádku. IPSAS 35 také obsahuje (a) detailní popis pojetí „ovládání“ tak, jak se aplikuje ve veřejném sektoru, a (b) obsahuje návod k rozhodování se o tom, zda kontrola (ovládání) pro potřeby vykazání existuje. V souladu s požadavky IPSAS 35 budou účetní jednotky ze sektorů VFI 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 SVI 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 SVI 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 SVI s jednotkami z jiných sektorů nebyly předmětem úpravy (eliminace) ve výkazu vládních operací či obdobném výkazu.
29. Aplikace požadavků na konsolidaci dle IPSAS 35 by vedla k opakovanému sestavení konsolidované účetní závěrky SVI namísto k sestavení výkazů SVI.
30. Z toho důvodu se při zveřejňování finančních údajů o SVI eliminují zůstatky a transakce mezi účetními jednotkami SVI, a to dle IPSAS 35, avšak zůstatky a transakce mezi účetními jednotkami SVI a jednotkami z jiných sektorů se neeliminují.
31. Tento standard vyžaduje, aby SVI uznával své investice do jednotek v sektorech VFI a VNFP v účetní hodnotě čistých aktiv těchto jednotek. To zajistí, aby údaje zveřejněné o SVI odrážely disagregaci finančních informací zveřejňovaných v konsolidované účetní závěrce vlády, jejíž součástí vládní sektor je. Vzhledem k tomu, že SVI je disagregací konsolidované účetní závěrky vlády, budou změny v účetní hodnotě čistých

aktiv těchto jednotek uznány stejným způsobem, jakým jsou uznány v konsolidované účetní závěrce vlády.

32. Finanční výkaznictví založené na statistickém základě vyžaduje, aby všechna aktiva a všechny závazky (s výjimkou úvěrů) byly k datu vykazání přeceněny na tržní hodnotu. Standardy IPSAS obsahují jiné požadavky na oceňování a pro určité druhy aktiv a závazků vyžadují nebo povolují ocenění v pořizovacích nákladech nebo současných hodnotách. Nevyžadují, aby všechna aktiva a všechny závazky byly přeceněny na tržní hodnotu. Z toho důvodu se může ocenění aktiv a závazků SVI zveřejněných v účetní závěrce, včetně investic do sektorů VFI a VNVP, 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 SVI 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 SVI 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.

Zveřejňování

35. **Zveřejnění učiněná s ohledem na SVI obsahují alespoň následující:**
- (a) **aktiva podle hlavních tříd, investice v jiných sektorech se zveřejnění odděleně;**
 - (b) **závazky podle hlavních tříd;**
 - (c) **čistá aktiva/jmění;**
 - (d) **celkový přírůstek či úbytek hodnoty z přecenění a další položky výnosů a nákladů, které byly uznány přímo v čistých aktivech/jmění;**
 - (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 SVI nebude mít přednostní postavení před účetní závěrkou vlády sestavenou dle standardů IPSAS.

36. IPSAS 1 popisuje kompletní sadu účetních výkazů, kterými jsou (v aktuální účetní bázi) výkaz finanční situace, výkaz finanční výkonnosti, výkaz změn čistých aktiv/jmění, výkaz peněžních toků a komentář 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 SVI. Vlády, které se v souladu s tímto standardem rozhodnou zveřejnit informace o SVI, tak mohou učinit formou (a) zveřejnění komentáře k účetním výkazům, (b) oddělených sloupců v hlavních účetních výkazech, (c) popř. jinak, je-li to v dané jurisdikci považováno za vhodné. Způsob předkládání informací zveřejněných o SVI 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 SVI 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 SVI tříděné podle ekonomického druhu těchto nákladů nebo tříděné v souladu sází klasifikace COFOG. V některých jurisdikcích může být klasifikace COFOG, přijatá ke zveřejňování informací o sektoru vládních institucí, 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 SVI, zveřejní informace o významných ovládaných jednotkách zahrnutých do SVI 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 SVI a nyní již nejsou.**
41. Tento standard vyžaduje, aby vykazující jednotky, které se rozhodly zveřejňovat informace o SVI, zveřejnily soupis významných ovládaných jednotek zahrnutých do SVI. IPSAS 35 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 35, jsou konsolidovány a zároveň jsou součástí SVI, napomůže uživatelům rozvinout jejich porozumění vztahu mezi informacemi o vládě a jejím SVI a celkově zlepšit jejich porozumění ve vztahu k informacím o SVI.

42. Obdobně platí, že zveřejnění informací o změnách týkajících se ovládaných jednotek zahrnutých do SVI umožní uživatelům v průběhu času monitorovat vztah mezi konsolidovanou účetní závěrkou a informacemi o SVI.

Odsouhlasení s konsolidovanou účetní závěrkou

43. **Zveřejnění údajů o sektoru vládních institucí 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 SVI byly odsouhlaseny s jejich odpovídajícími hodnotami uvedenými v konsolidované účetní závěrci vlády. Vykazující jednotky zveřejní, a to odděleně, úpravy hodnoty investic do aktiv v sektorech VFI 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 VFI 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 SVI 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 standardy 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 standardy 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 závěrci 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 SVI v konsolidované účetní závěrci s informacemi zveřejněnými o SVI dle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě. Je tomu tak z důvodu obav o praktickou realizovatelnost a ekonomickou racionalitu (náklady versus užitek) takového požadavku

ve všech jurisdikcích. Provedení takového odsouhlasení formou zveřejněných poznámek však není vyloučeno.

Datum účinnosti

47. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2008, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 47A. Odstavec 48 byl změněn standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akuální bázi* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 v období začínajícím před 1. lednem 2017, pak tuto změnu použije také pro toto dřívější období.
- 47B. IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* vydaný v lednu 2015 změnil odstavce 24, 26, 27, 29, 30 a 41. Účetní jednotka tuto změnu použije, když použije IPSAS 35.
48. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akuální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akuální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 22, ale nejsou jeho součástí.

Úvod

- BC1. *Systém národních účtů 1993 (SNA 1993) (a jeho novely), Manuál vládní finanční statistiky 2001 (GFMS 2001) a Evropský systém účtů 1995 (ESA 1995) požadují, aby vlády zveřejňovaly finanční informace o sektoru vládních institucí. SVI je pro statistické účely představován jednotkami ovládanými vládou, které primárně působí v netržních (nepodnikatelských) činnostech. SVI je někdy popisován jako souhrn jednotek, které v rámci své hlavní činnosti zajišťují základní funkce vlády. Součástí sektoru vládních institucí nejsou veřejné podniky-korporace, i když veškeré jmění těchto podniků je ve vlastnictví vlády nebo vládních jednotek.*
- BC2. *Současné standardy IPSAS nevyžadují, aby účetní jednotky ve svých účetních závěrkách zveřejňovaly informace o SVI. Standardy IPSAS vyžadují, aby účetní jednotky sestavovaly účetní závěrky obsahující informace o prostředcích ovládaných vykazující jednotkou, a stanovují pravidla pro konsolidaci všech ovládaných účetních jednotek. IPSAS 18 *Výkazování 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 sblížení 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 SVI v rámci konsolidované účetní závěrky, což je způsob vedoucí k usnadnění tohoto sblížení.*
- BC5. *Zveřejnění informací o SVI může uživatelům účetní závěrky poskytnout užitečné informace, zejména v těch jurisdikcích, ve kterých ústřední či jiné vlády vydávají jak (a) účetní závěrky v souladu se standardy IPSAS, tak (b) 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 užitek z tvorby a zveřejnění těchto informací může významně převýšit vynaložené náklady v těch jurisdikcích, ve kterých výkazy, sestavené 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 SVI 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 SVI odpovídajícímu každé z těchto úrovní vlády. Takto zveřejněné údaje pravděpodobně napomohou uživatelům k lepšímu porozumění vztahu mezi činnostmi SVI 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 užitek plynoucí uživatelům z takového zveřejňování převyší náklady tímto vyvolané. Z toho důvodu tento standard po účetních jednotkách, které se rozhodnou zveřejňovat informace o SVI, nevyžaduje zveřejňovat údaje o SVI 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 standardy 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 úvěrů) byly k datu vykázaní preceněny na tržní hodnotu. Standardy IPSAS obsahují jiné požadavky na oceňování a pro určité třídy aktiv a závazků vyžadují nebo povolují ocenění v pořizovacích nákladech nebo současných hodnotách;
- (b) považuje dividendy za náklady, zatímco standardy IPSAS je považují za výběry vlastníků;
- (c) rozlišuje mezi transakcemi a jinými ekonomickými toky při předkládání finančních informací. V současnosti platné standardy IPSAS obdobné rozlišování neprovádějí; a
- (d) zaměřují se na předkládání finančních informací o SVI 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 SVI nekonsolidují VNFP (neboť tyto vládní jednotky obchodují se zbožím a službami) a VFI (jako jsou banky). Standardy 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 SVI 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 SVI 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 SVI, pak se pro VFI a VNFP nepoužijí požadavky uvedené v IPSAS 35. Je tomu tak proto, že použití požadavků na VFI a VNFP dle IPSAS 35 by vedlo k novému sestavení konsolidované účetní závěrky vlády namísto k sestavení finančních výkazů SVI. To by zmařilo účel zveřejňování informací o SVI, 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 SVI nebo jsou zajišťovány prostřednictvím VFI nebo VNFP. Cíl vykazování podle segmentů není naplněn zveřejněním informací o SVI. Z toho vyplývá, že vláda, která se rozhodne zveřejnit informace o SVI, 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 SVI. V některých případech může být pro zveřejnění informací o segmentu v konsolidované účetní závěrce přijato třídění dle COFOG.

Odsouhlasení

- BC12. Informace zveřejněná o SVI 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 SVI v souladu s tímto standardem, měly mít povinnost

zveřejňovat v účetní závěrce odsouhlasení (a) zveřejněných informací o SVI v účetní závěrce a (b) informací zveřejněných o SVI dle finančního výkaznictví založeného na statistickém základě. IPSASB měla obavu, že takový požadavek může 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 tohoto 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 SVI.

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

Implementační příručka

Tato příručka doplňuje IPSAS 22, není však jeho součástí.

Ilustrativní struktura účetního výkazu

Vláda A – výňatek z účetní závěrky

Výňatek z komentáře k účetním výkazům

Poznámka: Zveřejnění informací o sektoru vládních institucí (SVI)

K sektoru vládních institucí (SVI) se zveřejňují dále uvedené informace. Ty odrážejí účetní pravidla přijatá pro konsolidovanou účetní závěrku s tou výjimkou, že konsolidační pravidla byla pozměněna s ohledem na sektor veřejných finančních institucí (VFI) a sektor veřejných nefinančních podniků (VNFP). V souladu s požadavky IPSAS 22 *Zveřejňování finančních informací o sektoru vládních institucí* nejsou VFI a VNFP konsolidovány v údajích zveřejněných o SVI, nýbrž jsou uznány jako investice SVI. Investice ve VFI a VNFP jsou vykazovány prostřednictvím údaje na samostatném řádku a jsou oceněny v účetní hodnotě čistých aktiv jednotek, do nichž bylo investováno.

SVI 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 sektoru vládních institucí.

**Výkaz finanční situace sektoru vládních institucí –
podle stavu k 31. prosinci 20X2**

(v tisících měnových jednotek)

	Sektor vládních institucí		VFI 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

ZVEŘEJŇOVÁNÍ FINANČNÍCH INFORMACÍ O SEKTORU VLÁDNÍCH INSTITUCÍ

	Sektor vládních institucí		VFI a VNFP		Úpravy		Celkem za vládu jako celek	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Dlouhodobé závazky	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
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/JMĚNÍ								
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/JMĚNÍ CELKEM	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

**Výkaz finanční výkonnosti sektoru vládních institucí –
podle stavu k 31. prosinci 20X2 – členění podle funkcí vlády**

(v tisících měnových jednotek)

	Sektor vládních institucí		VFI 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 finanční výkonnosti sektoru vládních institucí –
podle stavu k 31. prosinci 20X2 – členění nákladů podle ekonomických druhů
(alternativní metoda předkládání)**

(v tisících měnových jednotek)

	Sektor vládních institucí		VFI 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 změn čistých aktiv/jmění sektoru vládních institucí –
za rok končící 31. prosincem 20X2**

(v tisících měnových jednotek)

	Sektor vládních institucí			VFI a VNEP	Úpravy	Celkem za vládu jako celek
	Přečtovací fondy	Fond na kurzové 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 neuznané ve výkazu 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 neuznané ve výkazu 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 sektoru vládních institucí –
za rok končící 31. prosincem 20X2**

(v tisících měnových jednotek)

	Sektor vládních institucí		VFI a VNEP		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)

ZVEŘEJŇOVÁNÍ FINANČNÍCH INFORMACÍ O SEKTORU VLÁDNÍCH INSTITUCÍ

	Sektor vládních institucí		VFI a VNEP		Úpravy		Celkem za vládu jako celek	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
PENĚŽNÍ TOKY Z FINANCOVÁNÍ								
Příjmy z výpůjček	X	X	X	X			X	X
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 ekvivalentů</i>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<i>Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty k počátku období</i>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty ke konci období	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

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

Historie standardu

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

IPSAS 23 *Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)* byl vydán v prosinci 2006.

Od té doby byl IPSAS 23 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)
- IPSAS 28 *Finanční nástroje: vykazování* (vydaný v lednu 2010)
- IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování* (vydaný v lednu 2010)
- IPSAS 31 *Nehmotná aktiva* (vydaný v lednu 2010)

Přehled změn odstavců IPSAS 23

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
Úvodní část	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
5	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
10	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
37	Pozměněn	IPSAS 28 leden 2010
87	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
105A	Nový	IPSAS 29 leden 2010
105B	Nový	IPSAS 29 leden 2010
106	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
116	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
117	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
118	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
119	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
120	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
121	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
122	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
123	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
124A	Nový	IPSAS 28 leden 2010
124B	Nový	IPSAS 29 leden 2010
124C	Nový	IPSAS 33 leden 2015
125	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015
IG27	Pozměněn	IPSAS 31 leden 2010
IG54	Nový	IPSAS 29 leden 2010

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

OBSAH

	Odstavec
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–6
Definice	7–28
Nesměnné transakce	8–11
Výnos	12–13
Ustanovení	14–16
Podmínky převáděných aktiv	17–18
Břemena na převedených aktivech	19
Obsah nad formu	20–25
Daně	26–28
Analýza prvotního přítoku prostředků z nesměnných transakcí	29
Uznávání 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
Uznávání výnosů z nesměnných transakcí	44–47
Oceňování 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	76–105B
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
Zvýhodněné půjčky	105A–105B
Zveřejňování	106–115
Přechodná ustanovení	116–123
Datum účinnosti	124–125
Zdůvodnění závěrů	
Implementační příručka	

VÝNOSY Z NESMĚNNÝCH TRANSAKCÍ
(DANĚ A TRANSFERY)

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 závaznost. IPSAS 23 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, *Zdůvodnění závěrů, Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit požadavky na účetní vykazování výnosů z titulu nesměnných transakcí jiných než takových nesměnných transakcí, při kterých vznikají kombinace účetních jednotek. Tento 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.**
4. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.
5. 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
 - (b) transfery (ať již peněžní nebo nepeněžní) včetně dotací, odpuštění dluhu, pokut a penále, dědictví, darů a zboží, výrobků, služeb v naturáliích a netržní části přijatých zvýhodněných půjček.
6. 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.

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 tomuto prospěchu.

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 nárokovaný jednotkami veřejného sektoru na základě rozhodnutí soudu nebo jiného soudního orgánu jako důsledek porušení zákonů nebo předpisů.

Břemena na převedených aktivech jsou ustanovení, která sice omezují nebo uvádějí účely, pro které převáděné aktivum lze užívat, ale nespecifikují, 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 zvýhodňující 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 standardy IPSAS jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném *Významovém slovníku termínů*.

Nesměnné transakce

8. U některých transakcí je zřejmé, že existuje výměna za přibližně stejnou protihodnotu. V těchto případech se jedná o směnné transakce, které jsou předmětem jiných standardů IPSAS.
9. 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. Zatímco vláda, která zdanění provádí a poskytne daňovým poplatníkům celou řadu veřejných služeb, tak nečiní s ohledem na placení daní.
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. Účetní jednotka například obdrží financování ve výši 6 milionů MJ od vícestranné rozvojové agentury. V ujednání je stanoveno, že účetní jednotka musí z přijatého financování splatit 5 milionů MJ během 10 let za použití 5% úrokové sazby s tím, že tržní sazba pro obdobné půjčky je 11 %. Účetní jednotka v podstatě obdržela dotaci ve výši 1 milionu MJ (přijatých 6 milionů MJ minus 5 milionů MJ, které budou spláceny) a obdržela zvýhodněnou půjčku, která je spojena s úrokem, který je o 6 procentních bodů nižší, než tržní úroková míra pro obdobné půjčky. Obdržená dotace ve výši 1 milionu MJ a stejně tak i netržní část úrokových plateb uvedených v ujednání jsou nesměnnými transakcemi. Smluvní splátky jistiny a úroků po dobu trvání půjčky jsou směnnými transakcemi.
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/jmění, 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 *Pozemky, budovy a zařízení*.

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. 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 břemeny. Zatímco podmínky a břemena mohou po účetní jednotce požadovat, aby užívala a spotřebovávala budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál aktiva k určitému účelu (povinnost jednat) při prvotním 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. Jinak než právně závazné povinnosti nevznikají na základě ustanovení. Požadavky na uznávání a oceňování jinak než právně závazných povinností jsou uvedeny v IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

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.

Břemena na převedených aktivech

19. Břemena na převedených aktivech (dále označovaná jako břemena) 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 je zatíženo břemenem, neukládá příjemci vznik existující povinnosti převést budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál třetím stranám, když začne aktivum ovládat. Když příjemce poruší omezení spjaté s břemenem, převádějící 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 spjaté s břemenem 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 tohoto omezení.

Obsah nad formu

20. Při rozhodování o tom, zda je ustanovení podmínkou či břemenem, 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 břemenem, účetní jednotka zvažuje, jestli požadavek na vrácení aktiva nebo budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu je vynutitelný a byl by převádějícím vynucen. Kdyby si převádějící nemohl vynutit požadavek na vrácení aktiva nebo budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, ustanovení nevyhoví definici podmínky a bude považováno za břímě. Jestliže předchozí zkušenosti s převádějícím ukazují, že převádějící nikdy nevyvnučuje 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 břemenem. Jestliže účetní jednotka nemá s převádějícím žádné zkušenosti nebo pokud dříve neporušila ustanovení, která by převádějícího 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 převádějící ustanovení vynutil, a proto v tomto případě ustanovení splňuje definici podmínky.
22. Definice podmínky ukládá účetní jednotce příjemce povinnost jednat – po přijetí 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 kterého 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 břemenem. 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.
27. Daňové zákony a předpisy se mohou mezi jednotlivými jurisdikcemi významně lišit, ale mají několik společných znaků. Daňové zákony a předpisy a) stanovují vládě pravomoc vybírat daně, b) identifikují základ, ze kterého je daň počítána, a c) stanovují 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 přiznání vládní agentuře, která spravuje příslušnou daň. Daňový poplatník obvykle poskytuje podrobnosti a důkazy o úrovni činnosti podléhající daní 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.

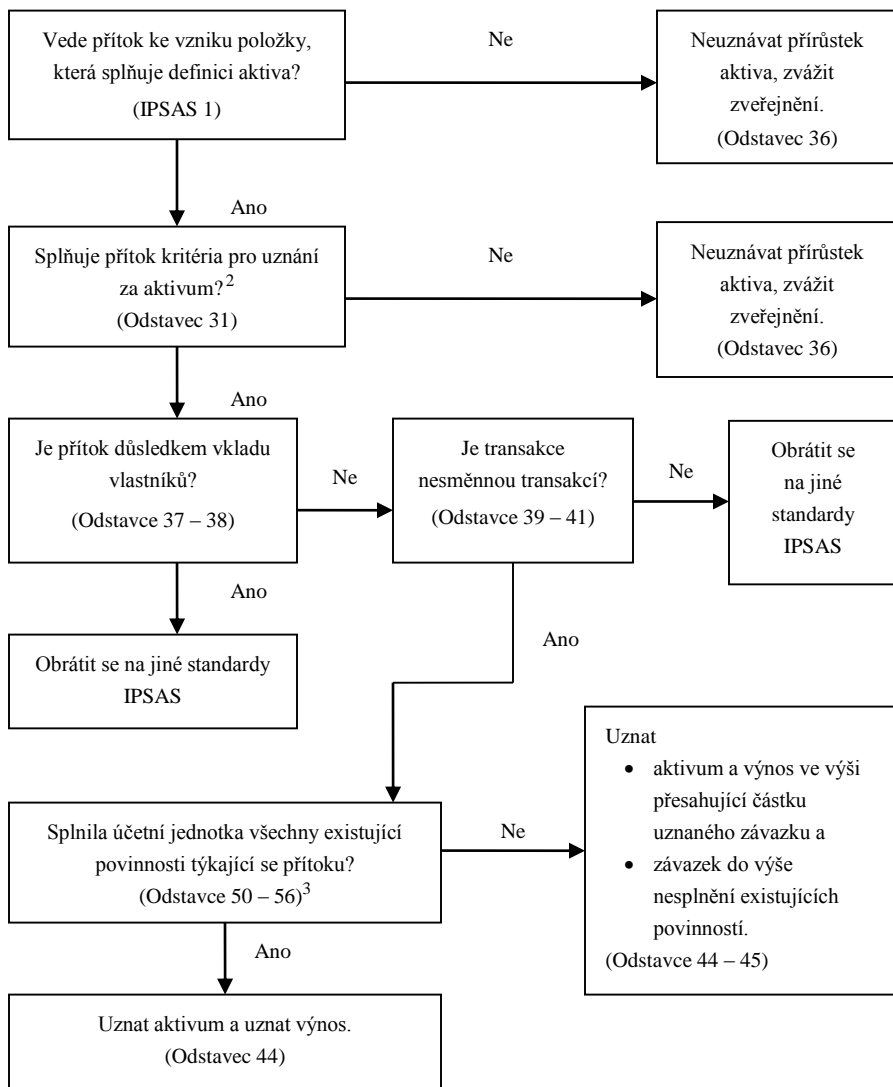
Analýza prvotního přítoku prostředků z nesměnných transakcí

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 větitel odpustí závazek, může dojít k poklesu účetní hodnoty dříve uznaného závazku. V těchto případech účetní

VÝNOSY Z NESMĚNNÝCH TRANSAKCÍ
(DANĚ A TRANSFERY)

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 vniku výnosů. Tento standard vychází ze struktury vývojového diagramu. Požadavky na nakládání s transakcemi jsou stanoveny v odstavcích 30-115.

Znázornění analýzy prvotního přítoku prostředků¹



1. Vývojový diagram je pouze ilustrativní, nenahrazuje tento standard. Je uveden jako pomůcka pro interpretaci tohoto standardu.
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 převáděných aktiv a kritérií pro uznání závazku.

Uznávání aktiv

30. Aktiva jsou definována v IPSAS 1 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 ovládaní, 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 označené 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 převádějího k těmto prostředkům. Účetní jednotka musí v mnoha případech zajistit, aby ovládaní prostředků bylo vynutitelné dříve, než bude moci uznat aktivum. Jestliže účetní jednotka nemá na prostředky vynutitelný nárok, nemůže vyloučit nebo omezit přístup převádějího 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 ovládaní 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 a) vláda souhlasí s převodem prostředků účetní jednotce veřejného sektoru (vykazující jednotka), b) ujednání je závazné a c) 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 komentáři 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 komentáři 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 převádějícím investované částky v dohodnutém okamžiku v budoucnosti, má transakce spíše vlastnosti půjčky. V případě smluvních ujednání použije účetní jednotka pro rozlišení závazků od vkladů vlastníků vodítka uvedená v IPSAS 28 *Finanční nástroje: vykazování*.

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/jmění 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/jmění příjemce, která může být prodána, převedena nebo zpětně odkoupena, nebo

- (c) emisi kapitálových nástrojů 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 IPSAS 9 definuje směnné a nesměnné transakce a odstavec 10 tohoto standardu 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 standardů 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 *Zásoby*, IPSAS 16 *Investice do nemovitostí* a IPSAS 17 jsou aktiva získaná prostřednictvím nesměnných transakcí oceněna na úrovni jejich reálné hodnoty k datu nabytí.

Uznávání 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.

Oceňování 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, bude 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 závaznými ujednáními, které obsahuje podmínky:
 - (i) ústředních vlád pro vlády krajské, vnitrostátní či místní,
 - (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 břemenem. Účetní jednotka analyzuje všechna možná ustanovení, která jsou spojena s přítokem prostředků z důvodu určení, zda tato ustanovení ukládají podmínky nebo břemena.

Ocenění závazků při prvotním uznání

57. **Částka uznaná jako závazek musí být nejlepším odhadem částky potřebné na úhradu existující povinnosti k datu vykázání.**
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 daň 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 daň uvalily.
62. Daně nespĺňujú definíciu vkladů vlastníků, protože placení daní nedává daňovým poplatníkům právo obdržet a) přiděly budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu účetní jednotkou během jejího trvání nebo b) 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 účely povedou ke vzniku závazku, protože určité účely lze považovat za břemena 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 a) událost, na jejímž základě účetní jednotce vzniká nárok na daně, ještě nastala a b) 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 nárokovaných 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 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.
70. V některých případech nemohou být aktiva z titulu daňových transakcí a související výnosy spolehlivě oceněny, dokud od zdanitelné události neuplyne 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 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 daň 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 a) je nárok vynutitelný a b) 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 a) 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 b) specifikují, že účetní jednotka poskytující prostředky získá finanční podíl 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 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 obsažená 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 standardů IPSAS. Jak bylo uvedeno dříve, zásoby, pozemky, budovy, zařízení nebo investice do nemovitosti získané nesměnnými transakcemi jsou nejprve oceněny na úrovni reálné hodnoty k datu nabytí v souladu s požadavky IPSAS 12, IPSAS 16 a IPSAS 17. Finanční nástroje, včetně pohledávaných peněžních prostředků a transferů splňujících 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 uznávaný závazek zanikl.

85. Za předpokladu, že odpuštění dluhu nesplňuje definici vkladu vlastníků, uznají účetní jednotky výnosy týkající se odpuštění dluhu, jestliže bývalý dluh již nevyhovuje definici závazku nebo nesplňuje 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 účetní hodnoty 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, která obsahuje zaplacení peněžitě pokuty místo projednávání případu před soudem, je toto zaplacení uznáno jako pokuta a penále.
89. Pokuty a penále obvykle 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

vyplývající 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.
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, nespécializovaných 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 výnos a snížení aktiva a náklad. 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 nesplňují 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 popsanych 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.

Zvýhodněné úvěry

- 105A. Zvýhodněné úvěry jsou úvěry, které byly účetní jednotce poskytnuty za výhodnějších než tržních podmínek. Splatná část úvěru je spolu se všemi úrokovými platbami směnnou transakcí a je vykazována v souladu s IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*. Účetní jednotka zváží, zda rozdíl

mezi transakční cenou (příjem z úvěru) a reálnou hodnotou úvěru při prvotním uznání (viz IPSAS 29) představuje nesměnný výnos, který by měl být vykázán v souladu s tímto standardem.

- 105B. Pokud účetní jednotka rozhodne, že rozdíl mezi transakční cenou (příjem z úvěru) a reálnou hodnotou úvěru při prvotním uznání představuje nesměnný výnos, uzná tento rozdíl jako výnos, kromě případů, kdy se vyskytuje existující povinnost, např. když konkrétní podmínky uložené příjemcem na převáděná aktiva vedou k existující povinnosti. Vyskytuje-li se existující povinnost, je uznána jako závazek. Jak účetní jednotka uspokojuje existující povinnost, je snižován závazek a ve stejné výši je uznáván výnos.

Zveřejňování

106. **Účetní jednotka zveřejní v účetních výkazech nebo v komentáři k účetním výkazům 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,**
 - (cA) **částku uznaných závazků týkajících se zvýhodněných úvěrů, které podléhají podmínkám převáděných aktiv,**
 - (d) **částku uznaných aktiv podléhajícím břemenům a povahu těchto břemen,**
 - (e) **existenci a částky jakýchkoliv předem přijatých příjmů týkajících se nesměnných transakcí a**
 - (f) **částku jakýchkoliv prominutých závazků.**
107. **Účetní jednotka zveřejní v komentáři k účetním výkazům pro všeobecné použití:**
- (a) **přijatá 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, jak účetní jednotka skládá účty z titulu jí svěřených prostředků.
110. Zveřejnění hlavních tříd výnosů pomáhá uživatelům činit uvědomělá rozhodnutí o tom, jak je účetní jednotka vystavena jednotlivým výnosovým tokům.
111. Podmínky a břemena ukládají limity při využívání aktiv, která ovlivňují činnost účetní jednotky. Zveřejnění a) částky uznaných závazků týkajících se podmínek a b) částky aktiv zatížených břemeny 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, a) jak takové služby přispěly k dosažení cílů účetní jednotky v účetním období a b) o závislosti účetní jednotky na takových službách při dosahování svých cílů v budoucnu.

Přechodná ustanovení

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

Datum účinnosti

124. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 30. červnem 2008 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 30. červnem 2008, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 124A. Odstavec 37 byl změněn standardem IPSAS 28. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2013 anebo později. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 28 v období začínajícím před 1. lednem 2013, pak změna výše uvedeného odstavce bude použita pro toto dřívější období.
- 124B. Odstavce 5, 10, 87 a 106 byly změněny a odstavce 105A a 105B byly doplněny standardem IPSAS 29. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2013 anebo později. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 29 v období začínajícím před 1. lednem 2013, pak změny výše uvedených odstavců budou použity pro toto dřívější období.

- 124C. **Odstavce 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123 a 125 byly změněny standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 v období začínajícím před 1. lednem 2017, pak změny výše uvedených odstavců budou použity pro toto dřívější období.**
125. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS anebo později.

Zdůvodnění závěrů

Toto Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 23, ale nejsou jeho součástí.

- BC1. Tato Zdůvodnění závěrů shrnují úvahy IPSASB, které měla při formulování závěrů v IPSAS 23. Jednotliví členové IPSASB považovali určité faktory za důležitější než jiné. Členové IPSASB při formování svých stanovisek hluboce zvažovali a) názory na nesměnné výnosy vyjádřené Řídicím výborem pro nesměnné výnosy ve Výzvě k podání připomínek (ITC) *Výnosy z nesměnných transakcí (včetně daní a transferů)* vydané v lednu 2004, b) názory vyjádřené těmi, kdo podali připomínky k uvedené ITC, a c) názory respondentů na Zveřejněný návrh (ED) 29 *Výnosy z nesměnných transakcí (včetně daní a transferů)*.
- BC2. IPSASB při tvorbě tohoto standardu zvažovala ustanovení příslušných Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) vydaných IASB, zejména Mezinárodního účetního standardu (IAS) 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování vládní 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 standardy 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 standardu 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 standard 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 Řídicí výbor, aby za účelem zvážení záležitostí týkající se tohoto tématu a vypracování prvotních doporučení zpracoval ITC. Řídicí 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. IPSASB tyto připomínky v listopadu 2004 vyhodnotila a započala se zpracováním 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 standard 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 břemena 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 břemena 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 břemen, která 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, nehlédě 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 – břemena

BC13. Tento standard nedovoluje účetním jednotkám při prvotním uznání převáděného aktiva uznat závazek týkající se břemene. Je tomu tak proto, že jak je uvedeno v tomto standardu, břemena sama o sobě nepředstavují pro účetní jednotku příjemce uvalení stávající povinnosti vzdát se budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu za účelem splnění omezení plynoucího z břemene. Porušení omezení plynoucího z břemene 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 těchto 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 – směnnou a nesměnnou. 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 směnné transakce jsou mírou reálné hodnoty získaného aktiva pořizovací náklady při jeho nabytí. Avšak z povahy věci není v případě nesměnné transakce protihodnota poskytnutá za nabytí aktiva přibližně rovna reálné hodnotě nabytého aktiva. Reálná hodnota nejvěrněji 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 IPSAS 17 za účelem úplného souladu uvedených standardů 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 *Účetní výkaznictví na peněžní bázi*. 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 jakýkoliv 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 ovládnání 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 standardy 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 současně požadavky 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 být vyžadováno.

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

Povinné příspěvky na programy sociálního zabezpečení

BC26. Tento standard nevyklučuje 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 odborného úsudku.

Implementační příručka

Tato příručka doprovází IPSAS 23, avšak není jeho součástí.

Ocenění, uznání a zveřejnění výnosů z nesměnných transakcí

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 nesplňovala kritéria pro uznání jako aktivum.

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. vydělání 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

využit 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 komentáři k účetním výkazům 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.

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.

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. Vláda uzná aktiva a výnosy v účetní závěrce pro všeobecné použití za období, ve kterém došlo k prodejem a nákupům nebo, nemůže-li být splatná daň

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

ke konci účetního období spolehlivě oceněna, později, jakmile může splatnou daň spolehlivě vyčíslit.

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.

Dědická daň (odstavec 65)

IG12. Ústřední vláda (vykazující jednotka) uvalí dědickou daň na všechny 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.

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 vlastníků majetku zasílán 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 vybrání 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.

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).

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 sestavení 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.

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:

- (a) zvýší fond sociálních bytů o dalších 1 000 jednotek nad všechna další plánovaná zvýšení nebo

(b) 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 nevalují povinnost jednat – povinnost jednat je uvalena provozním mandátem účetní jednotky, nikoliv smluvními podmínkami převodu.

Transfer veřejné univerzity s břemeny (odstavce 19 a 76)

IG22. Ústřední vláda (převádějí) převede univerzitu (vykazující jednotka) dvousekretarový pozemek ve významném městě na zřízení areálu univerzity. 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 ve výkazu finanční situace za období, ve kterém začne pozemek ovládat. Pozemek by měl být v souladu s IPSAS 17 uznán ve výši jeho reálné hodnoty. Břímě nevyhovuje definici závazku a nesplňuje kritéria pro uznání za závazek. Proto tedy univerzita uzná výnos týkající se pozemku ve výkazu finanční výkonnosti za období, ve kterém je pozemek uznán jako aktivum.

Dotace vládě jiné úrovně s podmínkami (odstavce 17–18)

IG24. Ústřední vláda (převádějí) 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 komentář 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. Jakmile kraj splní podmínku, to je, jakmile provede oprávněně výdaje, sníží závazek a uzná výnos ve výkazu finanční výkonnosti za období, ve kterém je vyrovnán závazek.

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 IPSAS 31 *Nehmotná aktiva*.

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, oduzná závazek za půjčku a uzná výnos ve výkazu finanční výkonnosti za období, ve kterém je oduznán závazek.

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).

Navrhované dědictví (odstavce 90–92)

- IG32. Dvaceti pětiletá 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.

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; proto tedy nemůže uznat aktiva nebo související výnosy do doby, než se poskytnutí daru stane pro dáorce závazným.

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.

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.

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 komentáři k účetním výkazům pro všeobecné použití zveřejní, že bylo fakturováno 55 milionů MJ a že byla vytvořena opravná položka na pochybné pohledávky ve výši 2 miliony MJ.

Zboží a výrobky v naturáliích 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 finančních příslibů rýže. Vzhledem k tomu, že vláda A v minulosti plnila své přísliby 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 finanční příslib 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.

Zveřejnění neuznaných služeb v naturáliích (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 učinili příslib 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 naturáliích poskytnuté dobrovolníky neuzná. Nemocnice zveřejní počet hodin, po který byly služby dobrovolníky během účetního období poskytovány a popis těchto služeb.

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 hliníkárnny, 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.

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

VÝNOSY Z NESMĚNNÝCH TRANSAKČÍ
(DANĚ A TRANSFERY)

třinácti letech neprovedlo žádné znovuobnovení 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 nevyňucovala 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 TRANSAKCÍ
(DANĚ A TRANSFERY)

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

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

Výkaz finanční výkonnosti

	20X2	20X1
	(tisíce MJ)	(tisíce MJ)
Výnosy z nesměnných transakcí		
Daňové výnosy		
Výnosy z daně z příjmů (komentáře 4 a 8)	XXX	XXX
Daň ze zboží a služeb (komentář 5)	XXX	XXX
Dědická daň (komentáře 6 a 9)	XX	XX
Výnosy z transferů		
Transfery od ostatních vlád (komentář 7)	XXX	XXX
Dary, zboží a výrobky v naturáliích (komentář 13)	X	X
Služby v naturáliích (komentáře 15 a 16)	X	X

Výkaz finanční situace

Krátkodobá aktiva		
Peněžní prostředky v bance	XX	XX
Daňové pohledávky		
Pohledávky z daně ze zboží a služeb (komentář 5)	XX	XX
Pohledávky z transferů		
Pohledávky z transferů od ostatních vlád (komentář 7)	X	X
Dlouhodobá aktiva		
Pozemky (komentář 11)	XXX	XXX
Zařízení a vybavení (komentáře 12 a 14)	XX	XX
Krátkodobé závazky		
Závazky uznané dle dohod o transferech (komentář 10)	XX	XX
Předem přijaté platby		
Daně	X	X
Transfery	X	X

Komentář k účetním výkazům

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 komentáře 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 zatížená břemeny

11. V roce 20X2 byl obdržen darovaný pozemek oceněný reálnou hodnotou ve výši XX 000 MJ, který je zatížen břemenem, 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 je zatížen břemenem, 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 břemeny, 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 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 spolehlivě oceněny, protože na

VÝNOSY Z NESMĚNNÝCH TRANSAKCÍ
(DANĚ A TRANSFERY)

místních trzích neexistují podobná placená místa a služby by při absenci dobrovolníků nebyly poskytovány. Vláda tyto služby ve výkazu finanční situace či výkazu finanční výkonnosti neuznává.

Zvýhodněné úvěry (odstavce 105A až 105B)

IG54. Účetní jednotka obdrží financování ve výši 6 milionů MJ od vícestranné rozvojové agentury, aby v průběhu příštích 5 let postavila 10 škol. Financování je poskytnuto za následujících podmínek:

- 1 milion MJ z financování nemusí být splacen za podmínky, že školy budou postaveny.
- 5 milionů MJ z financování bude splaceno následovně:
Rok 1: nebude splacena žádná jistina
Rok 2: bude splaceno 10 % jistiny
Rok 3: bude splaceno 20 % jistiny
Rok 4: bude splaceno 30 % jistiny
Rok 5: bude splaceno 40 % jistiny
- Úrok je počítán ve výši 5 % p. a. po dobu trvání půjčky (předpokládáme, že je splacen ročně a zpětně). Tržní úroková míra pro obdobnou půjčku činí 10 %.
- Poskytnuté financování bude vráceno poskytovateli v rozsahu, v jakém školy nebudou postaveny (předpokládáme, že poskytovatel používá efektivní monitorovací systémy a v minulosti požadoval vrácení neutracených prostředků).
- Účetní jednotka postaví po dobu trvání půjčky školy takto:
Rok 1: 1 dokončená škola
Rok 2: 3 dokončené školy
Rok 3: 5 dokončených škol
Rok 4: 10 dokončených škol

Analýza

Účetní jednotka v podstatě obdržela dotaci ve výši 1 milionu MJ a půjčku ve výši 5 milionů MJ (Poznámka: Účetní jednotka by zvažovala, zda 1 milionu MJ představuje svou podstatou vklad vlastníků či výnos; předpokládáme, že pro účely tohoto příkladu představuje 1 milion MJ výnos). Účetní jednotka rovněž obdržela další dotaci ve výši 784 550 MJ (která představuje rozdíl mezi příjmem z půjčky 5 milionů MJ a současnou

VÝNOSY Z NESMĚNNÝCH TRANSAKCÍ
(DANĚ A TRANSFERY)

hodnotou smluvních peněžních toků z půjčky diskontovanou příslušnou tržní úrokovou sazbou ve výši 10 %).

Dotace ve výši 1 milionu MJ + 784 550 MJ je účetně zachycena v souladu s tímto standardem a půjčka s příslušnými smluvními platbami úroků a jistiny je vykázána v souladu s IPSAS 29.

1. Při prvotním uznání účetní jednotka uzná:

MD	Banka	6,000,000 MJ	
	D Půjčka		4,215,450 MJ
	D Závazek		1,784,550 MJ

2. Rok 1: účetní jednotka uzná:

MD	Závazek	178,455 MJ	
	D Nesměnný výnos		178,455 MJ

(1/10 škol postavena X 1,784,550 MJ)

(Poznámka: Účetní zápisy splátek úroků a jistiny a přiřpisování úroků nebyly v tomto příkladu zobrazeny, neboť je určen k objasnění uznávání výnosu, který vzniká ze zvýhodněných úvěrů. Souhrnné příklady jsou uvedeny v ilustračních příkladech k IPSAS 29).

3. Rok 2: účetní jednotka uzná (za předpokladu, že účetní jednotka poté ocení zvýhodněnou půjčku v naběhlé hodnotě):

MD	Závazek	356,910 MJ	
	D Nesměnný výnos		356,910 MJ

(3/10 škol postaveno X 1,784,500 MJ – již uznaných 178,455 MJ)

4. Rok 3: účetní jednotka uzná:

MD	Závazek	356,910 MJ	
	D Nesměnný výnos		356,910 MJ

(5/10 škol postaveno X 1,784,550 MJ – již uznaných 535,365 MJ)

5. Rok 4: účetní jednotka uzná:

MD	Závazek	892,275 MJ	
	D Nesměnný výnos		892,275 MJ

(Všechny školy postaveny, 1,784,550 MJ – 892,275 MJ)

Pokud by zvýhodněná půjčka byla poskytnuta bez podmínek, účetní jednotka by uznala při prvotním uznání:

MD	Banka	6,000,000 MJ	
	D Půjčka		4,215,450 MJ
	D Nesměnný výnos		1,784,550 MJ

IPSAS 24 — PŘEDKLÁDÁNÍ ROZPOČTOVÝCH INFORMACÍ V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

Historie standardu

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

IPSAS 24 *Předkládání rozpočtových informací v účetní závěrce* byl vydán v prosinci 2006.

Od té doby byl IPSAS 24 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)

Přehled změn odstavců IPSAS 24

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
Úvodní část	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
54A	Nový	IPSAS 33 leden 2015
55	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015

IPSAS 24 — PŘEDKLÁDÁNÍ ROZPOČTOVÝCH INFORMACÍ V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

OBSAH

	Odstavec
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–6
Definice	7–13
Schválené rozpočty	8–10
Původní rozpočet a konečný rozpočet	11–12
Skutečné částky	13
Předkládání porovnání rozpočtovaných a skutečných částek	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
Zveřejnění komentářů k rozpočtové bázi, období a rozsahu působnosti	39–46
Odsouhlasení skutečných částek na srovnatelné bázi se skutečnými částkami v účetní závěrce	47–53
Datum účinnosti	54–55
Zdůvodnění závěrů	
Ilustrativní příklady	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor 24 *Předkládání rozpočtových informací v účetní závěrce* je obsažen v odstavcích 1–55. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 24 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, Zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

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

Rozsah působnosti

2. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku 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. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB uvádí, že podniky veřejné správy (PVS) používají IFRS vydané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.
5. Tento standard nepožaduje, aby byly zveřejněny schválené rozpočty, ani nevyžaduje, aby účetní závěrka zveřejňovala informace nebo činila porovnání se schválenými rozpočty, které nebyly zveřejněny.
6. 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 (a) když například vládní účetní závěrka zahrnuje vládní organizace nebo programy, které mají provozní samostatnost a sestavují své vlastní rozpočty nebo (b) kde je rozpočet sestavován 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.

Definice

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

Účetní báze znamená akruální nebo peněžní bázi účetnictví, jež jsou definovány v akruálně založených standardech IPSAS a ve standardu IPSAS 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, dodatečná rozpočtová určení 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 standardy 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, je uděleno 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 bude účetní jednotka skládat účty, 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.

Skutečné částky

13. Tento standard 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.

Předkládání porovnání rozpočtovaných a skutečných částek

14. **Podle požadavků odstavce 21 účetní jednotka předloží porovnání rozpočtovaných částek, za něž veřejně skládá účty, se skutečnými částkami, a to buď v samostatném účetním výkazu nebo formou**

dodatečných sloupců doplněných do účetní závěrky předkládané v souladu se standardy IPSAS. Porovnání rozpočtovaných a skutečných částek bude pro každý stupeň legislativního dozoru obsahovat odděleně:

- (a) částky původního a konečného rozpočtu,
- (b) skutečné částky na srovnatelné bázi a
- (c) formou zveřejněného komentáře vysvětlení významných rozdílů mezi rozpočtem, za který účetní jednotka veřejně skládá účty, a skutečných částek, pokud není takové vysvětlení obsaženo v jiných veřejných dokumentech vydaných ve spojitosti s účetní závěrkou, přičemž v komentáři je uveden křížový odkaz k těmto dokumentům.

15. Předkládání částek původního a konečného rozpočtu a skutečných částek v účetní závěrce na srovnatelné bázi s rozpočtem, který je zveřejňován, dokončí cyklus skládání účtů 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 skutečnými a rozpočtovanými částkami pomůže uživatelům porozumět důvodům významných odchylek od schváleného rozpočtu, za který účetní jednotka veřejně skládá účty.
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, poskytnete 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 14(c). Při absenci takového vodítka mohou být významné rozdíly určeny odkazem například na (a) rozdíly mezi skutečností a původním rozpočtem se zaměřením na výkonnost původního rozpočtu nebo (b) rozdíly mezi skutečností a konečným rozpočtem se zaměřením na soulad s konečným rozpočtem.
18. V mnoha případech budou konečný rozpočet a skutečná částka shodné. A to proto, že plnění rozpočtu je v průběhu rozpočtového období kontrolováno a původní rozpočet je postupně upravován, aby odrážel 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, skládají veřejně účty 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 14 (c) tohoto standardu se vysvětlení významných rozdílů mezi skutečnými a rozpočtovanými částkami uvede v komentáři k účetním výkazům, pokud nebude (a) uvedeno v jiných veřejných zprávách nebo dokumentech vydaných společně s účetní závěrkou a (b) v komentáři k účetním výkazům odkazuje 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 sestavován 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 předkládá porovnání rozpočtu se skutečnými částkami formou dodatečných sloupců o rozpočtu v účetní závěrce pouze tehdy, když účetní závěrka a rozpočet jsou vyhotoveny na srovnatelné bázi.**
22. Porovnání rozpočtovaných a skutečných částek může být předloženo v samostatném výkazu (výkaz porovnání rozpočtovaných a skutečných částek nebo podobně nazvaný výkaz) začleněném do úplné účetní závěrky, jak je specifikována v IPSAS 1. Nebo tam, kde účetní závěrka a rozpočet jsou sestavovány 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 se standardy 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 sestavovány na srovnatelné bázi, předkládá se samostatný výkaz porovnání rozpočtovaných a skutečných částek. Aby uživatelé chybně neinterpretovali finanční informace sestavované na rozdílných bázích, mělo by být z účetní závěrky zřejmé, že rozpočtová a účetní báze se liší a že výkaz porovnání rozpočtovaných a skutečných částek 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 standardy 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 standardy IPSAS - například rozpočet může být doplněn pouze do výkazu 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 předkládání 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 Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby* 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 předložení 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 popsanych výše v odstavci 26 a v Dodatku A 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 rozpočtu 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 komentáře k účetním výkazům nebo**
 - (b) **ve zprávě vydané dříve, ve stejnou dobu nebo společně s účetní závěrkou, přičemž v komentáři k účetním výkazům 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 komentáři k účetním výkazům 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 vládní 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, bude komentář k účetním výkazům obsahovat křížový odkaz na tyto zprávy.

Srovnatelná báze

31. **Všechna porovnání rozpočtu se skutečností budou předložena 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 účetní závěrce 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 předložení v účetní závěrce 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. Účetní jednotky mohou pro sestavení účetní závěrky a pro schválené rozpočty přijmout odlišné báze účetnictví. Vláda může například přijmout akruální bázi pro účetní závěrku a peněžní bázi pro 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/jmění, výnosy, náklady, jiné změny v čistých aktivech/jmění a peněžní toky. Rozpočtová jednotka a vykazující jednotka však budou často totožné. Obdobně bude v účetní závěrce nezhodnotěno 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 za účelem skládání účtů 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 ovládané vládou včetně podnikatelských aktivit vlády. *IPSAS 22 Zveřejňování finančních informací o sektoru vládních institucí* specifikuje požadavky na zveřejnění finančních informací o vládním sektoru formou komentářů v účetních výkazech celovládní jednotky, která přijala akruální bázi účetnictví a rozhodla se provést taková zveřejnění. V mnoha případech se zveřejnění provedená v souladu s *IPSAS 22* týkají stejných jednotek, činností a třídících bází, 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 (a) ovládat oblastní a místní úrovně vlády, (b) konsolidovat je ve své účetní závěrce a (c) 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 úrovně vlády, nebude ve své účetní závěrce konsolidovat oblastní nebo místní úrovně 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.

Zveřejnění komentářů k rozpočtové bázi, období a rozsahu působnosti

39. **Účetní jednotka vysvětlí v komentáři k účetním výkazům rozpočtovou bázi a třídící bázi použitou ve schváleném rozpočtu.**
40. Rozdíly mohou být mezi účetní bázi (peněžní, akruální nebo jejich modifikacemi) použitou pro sestavení a předložení 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 předložení schváleného rozpočtu se mohou od formátů používaných v účetní závěrce také lišit. Schválený rozpočet může třídit 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 třídit 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 předložily v komentáři k účetním výkazům informace o bázi pro předkládání účetní závěrky a používaných významných účetních pravidlech. Zveřejnění rozpočtové báze a třídící báze používaných pro přípravu a předložení schválených rozpočtů pomůže uživatelům lépe porozumět vztahům mezi rozpočtem a účetní informací zveřejněnou v účetní závěrce.
43. **Účetní jednotka zveřejní v komentáři k účetním výkazům 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 komentáři k účetním výkazům jednotky zahrnuté do schváleného rozpočtu.**
46. Standardy IPSAS vyžadují, aby účetní jednotky vyhotovovaly a předkládaly účetní závěrku, která konsoliduje všechny prostředky ovládané jednotkou. Účetní závěrka sestavená v souladu se standardy IPSAS bude na celovládní úrovni zahrnovat jednotky závislé na rozpočtu a PVS ovládané vládou. Avšak, jak je uvedeno v odstavci 35, schválené rozpočty sestavené 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 skutečných částek 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 sestavovány 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 rozpočtovaných a skutečných částek nebo v komentáři k účetním výkazům.

48. Rozdíly mezi skutečnými částkami zjištěnými na srovnatelné bázi a skutečnými částkami uznanými v účetní závěrce mohou být tříděny následovně:
- (a) rozdíly bázi, které vzniknou, když je schválený rozpočet sestaven na jiné bázi než účetní závěrka. Například tam, kde je rozpočet sestaven na peněžní bázi nebo modifikované peněžní bázi a účetní závěrka je sestavena 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 sestavující účetní závěrku.

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

49. Odsouhlasení požadované odstavcem 47 tohoto standardu umožní účetní jednotce lépe dostát své povinnosti skládat účty tím, že určí hlavní zdroje rozdílů mezi skutečnými částkami na rozpočtové bázi a částkami uznanými v účetní závěrce. Tento standard nebrání odsouhlasení všech důležitých součtů a mezisoučtů 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 sestavování 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 (a) sestaven pro stejné období, (b) zahrnuje stejné účetní jednotky a (c) 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 sestaveném v souladu s IPSAS 2 *Výkaz peněžních toků*.
52. **Zveřejnění srovnávacích informací za předchozí období se v souladu s požadavky tohoto standardu nevyžaduje.**
53. Tento standard vyžaduje, aby porovnání rozpočtovaných a skutečných částek 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. **Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2009 nebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2009, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.**
- 54A **Odstavec 55 byl změněn standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 v období začínajícím před 1. lednem 2017, pak změny výše uvedeného odstavce budou použity pro toto dřívější období.**
55. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovází IPSAS 24, ale nejsou jeho součástí.

Cíl standardu

- BC1. Program konvergence s IFRS prováděný IPSASB je důležitým prvkem její pracovní náplně. Záměrem IPSASB je konvergovat standardy založené na akruální bázi se standardy IFRS vydanými IASB tam, kde je to pro účetní jednotky veřejného sektoru vhodné.
- BC2. 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 skládají účty. 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 skládají účty.
- BC3. 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 skládání účtů u 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.
- BC4. Mnoho vlád a vládních účetních jednotek, které zveřejňují svůj schválený rozpočet, již vykazují skutečné a rozpočtové částky v účetních závěrkách a (a) v komentáři k účetním výkazům, (b) ve zprávách a analýzách vedení či podobných zprávách nebo (c) 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.

BC5. 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 standardy IPSAS neměly být rozšířeny o tyto záležitosti.

Potřeba Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor

BC6. IPSAS 1 vysvětluje, že cílem účetní závěrky je, aby zahrnovala zveřejnění informací, že účetní jednotka dostala své povinnosti (a) skládat účty v takových záležitostech jako je její finanční situace, finanční výkonnost a peněžní toky a (b) poskytovat 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.

BC7. 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 předkládání, je IPSASB toho názoru, že standardy IPSAS by měly takové okolnosti řešit.

BC8. 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 skládá veřejné účty za své hospodaření v souladu s rozpočtem. IPSASB je také toho názoru, že zveřejnění informací o rozpočtových a skutečných částkách je nezbytným prvkem skládání účtů takových účetních jednotek a že požadavky, jež by zajistily vhodné zveřejnění v účetní závěrce, by měly být v některém standardu IPSAS obsaženy.

BC9. Aplikace požadavků tohoto standardu na zveřejnění porovnání skutečnosti s rozpočtem tam, kde účetní závěrka a rozpočet jsou sestaveny na stejné bázi, zvýší míru skládání účtů účetní jednotky za její výkonnost. Aplikace požadavků tohoto standardu tam, kde rozpočet a účetní závěrka jsou sestaveny na odlišných bázích, posílí úlohu účetní závěrky při plnění povinnosti účetní jednotky skládat účty za soulad se schválenými rozpočty.

BC10. 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

- BC11. Tento standard vyžaduje zveřejnění částek původního a konečného rozpočtu a skutečnosti na srovnatelné bázi s rozpočtem. To posílí naplňování skládání účtů stanoveného 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.
- BC12. Tento standard požaduje vysvětlení významných (pozitivních i negativních) rozdílů mezi rozpočtovými a skutečnými částkami formou zveřejnění v komentáři k účetním výkazům, 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 míru skládání účtů 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 komentář k účetním výkazům nasměruje čtenáře k oněm zprávám, není nezbytné opakovat vysvětlení v účetní závěrci.

Zveřejnění původního a konečného rozpočtu

- BC13. 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.
- BC14. 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 skládání účtů 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 komentáři k účetním výkazům 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 v komentáři k účetním výkazům nasměrují čtenáře k těmto zprávám, není nezbytné opakovat toto vysvětlení v účetních výkazech.

Přijetí rozpočtové báze a odsouhlasení rozpočtové a účetní báze

- BC15. Účetní jednotky mohou přijmout odlišné účetní báze pro vyhotovení svých účetních závěrek a svých schválených rozpočtů. Obzvláště některé účetní jednotky, které pro sestavení svých účetních závěrek volí aktuální bázi účetnictví, sestavují své rozpočty na peněžní bázi. Rozdíly mezi rozpočtovou bází a účetní závěrkou mohou také vzniknout jako důsledek rozdílů v načasování, ve vymezení účetní jednotky nebo v klasifikaci.
- BC16. 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.
- BC17. Aby uživatelé mohli lépe identifikovat vztah mezi rozpočtem a účetní závěrkou, požaduje tento standard pro případ, kdy účetní závěrka a rozpočet nejsou sestaveny 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 sestaveny na stejné bázi, odsouhlasení rozdílů by nebylo nutné.

Předkládání informací o rozpočtu a skutečnosti

- BC18. Tento standard dovoluje, aby informace o rozpočtu a skutečnosti byly předloženy v samostatném výkazu nebo v případě, že rozpočet a účetní závěrka jsou sestaveny 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 sestaveny 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.

Prvotní aplikace

- BC19. 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.
- BC20. IPSASB také zvažovala, zda umožnit odložení aplikace tohoto standardu o dva roky od původního přijetí standardů IPSAS, ale došla k názoru, že taková úleva není nutná. Důvodem je skutečnost, že při načasování prvotního přijetí všech standardů IPSAS by účetní jednotky měly posoudit a vzít v úvahu požadavky tohoto standardu.

Prominutí požadavku na zveřejnění srovnatelných částek

- BC21. Tento standard nepožaduje, aby účetní závěrka běžného období zahrnovala porovnání skutečnosti 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.
- BC22. Cílem tohoto standardu je podpořit povinnost účetních jednotek skládat účty za dodržování schváleného rozpočtu na běžné účetní období. Mnoho vysvětlujících informací požadovaných tímto standardem může být uvedeno v jiných dokumentech, které jsou vydávány společně s účetní závěrkou, ale které nejsou její součástí. IPSASB se obává, že požadavek zveřejňovat srovnávající informace by vedl k informačnímu zahlcení a složitému řetězení požadavků na zveřejňování, což by nebylo v zájmu uživatelů účetní závěrky.

Ilustrativní příklady

Tyto příklady doprovází IPSAS 24, ale nejsou jeho součástí.

Výkaz porovnání rozpočtovaných a skutečných částek

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 rozpočtovaných a skutečných částek je sestaven na rozpočtové bázi.

(v měnových jednotkách)	Rozpočtované částky		Skutečné	Rozdíl ¹ :
	Původní	Konečné	částky na srovnatelné bázi	Konečný rozpočet a skutečnost
PŘÍJMY				
Daně	X	X	X	X
Smlouvy o pomoci				
Mezinárodní agentury	X	X	X	X
Jiné granty a podpory	X	X	X	X
Plnění: Výpůjčky	X	X	X	X
Plnění: 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

¹ Sloupec „Rozdíl...“ se nevyžaduje. Nicméně jasné označení porovnání mezi skutečností a původním nebo konečným rozpočtem může být do výkazu zahrnuto.

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 finanční výkonnosti. Podobný způsob předkládání by byl přijat i pro jiné účetní výkazy.)

Skutečnost 20XX-1	(v měnových jednotkách)	Skutečnost 20XX	Konečný rozpočet 20XX	Původní rozpočet 20XX	*Rozdíl: 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, zaměstnanecské 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
	Přiraditelný:				
X	Vlastníkům ovládající jednotky	X	X	X	X
X	Neovládací podíl	X	X	X	X
X		X	X	X	X

* Sloupec „Rozdíl...“ se nevyžaduje. Avšak může být zahrnuto jasně označené porovnání mezi skutečným a původním či konečným rozpočtem.

Výňatek ze zveřejnění komentáře - 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 komentáři xx (vyhotoveném v souladu s IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka*).
2. Původní rozpočet byl schválen legislativním aktem dne (datum) a dodatečně 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 je sestavována na akruální bázi a ve výkazu 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 rozpočtovaných a skutečných částek, se skutečnými částkami ve výkazu peněžních toků za rok končící 31. prosince 20XX je uvedeno níže. Účetní závěrka a rozpočtové výkazy jsou sestavovány za stejné období. Existuje nesoulad ve vymezení účetní jednotky: rozpočet je sestaven jen za vládní sektor a účetní závěrka je konsolidovaná za všechny účetní jednotky ovládané vládou. Existuje také rozdíl v bázi: rozpočet je vyhotoven na peněžní bázi a účetní závěrka na akruální bázi.

PŘEDKLÁDÁNÍ ROZPOČTOVÝCH INFORMACÍ V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

	Provozní	Financování	Investiční	Celkem
Skutečná částka na srovnatelné bázi vykázaná ve výkazu porovnání rozpočtovaných a skutečných částek	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
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

(Toto odsouhlasení může být uvedeno přímo ve výkazu porovnání rozpočtovaných a skutečných částek nebo jako zveřejnění formou komentáře.)

Doporučené zveřejnění komentáře: Dvouletý rozpočet na peněžní bázi – za vládu B, za rok končící 31. prosince 20XX

(v měnových jednotkách)	Původní dvouletý 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	<i>Rozdíl*: rozpočet a skutečnost během rozpočtového období</i>
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)
Veřejný pořádek a bezpečnost	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

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

PŘEDKLÁDÁNÍ ROZPOČTOVÝCH INFORMACÍ V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

(v měnových jednotkách)	Původní dvouletý 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
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)
Rekreační, 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

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 Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 19.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 25 — ZAMĚŠTNANECKÉ POŽITKY

Historie standardu

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

IPSAS 25 *Zaměstnanecké požitky* byl vydán v únoru 2008.

Od té doby byl IPSAS 25 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v lednu 2010)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v listopadu 2010)

Přehled změn odstavců IPSAS 25

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
Úvodní část	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
10	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010 Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
11	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
37	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
113	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
114	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
131	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
131A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
166	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
167	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
168	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
169	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
170	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
171	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
172	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
173	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
174	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
175	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
176	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
177A	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
177B	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
178	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015

IPSAS 25 — ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

OBSAH

	Odstavec
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–9
Definice	10
Krátkodobé zaměstnanecké požítiky	11–26
Uznávání a oceňování	13–25
Veškeré krátkodobé zaměstnanecké požítiky	13
Krátkodobá placená volna	14–19
Podíly na zisku a plány odměn	20–25
Zveřejňování	26
Zaměstnanecké požítiky po skončení pracovního poměru: rozdíl mezi plány definovaných příspěvků a plány definovaných požítiků	27–53
Sdružené zaměstnavatelské plány.....	32–38
Plány definovaných požítiků, ve kterých jsou zúčastněné účetní jednotky spoluovládány	39–42
Státní plány	43–46
Smíšené programy sociálního zabezpečení	47–49
Pojištěné požítiky	50–53
Zaměstnanecké požítiky po skončení pracovního poměru: plány definovaných příspěvků	54–58
Uznávání a oceňování	55–56
Zveřejňování	57–58
Zaměstnanecké požítiky po skončení pracovního poměru: plány definovaných požítiků	59–146
Uznávání a oceňování	60–75
Vykazování jinak než právně závazné povinnosti	63–64
Výkaz finanční situace	65–73
Výkaz finanční výkonnosti	74–75

Uznávání a oceňování – současná hodnota povinností 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 přínosy a újmy	105–111
Náklady na minulé služby	112–117
Uznávání a oceňování: 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
Zveřejňování	140–146
Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky	147–153
Uznávání a oceňování	150–152
Zveřejňování	153
Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru	154–165
Uznávání	155–160
Oceňování	161–162
Zveřejňování	163–165
První použití standardu	166–176
Datum účinnosti	177–178

Dodatek A: Aplikační příručka

Zdůvodnění závěrů

Ilustrativní příklady

Srovnání s IAS 19

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 25 *Zaměstnanecké požitky* je obsažen v odstavcích 1–178. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 25 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, Zdůvodnění závěrů a *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

1. Cílem standardu je popsat účetní zachycování a zveřejňování zaměstnaneckých požitků. Standard vyžaduje, aby účetní jednotka uznala:
 - (a) závazek v okamžiku, kdy zaměstnanec poskytl 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 účetním zachycování 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 zaměstnavatelských plánů nebo v případech, kdy jsou účetní jednotky povinny přispívat do smíšených programů sociálního zabezpečení; nebo
 - (c) jinak než právně závazných povinností vyplývajících z praxe účetní jednotky. Jinak než právně závazné povinnosti vyplývající z nezávazných postupů účetní jednotky vznikají v případě, kdy účetní jednotka nemá jinou reálnou alternativu než vyplácet zaměstnanecké požitky. Příkladem vzniku jinak než právně závazné povinnosti 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 hrazená nemocenská,

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 věrnostní dovolenou nebo studijní dovolenou, jubilea a jiné věrnostní požitky, požitky 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) požitky při předčasném ukončení pracovního poměru.

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

6. Zaměstnanecké požitky zahrnují požitky poskytované buď zaměstnancům, nebo jejich rodinným příslušníkům a mohou být vypořádány platbou (nebo poskytnutím zboží nebo služeb) buď přímo zaměstnancům, nebo jejich 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 zahrnují klíčoví řídicí pracovníci definovaní v IPSAS 20 *Zveřejňování přízněných stran*.
8. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
9. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům* pro veřejný sektor vydaná IPSASB vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.

Definice

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

Přínosy a újmy z titulu pojistně-matematických odhadů zahrnují:

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

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

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

Sdružené programy sociálního zabezpečení jsou zřízené zákonem a:

- (a) fungují jako sdružené zaměstnavatelské plány, 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 povinností 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 právně nebo jinak než právně závaznou povinnost platit další příspěvky, pokud fond nemá dostatečná aktiva na výplatu všech zaměstnaneckých požitků souvisejících se službami poskytnutými zaměstnanci v běžném a v předchozích obdobích.

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

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

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

- (a) sdružují aktiva poskytnutá různými účetními jednotkami, které nejsou spoluměněny; 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 splatné během dvanácti měsíců po konci období, ve kterém zaměstnanci poskytli příslušné služby.

Náklady na minulé služby vyjadřují změnu současné hodnoty povinnosti 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 (když jsou požitky zavedeny nebo změněny tak, že současná hodnota povinnosti z definovaných požitků vzroste), nebo záporné (když jsou stávající požitky změněny tak, že současná hodnota povinnosti z definovaných požitků klesne).

Aktiva plánu zahrnují:

- (a) aktiva držena 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 povinností z definovaných požitků je současná hodnota předpokládaných budoucích výplat nezbytných k uspokojení povinností 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 jednotky (jak je definováno v IPSAS 20), pokud plnění z pojistné smlouvy:

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

Výnosy z aktiv plánu jsou úroky, dividendy nebo podobné přídělky a jiné výnosy plynoucí z aktiv plánu společně s realizovanými a nerealizovanými přínosy a újmami plynoucími z aktiv plánu, snížené o správní náklady plánu (kromě těch zahrnutých do pojistně-matematických odhadů použitých pro ocenění povinností z definovaných požitků) a snížené o daně dopadající na samotný 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 zaměstnavatelské 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.

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

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

Krátkodobé zaměstnanecké požitky

11. Krátkodobé zaměstnanecké požitky zahrnují položky jako:
 - (a) mzdy, platy a příspěvky na sociální zabezpečení;
 - (b) krátkodobá placená volna (jako placená roční dovolená a hrazená nemocenská), kdy jsou placená volna splatná 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. Účetní zachycování krátkodobých požitků se řídí obecnými principy, neboť se zde nevyžadují k ocenění povinností či nákladů žádné pojistně-matematické odhady a nevyskytují se zde žádné přínosy nebo újmy z úprav pojistně-matematických odhadů. Navíc se při oceňování povinností z krátkodobých zaměstnaneckých požitků neprovádí diskontování.

Uznávání a oceňování

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, uzná:**
 - (a) **jako závazek (výdaj příštího období) po odečtení všech již vyplacených částek. Pokud již vyplacená částka přesahuje nediskontovanou hodnotu požitku, uzná účetní jednotka tento přebytek jako aktivum (náklady příštích období) v tom rozsahu, v jakém má tento přeplatek 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 17 *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 uzná očekávaný náklad na krátkodobý zaměstnanecký požitek ve formě placeného volna podle odstavce 13 následovně:**
 - (a) **v případě kumulativního placeného volna tehdy, kdy pracovníci poskytlí 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). Povinnost účetní jednotce vzniká tehdy, když zaměstnanci poskytlí služby, které zvyšují jejich nárok na budoucí placené volno. Povinnost existuje a je uznána i v případě, je-li nárok na placené volno podmíněný trváním pracovního poměru, ačkoliv možnost, že pracovník ukončí zaměstnanecký poměr před vyčerpaním kumulativního podmíněného nároku, může ovlivnit ocenění povinnosti.

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 datu vykázaní.**

18. Způsob stanovení výše povinnosti 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 významná povinnost z titulu nečerpaného placeného volna. Například povinnost z titulu hrazené nemocenské bude významná pouze tehdy, pokud

existuje formální či neformální postup, který stanoví, že nevyčerpaná nemocenská může být vybrána jako placená dovolená.

19. Nekumulativní placená volna se do dalších období nepřenášejí. Propadají, není-li nárok běžného období plně využít, a při ukončení pracovního poměru nevzniká zaměstnanci nárok na finanční kompenzaci nečerpaného zůstatku takového volna. Toto běžně platí pro hrazenou nemocenskou (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 uzná závazek a náklad teprve v okamžiku čerpání volna zaměstnancem, neboť činnost zaměstnance výši požitku nezvyšuje.

Podíly na zisku a plány odměn

20. **Účetní jednotka uznává očekávanou částku výplat podílů na zisku či výplat odměn dle odstavce 13 tehdy a pouze tehdy, když:**

- (a) **účetní jednotka má právně nebo jinak než právně závaznou povinnost takové výplaty na základě minulých událostí provést; a**
- (b) **je možno provést spolehlivý odhad povinnosti.**

Současná povinnost 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 jinak než právně závazné povinnosti, jak zaměstnanci poskytují služby, které zvyšují částku, jež musí být vyplacena v případě jejich setrvání v zaměstnaneckém poměru po celou stanovenou dobu. Ocenění takových jinak než právně závazných povinností 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 právně závaznou povinnost vyplácet odměny. Nicméně v některých případech je zvykem, že účetní jednotka odměny vyplácí. V takových případech vzniká účetní jednotce jinak než právně závazná povinnost, neboť nemá žádnou jinou reálnou alternativu než odměny vyplácet. Při ocenění takové povinnosti 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 své právně či jinak než právně závazné povinnosti plynoucí 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 jinak než právně závazné povinnosti.
24. Povinnost vyplývající z plánu podílů na zisku a plánu odměn je odvozena od služeb poskytovaných zaměstnanci účetní jednotce a je uznána jako náklad v přebytku nebo schodku.
25. Jestliže výplata podílu 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).

Zveřejňování

26. Ačkoliv tento standard nevyžaduje specifický způsob zveřejňování krátkodobých zaměstnaneckých požitků, jiné standardy mohou takové požadavky klást. Například IPSAS 20 vyžaduje zveřejňovat agregované zaměstnanecké požitky určené pro klíčové řídicí pracovníky a IPSAS 1 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) právně či jinak než právně závazná povinnost účetní jednotky je omezena 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 povinnost účetní jednotky není omezena částkou, kterou se zavázala přispívat do fondu, je situace, kdy má účetní jednotka právně nebo jinak než právně závaznou 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 jinak než právně závazné povinnosti. Taková povinnost 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, povinnost 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 zaměstnavatelské plány

32. Účetní jednotka klasifikuje sdružený zaměstnavatelský plán buď jako plán definovaných příspěvků, nebo jako plán definovaných požitků, a to v závislosti na podmínkách plánu (včetně jakýchkoliv jinak než právně závazných povinností, které překračují rámec formálních podmínek). Je-li sdružený zaměstnavatelský plán stanoven jako plán definovaných požitků, musí účetní jednotka:
- (a) účetně zachycovat svůj proporcionální podíl na povinnosti 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 zaměstnavatelského plánu, který je plánem definovaných požitků, k dispozici informace dostatečné pro vykazování definovaných požitků, pak účetní jednotka:
- (a) účetně zachycuje plán 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 účetně zachycovat plán jako plán definovaných požitků; a
- (c) v rozsahu, v němž přebytek nebo schodek plánu může ovlivnit výši budoucích příspěvků, zveřejní dále:
- (i) veškeré dostupné informace o přebytku či schodku;
- (ii) základnu použitou pro stanovení přebytku či schodku; a
- (iii) důsledky pro účetní jednotku, pokud existují.

34. Jedním z příkladů sdruženého zaměstnavatelského 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 zaměstnavatelském plánu, který je plánem definovaných požitků, účtuje účetní jednotka o svém proporcionalním podílu na povinnosti 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 povinností, 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 zaměstnavatelskými plány a jejich účastníky mohou existovat smluvní ujednání, která určují, jakým způsobem bude mezi účastníky rozdělen přebytek plánu (nebo financován schodek plánu). V takovém případě ten účastník, který účtuje o plánu jako o plánu definovaných příspěvků podle odstavce 33, uzná aktivum či závazek, vznikající ze smluvního ujednání a výsledný výnos nebo náklad v přebytku nebo schodku.

37. IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila informace o některých podmíněných závazcích. V kontextu sdruženého zaměstnavatelského plánu může podmíněný závazek vzniknout například takto:
- (a) z pojistně-matematických újem 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 zaměstnavatelské 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 jinak než právně závazných povinností, které jsou nad rámec formálních podmínek).

Plány definovaných požitků, ve kterých jsou zúčastněné účetní jednotky spoluovládány

39. Plány definovaných požitků, u kterých dochází ke sdílení rizik mezi různými spoluovládanými účetními jednotkami, například mezi mateřskou společností a jejími dceřinými společnostmi, nejsou sdruženými zaměstnavatelskými 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 uzná tyto náklady ve své vlastní účetní závěrce. Pokud takový smluvní vztah, dohoda či pravidlo neexistují, čisté náklady na definované požitky uzná ve své individuální účetní závěrce ta účetní jednotka, která byla právně závazným způsobem určena za garanta plánu. Ostatní účetní jednotky uznají ve svých individuálních účetních závěrkách pouze částky rovnající se jejich příspěvku do plánu za období.

41. Ve veřejném sektoru se vyskytují případy, kdy se ovládající účetní jednotka a jedna nebo více ovládaných účetních jednotek účastní plánu definovaných požitků. Pokud neexistuje smluvní vztah, dohoda či pravidlo popsané v odstavci 40, účtují ovládané účetní jednotky na bázi definovaných příspěvků a ovládající účetní jednotka ve svých konsolidovaných účetních výkazech účtuje na bázi definovaných požitků. Ovládané účetní jednotky zveřejní ve svých individuálních účetních závěrkách, že účtují na bázi definovaných příspěvků. Ovládané účetní jednotky, které účtují na bázi definovaných příspěvků, také zveřejní informace o ovládající účetní jednotce a uvedou, že v konsolidovaných výkazech ovládající účetní jednotky se účtuje na bázi definovaných požitků. Ovládané 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 účetně zachycuje alokaci čistých nákladů na definované požitky podle odstavce 40, veškeré informace o plánu jako celku podle odstavců 140 až 142;
 - (d) pokud účetní jednotka účetně zachycuje příspěvky splatné 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 účetně zachycuje zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru podle státních plánů stejným způsobem jako v případě sdruženého zaměstnavatelského 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 povinností státního plánu vůči zaměstnancům a bývalým zaměstnancům, které nejsou ovládané účetní jednotkou. I když vlády mohou zřídit státní plány a poskytovat požitky zaměstnancům privátního sektoru

a/nebo podnikatelům – fyzickým osobám, povinnosti 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 vyplácených 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, účetně zachycují státní plán jako plán definovaných požitků plánu definovaných příspěvků. Účetní řešení závisí na tom, zda má účetní jednotka právně nebo jinak než právně závaznou povinnost 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 ovládající účetní jednotkou charakterizován jako plán definovaných požitků. Je-li tento předpoklad vyvrácen, státní plán se účetně zachycuje jako plán definovaných příspěvků.

Smíšené programy sociálního zabezpečení

47. **Účetní jednotka účetně zachycuje zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru poskytované smíšeným programem sociálního zabezpečení stejným způsobem jako sdružený zaměstnavatelský plán (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 povinnosti ve smíšeném programu sociálního zabezpečení, které jsou plněním za služby poskytnuté zaměstnanci a bývalými zaměstnanci účetní jednotky. Tento standard vyžaduje, aby účetní jednotka účetně zachycovala povinnosti z titulu zaměstnaneckých požitků poskytovaných smíšeným programem sociálního zabezpečení stejným způsobem jako sdružený zaměstnavatelský plán v souladu s odstavci 32 a 33.
49. Účetní řešení povinností 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 takovou právně či jinak než právně závaznou povinnost, chápe plán jako plán definovaných požitků.

51. Požitky zajištěné pojistnou smlouvou nemusí mít přímou či automatickou vazbu na povinnost 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 povinnost z požitků po pracovním poměru příspěvkem na pojištění, dle kterého mu nezaniká právně či jinak než právně závazná povinnost (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 (a) zní na jméno konkrétního účastníka plánu, popř. na skupinu účastníků plánu a (b) účetní jednotka nemá žádnou právně či jinak než právně závaznou povinnost vyrovnat jakékoliv případné újmy z pojistné smlouvy, účetní jednotka nemá žádnou povinnost vyplatit požitky zaměstnancům a jedinou osobou povinnou vyplatit požitky je pojišťovatel. Platby pevných částek pojistného dle takové pojistné smlouvy jsou spíše vypořádáním povinností z požitků zaměstnanců než investicí zajišťující povinnost. 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. Účetní zachycování plánů definovaných příspěvků je jednoduché, neboť povinnost vykazující jednotky je pro každé období dána částkou, kterou má účetní jednotka za toto období do plánu přispět. Z tohoto důvodu nejsou pro stanovení výše povinnosti či nákladu zapotřebí žádné pojistně-matematické odhady, a nemohou tedy vznikat žádné přínosy či újmy z rozdílů mezi skutečností a těmito odhady. Kromě toho, výše povinností se stanoví na nediskontovaném základu s výjimkou toho, kdy povinnosti nejsou plně splatné během dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanec poskytl příslušné služby.

Uznávání a oceňování

55. **Jakmile zaměstnanec poskytl účetní jednotce v daném období své služby, účetní jednotka musí uznat 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, uzná účetní jednotka tento přebytek jako aktivum (náklady příštích období) v částce, která bude odpovídat snížení budoucích plateb nebo nároku na vrácení peněz; a

(b) jako náklad, pokud jiný standard nevyžaduje, popř. nepovoluje zahrnutí tohoto příspěvku do pořizovací ceny aktiva (viz například IPSAS 12 a IPSAS 17.)

56. Pokud příspěvky do plánu definovaných příspěvků nejsou plně splatné do dvanácti měsíců po konci období, ve kterém zaměstnanci poskytl příslušné služby, musí být diskontovány s použitím diskontní míry určené dle odstavce 91.

Zveřejňování

57. Účetní jednotka zveřejní částku uznanou 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 řídicí pracovníky.

Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru - plány definovaných požitků

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

Uznávání a oceňování

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 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 povinnosti 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 přínosů a újem 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 přínosu nebo újmy (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.

Účetní zachycování jinak než právně závazné povinnosti

63. **Účetní jednotka nemusí účetně zachycovat jen své právně závazné povinnosti vyplývající z formálních podmínek plánu definovaných požitků, ale též jakékoli jinak než právně závazné povinnosti, které vyplývají z neformální praxe účetní jednotky. Neformální praxe účetní jednotky dává vzniknout jinak než právně závazné povinnosti v případech, kdy účetní jednotka nemá žádnou jinou reálnou alternativu než vyplatit zaměstnanecké požitky. Příkladem vzniku jinak než právně závazné povinnosti 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 povinnosti 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 finanční situace

65. **Částka uznaná jako závazek z definovaných požitků je čistý součet následujících položek:**
- současná hodnota povinností z definovaných požitků k datu vykazování (viz odstavec 77);**
 - plus všechny přínosy z pojistně-matematických odhadů (minus všechny újmy z pojistně-matematických odhadů) neuznané s odvoláním na postupy dle odstavců 105 a 106;**
 - minus všechny dosud neuznané úpravy nákladů na minulé služby (viz odstavec 112); a**
 - minus reálná hodnota aktiv plánu k datu vykazování (existují-li nějaká), z nichž mají být požitky přímo uspokojovány (viz odstavce 118–120).**

66. Současnou hodnotou povinnosti z definovaného požitku je brutto povinnost před odečtením reálné hodnoty aktiv plánu.
67. **Účetní jednotka musí stanovovat současnou hodnotu povinnosti z definovaných požitků a reálnou hodnotu všech aktiv plánu s dostatečnou pravidelností tak, aby se částky uznané v účetní závěrce nelišily významně od částek, které by byly stanoveny k datu vykázání.**
68. Tento standard doporučuje, ale nevyžaduje, aby účetní jednotka využívala pro oceňování všech významných povinností dle plánu definovaných požitků služeb kvalifikovaného pojistného matematika. Z praktických důvodů může účetní jednotka požádat kvalifikovaného pojistného matematika, aby provedl podrobný výpočet povinnosti ještě před datem vykázání. Výsledky tohoto výpočtu se ovšem musí aktualizovat o důsledky veškerých významných transakcí a dalších významných okolností, které nastaly do data vykázání (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 újem 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 přínos, který je pouze důsledkem matematicko-pojistné újmy nebo nákladů na minulou službu, ani újmu, která je v běžném období pouze důsledkem pojistně-matematického přínosu. 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 újmy 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 újmy běžného období a náklady na minulou službu v běžném období by měly být v souladu s odstavcem 65 uznány okamžitě;

(b) čisté pojistně-matematické přínosy 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 přínos běžného období by měl být po odečtení nákladů na minulou službu běžného období okamžitě uznán 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 újmy 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 přínosu. Odstavec 70 však zakazuje, aby takový přínos byl uznán. Opačný efekt nastává u pojistně-matematických přínosů, které vznikají v běžném období a jejichž uznání je časově rozlišeno dle odstavce 65, a to v rozsahu, ve kterém pojistně-matematické přínosy snižují kumulované neuznané pojistně-matematické újmy. Odstavec 70 zakazuje, aby za těchto okolností byla uznána újma. Příklady použití tohoto odstavce jsou uvedeny v ilustrativních příkladech, v odstavcích IE8 – IE 30.
72. Aktivum může vzniknout v případě, byl-li plán definovaných požitků přefinancován nebo též v některých případech při uznání přínosů z pojistně-matematických odhadů. V těchto případech účetní jednotka uznává aktivum, neboť:
- účetní jednotka ovládá zdroj, kterým je v tomto případě schopnost použít přebytku pro generování dalších přínosů;
 - toto ovládání je výsledkem minulých událostí (příspěvků placených účetní jednotkou a služeb poskytnutých zaměstnanci); a
 - budoucí ekonomické přínosy získá účetní jednotka v podobě nižších budoucích příspěvků, popř. vrácených plateb, a to buď přímo do účetní jednotky, nebo nepřímo do jiného plánu, který se nachází ve schodku.
73. Omezení v odstavci 69(b) neruší opožděné uznání pojistně-matematických újem (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

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

účetní jednotka zveřejnila veškeré částky neuznané jako aktivum vzhledem k omezení dle odstavce 69(b).

Výkaz finanční výkonnosti

74. **Účetní jednotka uzná čistý součet následujících částek v přebytku nebo schodku, pokud jiný standard nevyžaduje nebo nepovoluje jejich zahrnutí do pořizovací ceny aktiva:**
- (a) **náklady na běžné služby (viz odstavce 76–104);**
 - (b) **úrokové náklady (viz odstavec 95);**
 - (c) **očekávaný výnos ze všech aktiv plánu (viz odstavce 125–127) a ze všech práv na náhradu (viz odstavec 121);**
 - (d) **přínosy a újmy z pojistně-matematických odhadů v rozsahu vyžadovaném interními postupy účetní jednotky (viz odstavce 105–109);**
 - (e) **náklady na minulou službu (viz odstavec 112);**
 - (f) **výsledky všech krácení a vypořádání (viz odstavce 129 a 130); a**
 - (g) **důsledek limitu dle odstavce 69(b), pokud není uznáno ve výkazu změn čistých aktiv/jmění 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.

Uznávání a oceňování: současná hodnota povinností 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 povinností z požitků po skončení pracovního poměru a související náklady na běžné služby, je nezbytné:
- (a) aplikovat pojistně-matematickou metodu oceňování (viz odstavce 77–79);
 - (b) přiřazovat požitky k obdobím služby (viz odstavce 80–84); a
 - (c) provádět pojistně-matematické odhady (viz odstavce 85–104).

Pojistně-matematická metoda oceňování

77. **Pro stanovení současné hodnoty povinností 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 výsledné povinnosti (viz odstavce 85–104) oceňuje každou takovou jednotku samostatně.
79. Účetní jednotka diskontuje povinnost z požitků po skončení pracovního poměru jako celek, a to i v případě, kdy část povinnosti je splatná do dvanácti měsíců od data vykázaní.

Přirazování požitků k obdobím služby

80. **Při stanovení současné hodnoty svých povinností 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 části 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 povinností 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 svoji povinnost s dostatečnou spolehlivostí, a tím doložila oprávněnost uznání takového závazku.
82. Služby poskytované zaměstnancem účetní jednotky dávají vzniknout povinnosti podle plánu definovaných požitků 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 jinak než právně závazná povinnost, jelikož při každém dalším následujícím datu vykázání se délka budoucí služby, kterou bude muset zaměstnanec poskytnout účetní jednotce před získáním nároku na požitek, zmenšuje. Při stanovení výše své povinnosti 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, povinnost se vytváří v době, kdy zaměstnanec poskytuje služby, které nárok na takový požitek vytváří. Pravděpodobnost výskytu takové situace ovlivňuje stanovení výše povinnosti, avšak nevypovídá o tom, zda taková povinnost existuje.

83. Povinnost se zvyšuje až do data, kdy již další služby zaměstnance nevedou k žádné významné částce dalších požitků. Proto se veškerý požitek přiřazuje k obdobím končícím tímto datem nebo před tímto datem. Požitek je přiřazován k jednotlivým účetním obdobím podle vzorce daného plánem. V případě, že služby zaměstnance povedou v pozdějších letech k významně vyšší úrovni požitku, než tomu bylo v letech předchozích, přiřazuje účetní jednotka požitek rovnoměrně až do data, kdy další služby poskytované zaměstnancem nevedou k žádným významným částkám dalších požitků. Je tomu tak proto, že zaměstnancovy služby po celé období povedou v konečném důsledku k požitku na této vyšší úrovni.
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 povinnosti, který vznikl v souvislosti se službami poskytnutými před datem vykázání, ale žádná nová povinnost však nevzniká. Proto:
- pro účely odstavce 80(b) nevede zvyšování platu k dalším požitkům, přestože výše požitku je závislá na konečném platu; a
 - 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:
- 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, *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*) nebo v případech, kdy výše požitku je indexována a existuje rozvinutý trh s indexovanými dluhopisy vydanými ve stejné měně a se stejnými podmínkami.
90. **Finanční předpoklady jsou založeny na tržních očekáváních existujících k datu vykázání pro období, během kterého mají být povinnosti vyrovnány.**

Pojistně-matematické předpoklady: diskontní míra

91. **Sazba použitá pro diskontování povinností 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 povinností 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 nejhodnější vztáhnout k tržní výnosnosti (stanovené k datu vykazání) vládních dluhopisů, vysoce kvalitních podnikových dluhopisů nebo jiných finančních nástrojů. V některých jurisdikcích nejlépe vystihují časovou hodnotu peněz tržní výnosnosti vládních dluhopisů stanovené k datu vykazání. Nicméně, v některých jurisdikcích toto neplatí, například tam, kde neexistuje rozvinutý trh s vládními dluhopisy nebo ve kterých tržní výnosnost vládních dluhopisů stanovená k datu vykazání 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 povinností 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 povinností z definovaných požitků platnou v tomto období při respektování všech významných změn povinností. Současná hodnota povinností se bude lišit od závazku uznaného ve výkazu finanční situace, (a) jelikož tento závazek je uznán po odečtení reálné hodnoty všech aktiv plánu a (b) jelikož některé pojistně-matematické přínosy a újmy, jakož i případná úprava nákladů na minulou službu, nejsou uznány okamžitě. Ilustrativní příklady v odstavcích IE1 – IE6 ilustrují, kromě jiného, výpočet úrokového nákladu.

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

96. **Povinnosti z požitků po skončení pracovního poměru se vyčíslí na základě, který odráží:**
- (a) **odhadovaný budoucí růst mezd;**
 - (b) **požitky vyjádřené k datu vykázání dle podmínek plánu (či vyplývající z nepřímých, jinak než právně závazných povinností, 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 datem vykázání; 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 jinak než právně závazné povinnosti jdoucí nad rámec těchto podmínek) vyžadují, aby účetní jednotka v budoucích obdobích měnila výši požitků, musí ocenění povinnosti 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 uznány pojistně-matematické přínosy a účetní jednotka je zavázána formálními podmínkami plánu (nebo jinak než právně závaznými povinnostmi jdoucími nad rámec těchto podmínek) nebo zákonem použít přebytku v plánu na požitky účastníků plánu (viz odstavec 114(c)).
99. Pojistně-matematické předpoklady neodrážejí k datu vykázání ty budoucí změny požitků, které nejsou dány formálními podmínkami plánu (nebo jinak než právně závaznými povinnostmi). 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 zkušenosti 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 datu vykazání takové příspěvky v potaz v rozsahu podmínek plánu (nebo v rozsahu všech jinak než právně závazných povinností jdoucích nad rámec formálních podmínek plánu). Změny v příspěvcích zaměstnanců mají za následek úpravu nákladů na minulou službu, popřípadě tam, kde to přichází v úvahu, krácení plánu. Náklady na uspokojení nároků mohou být sníženy státními příspěvky, popř. příspěvky poskytovatelů zdravotní péče (viz odstavce 96(c) a 100).

Přínosy a újmy 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 přínosů a újem jako výnos či jako náklad, pokud čisté kumulované neuznané pojistně-matematické přínosy nebo újmy na konci předchozího účetního období převýšily vyšší z:**
- (a) **10 % současné hodnoty povinnosti z definovaných požitků k tomuto datu (před odečtením aktiv plánu); a**
 - (b) **10 % reálné hodnoty všech aktiv plánu k tomuto datu.**

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

106. **Tou částí pojistně-matematických přínosů či újem, jež má být uznána u každého plánu definovaných požitků, je přebytek stanovený podle odstavce 105, dělený očekávanou průměrnou zbývající délkou pracovního poměru zaměstnanců účastnících se daného plánu. Účetní jednotka ovšem může přijmout i jinou systematickou metodu, která umožní rychlejší uznání pojistně-matematických přínosů a újem, ovšem za předpokladu, že stejná základna je použita jak pro přínosy, tak i pro újmy a že se tato základna aplikuje konzistentně mezi jednotlivými obdobími. Účetní jednotka může takovou systematickou metodu použít i v případě, kdy pojistně-matematické přínosy a újmy spadají do limitů uvedených v odstavci 105.**
107. **Pokud účetní jednotka přijme v souladu s odstavcem 106 pravidlo, které uznává pojistně-matematické přínosy a újmy v období, ve kterém vznikly, může je uznat jako zvláštní položku v čistých aktivech/jmění v souladu s odstavci 108 a 109 za předpokladu, že:**
 - (a) **vykáže takto veškeré plány definovaných požitků; a**
 - (b) **vykáže takto všechny pojistně-matematické přínosy a újmy.**
108. **Pojistně-matematické přínosy a újmy uznané přímo v čistých aktivech/jmění v souladu s odstavcem 107 budou uznány ve výkazu změn čistých aktiv/jmění dle odstavce 118(b) IPSAS 1.**
109. **Účetní jednotka, která uzná pojistně-matematické přínosy a újmy podle odstavce 107 uzná veškeré úpravy vyplývající z omezení dle odstavce 69(b) mimo přebytku a schodku ve výkazu změn čistých aktiv/jmění dle odstavce 118(b) IPSAS 1. Pojistně-matematické přínosy a újmy a úpravy vyplývající z limitu dle odstavce 69(b), které byly přímo uznány ve výkazu změn čistých aktiv/jmění, budou okamžitě zahrnuty do kumulovaných přebytků a schodků. V následujícím období nebudou uznány do přebytku nebo schodku.**
110. **Pojistně-matematické přínosy a újmy mohou vyplývat ze zvýšení či snížení buď současné hodnoty povinností z definovaných požitků, nebo reálné hodnoty aktiv plánu. Případy pojistně-matematických přínosů a újem zahrnují například:**
 - (a) **neočekávaně vysoké či nízké míry fluktuace zaměstnanců, předčasných odchodů do důchodu, úmrtnosti či růst mezd, požitků (jestliže formální či neformální podmínky plánu zvyšují požitky o inflaci) či nákladů na zdravotní péči;**
 - (b) **důsledky změn v odhadech budoucí 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 přínosy a újmy vzájemně kompenzovat. Proto je vhodné chápat odhady povinností z požitků po skončení pracovního poměru jako jisté rozpětí (nebo koridor) okolo nejlepšího odhadu. Účetní jednotka může, ale nemusí, uznat pojistně-matematické přínosy a újmy, které spadají do tohoto rozpětí. Tento standard vyžaduje, aby účetní jednotka uznala minimálně tu část pojistně-matematických přínosů a újem, které se pohybují mimo toto rozpětí v šíři plus minus 10 %. Ilustrativní příklady v odstavcích IE1 – IE6 ilustrují, kromě jiného, způsoby nakládání s pojistně-matematickými přínosy a újmami. Tento standard rovněž připouští použití systematických metod pro rychlejší uznání pojistně-matematických přínosů a újem za předpokladu, že zvolená metoda odpovídá podmínkám uvedeným v odstavci 106. Tyto přípustné metody zahrnují například okamžité uznání všech pojistně-matematických přínosů a újem, 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, který přiřazuje požitky k minulým službám, nebo když mění požitky, které je dle existujícího plánu definovaných požitků povinna za minulé služby vyplatit. Prováděné změny jsou výměnou za služby, které zaměstnanec poskytuje až do okamžiku, kdy se příslušný požitek stal nepodmíněným. Z tohoto důvodu účetní jednotka za toto období uzná náklad na minulé služby bez ohledu na skutečnost, že se tento náklad vztahuje ke službám poskytovaným zaměstnancem v předchozích obdobích. Účetní jednotka ocení náklad na minulé služby jako změnu závazku vyplývající z doplnění plánu (viz odstavec 77). Záporné náklady na minulé služby vznikají, když účetní jednotka změní požitky přiřaditelné k minulým službám tak, že se současná hodnota povinnosti z definovaných požitků sníží.
114. Náklad na minulé služby nezahrnuje:
- (a) dopady rozdílů mezi skutečným a dříve předpokládaným růstem mezd na povinnost platit požitky za služby v předchozích letech (neexistuje

- žádný náklad na minulé služby, neboť pojistně-matematické předpoklady počítají s předpokládanou mzdou);
- (b) nižší nebo vyšší odhady dobrovolného zvýšení penze ze strany účetní jednotky v případech, kdy má účetní jednotka jinak než právně závaznou povinnost taková zvýšení provádět (zde nevzniká žádný náklad na minulé služby, neboť pojistně-matematické předpoklady taková zvýšení připouštějí);
 - (c) odhady zvýšení požitků, které vyplývají z pojistně-matematických přínosů, jež jsou uznány v účetní závěrce, pokud je účetní jednotka povinna vzhledem k formálním podmínkám plánu (či vzhledem k jinak než právně závazným povinnostem, jdoucím nad jejich rámeč) 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 povinnosti je pojistně-matematickou újmou, 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 minulé služby, neboť účetní jednotka uznala odhadovaný náklad 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 minulé služby. 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 minulé služby 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 minulé služby 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.

Uznávání a oceňování: aktiva plánu

Reálná hodnota aktiv plánu

118. Při stanovení částky uznané ve výkazu finanční situace 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 související povinnosti).

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 povinností, jak uvedeno v odstavci 65 (s výhradou snížení nutného v případě, kdy částky nárokované 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 povinnosti z definovaného požitku, účetní jednotka uzná 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 finanční výkonnosti vyjádřeny v částce snížené o tuto náhradu.**
122. V některých případech hradí část nebo všechny výdaje nutné k vypořádání povinnosti z definovaného požitku jiný subjekt jako je například pojišťovatel. Oprávněné pojistné smlouvy, tak jak jsou definovány v odstavci 10, představují aktiva plánu. Účetní jednotka účetně zachycuje oprávněné pojistné smlouvy stejným způsobem jako všechna ostatní aktiva 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 uznává své právo na náhradu z pojistné smlouvy jako samostatné aktivum a nikoliv jako snížení povinnosti 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 přínosy (újm) u povinnosti z definovaného požitku a související náhrady zůstávají dle odstavců 105 a 106 neuznané. Ustanovení odstavce 141(f)(iv) vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila stručný popis vazby mezi náhradou a související povinností.

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 považuje současná hodnota související povinnosti, jak je uvedeno v odstavci 65 (s výjimkou případného snížení v případě, že náhrada není plně ziskatelná).

Výnosy z aktiv plánu

125. Očekávané výnosy z aktiv plánu jsou jednou ze složek nákladu uznaného ve výkazu finanční výkonnosti. Rozdíl mezi očekávaným výnosem z aktiv plánu a skutečným výnosem je pojistně-matematický přínos či újma; zahrnuje se spolu s pojistně-matematickými přínosy a újmami z povinností 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 související povinnosti. 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 povinnosti.

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 přínosy a újmy při krácení či vypořádání plánu definovaných požitků v okamžiku, kdy ke krácení či vypořádání plánu dochází. Přínos či újma při krácení nebo vypořádání obsahuje:**
- (a) všechny výsledné změny v současné hodnotě povinností z definovaných požitků;
 - (b) všechny výsledné změny v reálné hodnotě aktiv plánu; a
 - (c) všechny související pojistně-matematické přínosy a újmy a náklady na minulou službu, které nebyly podle odstavců 105 a 112 předtím uznány.
130. **Před stanovením důsledků krácení či vypořádání účetní jednotka přecení povinnost (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) změni 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, nebo snížení, v takovém rozsahu, v němž bude budoucí růst platů spojen s požitky vyplácenými za poskytnutí minulých služeb. Krácení jsou často spojena s restrukturalizací. V tomto případě účetní jednotka účetně zachytí krácení současně se související restrukturalizací.

- 131A. V případě, že změna plánu snižuje požitky, už samotný dopad tohoto omezení budoucí služby je krácením. Výsledkem jakéhokoli omezení minulé služby je záporný náklad na minulé služby.
132. Vypořádání nastává, vstoupí-li účetní jednotka do transakce, která eliminuje veškeré budoucí právně nebo jinak než právně závazné povinnosti 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 jinak než právně závazná 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 povinnost je vypořádána 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 povinností z plánu, přínos či újma obsahují alikvotní podíl předtím neuznaných nákladů na minulé služby a pojistně-matematických přínosů a újem. Alikvotní podíl se stanoví na základě současné hodnoty povinnosti 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 povinností jiného plánu; a**
 - (b) **má v úmyslu buď vypořádat povinnosti na netto základu, nebo realizovat přebytek v jednom plánu a vypořádat povinnost v jiném plánu současně.**
137. Kritéria pro kompenzaci jsou podobná těm, která jsou stanovena pro finanční nástroje v IPSAS 28 *Finanční nástroje: vykazování*

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 finanční výkonnosti.

Zveřejňování

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-matematických přínosů a újem;**
 - (b) **obecný popis typu plánu;**
 - (c) **rozpis počátečních a konečných zůstatků povinností 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 přínosy a újmy;
 - (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 povinností 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 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 přínosy a újmy;
 - (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 povinností z definovaných požitků dle (c) a reálné hodnoty aktiv plánu dle (e) s aktivy a závazky uznanými ve výkazu finanční situace, s uvedením alespoň:
- (i) čistých pojistně-matematických přínosů a újem neuznaných ve výkazu finanční situace (viz odstavec 105);

- (ii) náklady na minulé služby neuznané ve výkazu finanční situace (viz odstavec 112);
 - (iii) veškeré částky neuznané jako aktivum vzhledem k omezení dle odstavce 69(b);
 - (iv) reálnou hodnotu práv na náhradu stanovenou k datu vykazání a uznanou jako aktivum podle odstavce 121 (včetně stručného popisu vazby mezi právem na náhradu a související povinností); a
 - (v) ostatní částky uznané ve výkazu finanční situace;
- (g) celkový náklad uznaný ve výkazu finanční výkonnosti pro každou z níže uvedených položek s odvoláním na řádek výkazu 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 uznaného jako aktivum dle odstavce 121;
 - (v) pojistně-matematické přínosy a újmy;
 - (vi) náklad na minulé služby;
 - (vii) důsledek všech krácení či vypořádání; a
 - (viii) důsledek limitu uvedeného v odstavci 69(b);
- (h) celkovou částku uznanou ve výkazu změn čistých aktiv/jmění pro každou z následujících položek:
 - (i) pojistně-matematické přínosy a újmy; a
 - (ii) důsledek omezení dle odstavce 69(b);
- (i) u účetních jednotek, které uznávají pojistně-matematické přínosy a újmy ve výkazu změn čistých aktiv/jmění dle odstavce 107 se uvede kumulovaná částka pojistně-matematických přínosů a újem uznaných 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 jednotky; a
- (ii) veškerý majetek vlastněný vykazující jednotkou nebo ostatní aktiva využívaná vykazující 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 uznaného jako aktivum dle odstavce 121;
- (n) hlavní pojistně-matematické předpoklady použité k datu vykazování včetně, je-li to aplikovatelné:
 - (i) diskontních měr;
 - (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 uznaná jako aktivum dle odstavce 121;
 - (v) očekávaného růstu mezd (a změn indexu či jiné proměnné specifikované formálními nebo jinak než právně závaznými 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 povinnosti 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 povinností z definovaných požitků, reálné hodnoty aktiv plánu a přebytku či schodku v plánu; a**
 - (ii) kvalifikované úpravy vyplývající z:**
 - **závazků plánu vyjádřených buď jako (1) částka nebo (2) procento ze závazků plánu k datu vykazání; a**
 - **aktiv plánu vyjádřených buď jako (1) částka nebo (2) jako procento z aktiv plánu k datu vykazání;**
- (q) nejlepší zaměstnavatelův odhad očekávané výše příspěvků do plánu během ročního období začínajícího po datu vykazání. 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 jinak než právně závazných povinností zahrnutých do ocenění povinností 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, zvláště 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 zaměstnavatelských plánech definovaných požitků, s nimiž se zachází, jako kdyby se jednalo o plány definovaných příspěvků.

145. V případech vyžadovaných IPSAS 20 zveřejní účetní jednotka informace o:
- transakcích mezi spřízněnými stranami s plány požitků po skončení pracovního poměru; a
 - požitcích klíčových řídicích pracovníků po skončení pracovního poměru.
146. V případech, kdy je tak vyžadováno IPSAS 19, zveřejní účetní jednotka informace o podmíněných závazcích vyplývajících z povinností z požitků po skončení pracovního poměru.

Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky

147. Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky například zahrnují:
- dlouhodobá placená volna, jako je dovolená za výsluhu či studijní volno;
 - jubilea a ostatní požitky za výsluhu;
 - dlouhodobé požitky pro snížení pracovní schopnosti;
 - podíl na zisku a odměny vyplácené dvanáct a více měsíců po konci období, ve kterém poskytl zaměstnanec účetní jednotky související služby;
 - odložená plnění vyplácená dvanáct a více měsíců od konce období, ve kterém na ně vznikl nárok; a
 - 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:
- pojistně-matematické přínosy a újmy se uznávají okamžitě a nepracuje se s žádným rozpětím; a
 - 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 ocenění 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 účetně zachycovat podle požadavků uvedených v odstavcích 59-146.

Uznávání a oceňování

150. Částka uznaná jako závazek z ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků je čistým součtem následujících částek:
- (a) současné hodnoty povinností z definovaných požitků k datu vykazání (viz odstavec 77);
 - (b) minus reálná hodnota aktiv plánu (existují-li nějaká) k datu vykazání, kterými mají být povinnosti 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 přínosy a újmy, které musí být všechny uznány okamžitě;
 - (e) náklady na minulé služby, které musí být všechny uznány 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 povinnost průběžně. Ocenění takovéto povinnosti odráží jednak pravděpodobnost, že nárok bude uplatněn, jednak délku období, ve kterém se předpokládá, že bude požitek vyplácen. Pokud úroveň požitku nezávisí na 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.

Zveřejňování

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 zveřejněny v souladu s IPSAS 1. V případech, kdy je to vyžadováno IPSAS 20, zveřejní účetní jednotka informaci o ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitcích pro klíčové řídicí pracovníky.

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.

Uznávání

155. **Účetní jednotka uzná požitek při předčasném ukončení pracovního poměru jako závazek a náklad tehdy a jen tehdy, jestliže je prokazatelně zavázána:**
- ukončit pracovní poměr s pracovníkem nebo skupinou pracovníků před jejich normálním odchodem do důchodu; nebo**
 - 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:**
- pracoviště, pracovní zařazení a přibližný počet pracovníků, jejichž pracovní poměr má být ukončen;**
 - požitky při předčasném ukončení pracovního poměru stanovené pro každý druh práce či funkci; a**
 - 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 (a) zákonem, (b) smlouvou, různými dohodami se zaměstnanci či jejich zástupci nebo (c) jinak než právně závaznou povinností založenou 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 s těmito požitky účetně zachází jako s požitky 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 účetně zachycovat krácení penzijních požitků či jiných zaměstnaneckých požitků (viz odstavec 129).

Oceňování

161. **Jsou-li požitky při předčasném ukončení pracovního poměru splatné za delší dobu než 12 měsíců od data vykázáni, diskontují se pomocí diskontní míry dle odstavce 91.**
162. **Byla-li učiněna 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.**

Zveřejňování

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 klíčové řídicí pracovníky.

První použití standardu

166. [Zrušeno]
 167. [Zrušeno]
 168. [Zrušeno]
 169. [Zrušeno]
 170. [Zrušeno]
 171. [Zrušeno]
 172. [Zrušeno]
 173. [Zrušeno]
 174. [Zrušeno]
 175. [Zrušeno]
 176. [Zrušeno]

Datum účinnosti

177. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2011 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2011, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 177A. Odstavce 10, 11, 37, 113, 114 a 131 byly změněny a odstavec 131A byl přidán prostřednictvím *Vylepšení standardů IPSAS* vydaném v lednu 2010. Účetní jednotka použije změny v odstavcích 10, 11 a 37 pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2011 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny v období začínajícím před 1. lednem 2011, pak tuto skutečnost zveřejní. Účetní jednotka použije změny v odstavcích 113, 114, 131 a 131A u změn v požitcích, které nastanou 1. ledna 2011 anebo později.
- 177B. Odstavce 166, 167, 168, 169, 170, 171, 172, 173, 174, 175, 176 a 178 byly změněny standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na aktuální bázi* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 v období začínajícím

před 1. lednem 2017, pak změny výše uvedených odstavců budou použity také pro toto dřívější období.

178. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor na akruální bázi (IPSAS)*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS anebo později.

Dodatek A**Aplikační příručka**

Tento dodatek je součástí IPSAS 25.

Příklad ilustrující odstavec 20: účetní zachycování plánu odměn odvozených od úspěšnosti hospodaření

AG1. Podle plánu výplat odměn odvozených od úspěšnosti hospodaření je státní tiskárna povinna vyplatit určitou část ročního svého přebytku zaměstnancům, kteří splnili předem stanovené cíle úspěšnosti hospodaření a byli v pracovním poměru po celý rok, tj. zaměstnání trvalo jak na začátku, tak na konci vykazovaného období. Pokud žádný ze zaměstnanců neukončí v průběhu roku pracovní poměr, celková výplata bude představovat 3 % z aktuálního přebytku. Účetní jednotka určuje, že fluktuace pracovníků sníží výplatu na 2,5 % z aktuálního přebytku.

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

Příklad ilustrující odstavec 36: Účetní zachycování sdruženého zaměstnavatelského plánu

AG2. Účetní jednotka samosprávného celku A se spolu s obdobnými účetními jednotkami státu X účastní sdruženého zaměstnavatelského 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 povinností, 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 schodek v plánu ve výši 480 milionů jednotek měny. Podle závazného ujednání plán odsouhlasil rozvrh příspěvků se zúčastněnými zaměstnavateli, tak aby tento schodek vyrovnali v období následujících pěti let. Celkový příspěvek účetní jednotky samosprávného celku A činí podle smlouvy částku 40 milionů měnových jednotek.

Účetní jednotka uzná závazek poskytovat příspěvky upravený dle časové hodnoty peněz a stejně vysoký náklad do přebytku nebo schodku.

Příklad ilustrující odstavec 73: Limity uznání aktiv plánu

AG3. Plán definovaných požitků má následující charakteristiky

Současná hodnota povinnosti	1 100
Reálná hodnota aktiv plánu	(1 190)
	(90)
Neuznané pojistně-matematické újmy	(110)
Neuznané náklady na minulou službu	(70)
Záporná hodnota stanovená dle odstavce 65	(270)
Současná hodnota budoucích vratek a snížení budoucích příspěvků	60
<i>Limit podle odstavce 69(b) se vypočte následovně:</i>	
<i>Neuznané pojistně-matematické újmy</i>	110
<i>Neuznané náklady na minulou službu</i>	70
<i>Současná hodnota disponibilních budoucích vratek a snížení budoucích příspěvků</i>	60
<i>Limit</i>	240

240 je méně než 270. Proto účetní jednotka uzná 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

AG4. 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 povinnost 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.

Rok	1	2	3	4	5
<i>Požitek přiřazený:</i>					
– předchozím rokům	0	131	262	393	
	524				
– běžnému roku (1% z konečné mzdy)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	
	<u>131</u>				
– běžnému roku a předchozím rokům	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	
	<u>655</u>				
Rok	1	2	3	4	5
Počáteční povinnost	–	89	196	324	
	476				
Úrok 10%	–	9	20	33	
48					
Náklad na běžnou službu	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	
	<u>131</u>				
Konečná povinnost	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	
	<u>655</u>				

Poznámka:

1. Počáteční povinnost je současnou hodnotou požitku přiřazeného k předchozím rokům.
2. Náklad na běžné služby je současnou hodnotou požitku přiřazeného k běžnému roku.
3. Konečná povinnost je současnou hodnotou požitku přiřazeného k běžnému roku a rokům předchozím.

Příklady ilustrující odstavec 81: Přiřazení požitků k obdobím poskytování služeb

- AG5. Plán definovaných požitků poskytuje jednorázový 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 povinnosti z definovaného požitku je současná hodnota 100, násobená počtem let služby až do data vykázání.

Je-li požitek splatný ihned, jakmile zaměstnanec opustí účetní jednotku, náklad na běžnou službu a současná hodnota povinnosti 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 datu vykázání

- AG6. 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 povinnosti z definovaných požitků je současná hodnota měsíčních výplat penze ve výši 0,2 % z konečného platu, násobeno počtem let služby až do data vykázání. Náklad na běžné služby a současná hodnota povinnosti z definovaných požitků se diskontují, neboť výplaty penze začínají až při dosažení věku 65 let.

Příklady ilustrující odstavec 82: Podmíněné a nepodmíněné požitky

- AG7. 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 povinnosti reflektují pravděpodobnost, že zaměstnanec neodpracuje celých deset let.

- AG8. 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 následujícímu roku.

Příklady ilustrující odstavec 83: Alokace požitků do účetních období

- AG9. 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.

- AG10. 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 povinnosti odrážejí pravděpodobnost, že zaměstnanec neodpracuje v účetní jednotce požadovaný počet let.

- AG11. 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.

- AG12. 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 požitky 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 požitky přiřazované 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

- AG13. Zaměstnancům vzniká nárok na požitky 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 části dalších požitků. Po dosažení tohoto věku se již k dalším rokům trvání pracovního poměru žádný požitek nepřiznává.

Příklad ilustrující odstavec 113: Účetní zachycování nákladů na minulé služby

AG14. 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)	<u>120</u>
	270

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

AG15. Náhrady

Současná hodnota povinnosti	1 241
Neuznané pojistně-matematické přínosy	<u>17</u>
Povinnost uznaná ve výkazu finanční situace	<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>

Neuznané pojistně-matematické přínosy ve výši 17 představují čisté kumulované pojistně-matematické přínosy z povinností a práv na náhradu.

Příklad ilustrující odstavce 125–127: Výnosnost aktiv plánu

AG16. K 1. lednu 20X7 činila reálná hodnota aktiv plánu 10 000 a čisté kumulované neuznané pojistně-matematické přínosy 760. Dne 30. června 20X7 vyplatil plán požítky 1 900 a přijal příspěvky 4 900. Dne 31. prosince 20X7 činila reálná hodnota aktiv plánu 15 000 a současná hodnota povinnosti z definovaných požítků 14 792. Pojistně-matematická újma u povinnosti pro r. 20X7 činila 60.

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

	%
Úrokový a dividendový příjem fondu po zdanění	9,25
Realizované a nerealizované přínosy 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 požítky	<u>1 900</u>
Skutečný výnos z aktiv plánu	<u><u>2 000</u></u>

Rozdíl mezi očekávaným výnosem (1 175) a skutečným výnosem (2 000) z aktiv plánu představuje pojistně-matematický přínos ve výši 825. Proto kumulovaný čistý neuznaný pojistně-matematický přínos 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) uzná účetní jednotka v přebytku nebo schodku pojistně-matematický přínos 25 (1 525 minus 1 500) děleno očekávanou průměrnou zbývajícím 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 povinnosti.

Příklad ilustrující odstavce 135: Účetní zachycování zkrácení bez vypořádání

AG17. Účetní jednotce zákon nařizuje přerušit přímé zajišťování odvozu a likvidace odpadu. Zaměstnanci tohoto ukončovaného segmentu nebudou získávat žádné další požítky. 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 povinnost z definovaných požítků v čisté současné hodnotě 1 000, aktiva plánu o reálné hodnotě 820 a čisté kumulované neuznané pojistně-matematické přínosy 50. Krácení snižuje čistou současnou hodnotu povinnosti o 100 na 900.

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

	Před krácením	Přínos z krácení	Po krácení
Čistá současná hodnota povinnosti	1000	(100)	900
Reálná hodnota aktiv plánu	<u>(820)</u>	<u>–</u>	<u>(820)</u>
	180	(100)	80
Neuznané pojistně-matematické přínosy	<u>50</u>	<u>(5)</u>	<u>45</u>
Čistý závazek uznávaný ve výkazu finanční situace	<u><u>230</u></u>	<u><u>(105)</u></u>	<u><u>125</u></u>

Příklad ilustrující odstavce 166 až 168: Prvotní stanovení výše závazku

AG18.K 31. prosinci 2010 obsahuje výkaz finanční situace 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 povinnosti</i>	1 300
<i>Reálná hodnota aktiv plánu</i>	(1 000)
<i>Mínus: náklad na minulou službu, který má být uznán v pozdějších obdobích ($160 \times 4/10$)</i>	<u>(64)</u>
<i>Prvotní závazek</i>	236
<i>Závazek již uznáný</i>	<u>(100)</u>
<i>Zvýšení závazku</i>	<u><u>136</u></u>

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

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 25, ale nejsou jeho součástí.

Vývoj IPSAS 25 založený na revidované verzi IAS 19 vydaný IASB v roce 2004.

Úvod

- BC1. Program konvergence s IFRS prováděný IPSASB je důležitým prvkem její pracovní náplně. Záměrem IPSASB je konvergovat standardy IPSAS založené na akruální bázi se standardy IFRS vydanými IASB tam, kde je to pro účetní jednotky veřejného sektoru vhodné.
- BC2. Vzhledem k tomu, že činnost mnoha účetních jednotek veřejného sektoru je náročná na množství pracovní síly, tak náklady a závazky vztahující se k zaměstnaneckým požitkům budou velmi pravděpodobně zvláště významné při posuzování finanční výkonnosti a situace těchto účetních jednotek. Je proto zásadní, aby účetní závěrka pro všeobecné použití účetních jednotek veřejného sektoru uváděla náklady a závazky vztahující se k zaměstnaneckým požitkům a aby tyto stanovovány na systematickém a konzistentním základě. Související zveřejnění poskytované uživatelům je rovněž důležité.
- BC3. Vytvoření standardu upravujícího zaměstnanecké požitky bylo dříve odloženo ze dvou důvodů. Za prvé se IPSASB rozhodla, že upřednostní použití 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 konstatuje, že Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) v současnosti pracuje na projektu požitků po odchodu do důchodu. Projekt má dvě fáze, které se týkají zásadního přezkoumání všech aspektů účetního zachycování 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 návrhů zásadních změn účetního zachycování požitků po skončení pracovního poměru není dostatečně rozpracovaný, aby bylo možné ospravedlnit odkládání vydání tohoto standardu. IPSASB bude pokračovat v monitorování vývoje projektu IASB.

Smíšené programy sociálního zabezpečení a státní plány

- BC4. 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 zvláštní význam v některých jurisdikcích včetně evropských zemí IPSASB dospěla k závěru, že smíšené programy sociálního zabezpečení je třeba definovat

a uvést požadavky na nakládání s nimi. Tento standard v odstavci 10 obsahuje definici smíšeného programu sociálního zabezpečení, která pokrývá obě jeho komponenty.

- BC5. Tento standard se nezabývá všemi potenciálními povinnostmi účetních jednotek veřejného sektoru ze smíšených programů sociálního zabezpečení. Protože se tento standard zabývá zaměstnaneckými požitky vykazujících jednotek, do jeho předmětu patří pouze ty požitky vyplácené ze smíšených programů sociálního zabezpečení, které jsou plněním za služby poskytnuté zaměstnanci vykazující jednotce. IPSASB se zabývá ostatními požitky vyplácenými ze smíšených programů sociálního zabezpečení v odděleném projektu, který se věnuje sociálním požitkům.
- BC6. Tento standard ponechává požadavky IAS 19 na to, aby účetní jednotky účetně zachycovaly státní plány stejným způsobem jako sdružené zaměstnavatelské plány. IPSASB dospěla k závěru, že by měla uvést další komentář, který by objasnil přístup k účetnímu zachycování státních plánů účetních jednotek veřejného sektoru. Odstavec 46 poskytuje vyvratitelný předpoklad, že státní plán bude ovládající účetní jednotkou klasifikován jako plán definovaných požitků. Pouze v případech, kdy je tento předpoklad vyvrácen, státní plán se účetně zachycuje jako plán definovaných příspěvků.

Plán definovaných požitků, kterého se účastní spoulovládané účetní

- BC7. Ve veřejném sektoru pravděpodobně existuje mnoho případů, kdy se spoulovládané účetní jednotky účastní plánů definovaných požitků. IAS 19 obsahuje komentář, který se týká plánů definovaných požitků, jejichž prostřednictvím dochází ke sdílení rizika mezi spoulovládanými účetními jednotkami. IPSASB se domnívá, že požadavky IPSAS 19 jsou vhodné i ve veřejném sektoru. IPSASB se také domnívá, že je vhodné zdůraznit to, že pokud neexistuje smluvní ujednání, závazná dohoda ani stanovená pravidla, která by stanovovala zatěžování jednotlivých účetních jednotek čistými náklady na plán definovaných požitků jako celku, není vhodné, aby ovládané účetní jednotky účetně zachycovaly na bázi definovaných požitků. V takových případech účetní jednotka účetně zachycuje ve své konsolidované účetní závěrce tyto plány na bázi definovaných požitků. Ovládané účetní jednotky (a) účetně zachycují na bázi definovaných příspěvků (b) identifikují ovládající účetní jednotku (c) zveřejňují, že ovládající účetní jednotka ve své konsolidované účetní závěrce tyto plány účetně zachycuje na bázi definovaných požitků. Toto je uvedeno v odstavci 41. Ovládané účetní jednotky také zveřejňují informace vyžadované odstavcem 42.

Diskontní míry

- BC8. IAS 19 vyžaduje použití diskontní míry založené na tržní výnosnosti vysoce kvalitních podnikových obligací stanovené k datu vykazání. 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 s povinnostmi 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.

- BC9. 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 účetnictví, 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 přínosy a újmy – rozpětí

- BC10. IPSASB se zabývala účetním řešením pojistně-matematických přínosů a újem. Konkrétně se IPSASB zabývala tím, zda přístup IAS 19 označovaný jako rozpětí, díky kterému pojistně-matematické přínosy a újmy se okamžitě uznávají pouze v případě, pokud jsou vně předem stanovených parametrů, které souvisí s reálnou hodnotou aktiv plánu a účetní hodnotou povinností z definovaných požitků k poslednímu datu vykazání, má být implementován do tohoto standardu. IPSASB zvažila 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 uznání všech pojistně-matematických přínosů a újem 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 přínosů a újem, které se nacházejí uvnitř rozpětí. Jedná se o:

- (a) neuznání;
- (b) uznání všech pojistně-matematických přínosů a újem všech plánů definovaných požitků ve výkazu finanční výkonnosti na systematickém a konzistentním základě; a
- (c) uznání všech pojistně-matematických přínosů a újem všech plánů definovaných požitků mimo výkaz finanční výkonnosti na systematickém a konzistentním základě.

Pojistně-matematické přínosy a újmy: zveřejnění v případech, kdy uznání je mimo výkaz finanční výkonnosti

BC11. 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 přínosů a újem všech plánů definovaných požitků mimo výkaz finanční výkonnosti, vyžadovaly, aby „výkaz změn jmění“ byl přejmenován na „výkaz uznaných výnosů a nákladů“. Výčet účetních výkazů uvedený v IPSAS 1 neobsahuje „výkaz uznaných výnosů a nákladů“. IPSASB proto zvažovala, zda by IPSAS 1 měl být doplněn o přejmenování „výkazu změn čistých aktiv/jmění“ na „výkaz uznaných výnosů a nákladů“, byly-li by splněny určité okolnosti, nebo zda by se účetním jednotkám povolilo uznání pojistně-matematických přínosů a újem ve „výkazu změn čistých aktiv/jmění“, který je vyžadován IPSAS 1. IPSASB původně v souladu se svým rozhodnutím o konvergenci k IFRS rozhodla o doplnění IPSAS 1 o přejmenování „výkazu změn čistých aktiv/jmění“ na „výkaz uznaných výnosů a nákladů“, pokud by obsahoval určité řádky včetně pojistně-matematických přínosů a újem. Tento přístup byl během diskusí preferován.

BC12. 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 uznání pojistně-matematických přínosů a újem uznaných mimo výkaz 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 přínosů a újem uznaných mimo výkaz finanční výkonnosti ve výkazu změn čistých aktiv/jmění než aby s cílem konvergence přijala přístup, který je v IFRS již zrušen.

Náhrady

BC13. 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 aktivy 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 povinnosti vykazující 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

BC14. 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 přínosy a újmy volatilní.

BC15. IPSAS 25 proto obsahuje vyvratitelný předpoklad, že nejistota ohledně dlouhodobých výplat pro snížení pracovní schopnosti není stejná jako nejistota ohledně ocenění 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 účetně zachycovat 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

BC16. 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

BC17. IPSASB si je vědoma toho, že požadavky tohoto standardu ohledně závazků z plánu definovaných užitků 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, vztahující se k povinnostem vyplývajícím z plánu definovaných požitků, vykazují, to může být na jiné bázi, než jakou vyžaduje tento standard. V některých případech přijetí tohoto standardu může vnést napětí do plánování rozpočtu a dalších výhledových informací.

BC18. 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 uznána 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.

BC19. 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 BC17, 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.

BC20. 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 uznat v nákladech případný rozdíl mezi prvotním závazkem a závazkem, který by byl uznán 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 uznán podle předchozích účetních pravidel, byl uznán proti počátečnímu zůstatku kumulovaných přebytků a schodků.

BC21. 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.

Novela IPSAS 25 jako důsledek Vylepšení standardů IFRS vydaného IASB v roce 2008.

BC22. IPSASB posoudila novelu IAS 19 zahrnutou do *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v květnu 2008 a celkově se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu standardu. IPSASB dospěla k závěru, že ve veřejném sektoru neexistuje žádný důvod pro to, aby uvedené změny také nepřijala.

Ilustrativní příklady

Tento dodatek doprovází IPSAS 25 ale není jeho součástí

Fondově financované plány definovaných požitků

Pro znázornění jednotlivých transakcí je použito výňatků z výkazu finanční výkonnosti a z výkazu finanční situace. Tyto výňatky nemusí nutně odpovídat požadavkům na zveřejňování a předkládání vyplývajícím z jiných standardů.

Výchozí informace

IE1. 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 povinnosti a reálná hodnota aktiv plánu shodně částku 1 000. Čisté kumulované neuznané pojistně-matematické přínosy 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 povinnosti 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

IE2. 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 uznají rovnoměrně v průběhu tří let. Náklady na minulé služby z dodatečných nepodmíněných požitků se uznají okamžitě (viz odstavec 112 standardu). Účetní jednotka se rozhodla, že pojistně-matematické přínosy a újmy bude uznávat na základě minimálních požadavků odstavce 106 standardu.

Změny současné hodnoty povinnosti a reálné hodnoty aktiv plánu

IE3. Prvním krokem je sumarizace změn v současné hodnotě povinnosti a v reálné hodnotě aktiv plánu a použití výsledku pro stanovení částky pojistně-matematických přínosů nebo újem pro dané období. Tyto změny jsou následující:

	20X7	20X8	20X9
Současná hodnota povinnosti, 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 (přínosy) újmy z povinnosti (dopočet)	61	(87)	42
Současná hodnota povinnosti, 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 přínos (újma) 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

IE4. Dalším krokem je stanovení limitů rozpětí a jejich porovnání s kumulovanými neuznanými pojistně-matematickými přínosy a újmami. Cílem tohoto kroku je stanovení výše pojistně-matematického přínosu nebo újmy, které mají být uznány v následujícím období. Podle odstavce 102 tohoto standardu se limity rozpětí stanoví jako vyšší hodnota z:

- (a) 10 % ze současné hodnoty povinnosti před odečtením aktiv plánu; a
- (b) 10 % z reálné hodnoty všech aktiv plánu.

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

IE5. Tyto limity a uznané a neuznané pojistně-matematické přínosy a újmy jsou následující:

	20X7	20X8	20X9
Čisté kumulované neuznané pojistně-matematické přínosy (újmy) 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 přínosy (újmy) k uznání [^A / _B]	4	–	5
Neuznané pojistně-matematické přínosy (újmy) k 1. lednu	140	107	170
Pojistně-matematický přínos (újma) za rok – povinnost	(61)	87	(42)
Pojistně-matematický přínos (újma) za rok – aktiva plánu	32	(24)	(50)
Mezisoučet	111	170	78
Uznané pojistně-matematické přínosy (újmy)	(4)	–	(5)
Neuznané pojistně-matematické přínosy (újmy) k 31.12.	107	170	73

Částky uznané ve výkazu finanční situace, výkazu finanční výkonnosti a v souvisejících analýzách

IE6. Posledním krokem je stanovení částek, které mají být uznány ve výkazu finanční situace, výkazu 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 tohoto ilustrativního příkladu nazvané „Změny v současné hodnotě povinností a v reálné hodnotě aktiv plánu“). Jedná se o následující částky.

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

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

Zveřejnění

Výňatky z komentáře k účetním výkazům 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 zveřejňování a předkládání, vyplývajícím z IPSAS 25 a jiných standardů. Tyto výňatky zejména neilustrují zveřejnění:

- 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 přínosů a újem;
- obecný popis typu plánu (odstavec 141(b));
- popis základny stanovené pro určení celkové očekávané míry návratnosti aktiv (odstavec 141(l));
- zaměstnanecké požitky klíčových řídicích pracovníků (viz IPSAS 20 Zveřejňování spřízněných stran);
- zaměstnanecké požitky vázané na akcie (viz národní nebo Mezinárodní účetní standard upravující úhrady vázané na akcie).

IE7. Ilustrativní zveřejnění jsou následující

Povinnosti ze zaměstnaneckých požitků

Částky uznané ve výkazu finanční situace jsou následující:

	Penzijní plány definovaných požitků		Zdravotní požitky po ukončení zaměstnání	
	20X8	20X7	20X8	20X7
Současná hodnota profinancovaných povinností	20 300	17 400	–	–
Reálná hodnota aktiv plánu	(18 420)	(17 280)	–	–
	1 880	120	–	–
Současná hodnota nefinancovaných povinností	2 000	1 000	7 337	6 405
Neuznané pojistně-matematické přínosy (újmy)	(1 605)	840	(2 707)	(2 607)
Neuznaný náklad na minulou službu	(450)	(650)	–	–
Čistý závazek	1 825	1 310	4 630	3 798

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

Částky ve výkazu finanční situace:

Závazky	1 825	1 400	4 630	3 798
Aktiva	–	(90)	–	–
Čistý závazek	1 825	1 310	4 630	3 798

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

Částky uznané do přebytku nebo schodku 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 přínosy (újmy) uznané v roce	(70)	(20)	150	140
Náklady na minulé služby	200	200		
Újmy (přínosy) 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>

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

Změny v současné hodnotě povinností ze zaměstnaneckých požitků jsou následující:

	Penzijní plány definovaných požitků		Zdravotní požitky po ukončení zaměstnání	
	20X8	20X7	20X8	20X7
Počáteční stav povinností z požitků	18 400	11 600	6 405	5 439
Náklady na službu	850	750	479	411
Úrokové náklady	950	1 000	803	705
Pojistně-matematické přínosy (újmy)	2 350	950	250	400
Újmy (přínosy) z krácení	(500)	–		
Závazky zaniklé při vypořádání	–	(350)		
Předpokládané závazky u kombinaci účetních jednotek	–	5 000		
Kurzové rozdíly u zahraničních plánů	900	(150)		
Vyplacené požitky	<u>(650)</u>	<u>(400)</u>	<u>(600)</u>	<u>(550)</u>
Konečný stav povinností 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 přínosy (újmy)	(300)	1 600
Aktiva použitá 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>

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

Účetní jednotka očekává, že v roce 20X9 přispěje do svých penzijních plánů definovaných požitků částkou 900.

Hlavní kategorie aktiv plánu jako % aktiv plánu jsou následující:

	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 datu vykázání (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 uznané v přebytku nebo schodku. 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 povinnosti z definovaných požitků	1 000	(900)

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

Částky běžného období a předchozích čtyř období jsou následující:

Penzijní plány definovaných požitků

	20X8	20X7	20X6	20X5	20X4
Povinnosti 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 závazků plánu dle zkušenosti	(1 111)	(768)	(69)	543	(642)
Kvalifikované úpravy aktiv plánu dle zkušenosti	(300)	1 600	(1 078)	(2 890)	2 777

Zdravotní požitky po ukončení pracovního poměru

	20X8	20X7	20X6	20X5	20X4
Povinnosti z definovaných požitků	7 337	6 405	5 439	4 923	4 221
Kvalifikované úpravy závazků plánu dle zkušenosti	(232)	829	490	(174)	(103)

Vykazující 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 povinností skupiny podniků či související náklad na běžné služby, jelikož plán vypočítává své povinnosti ze základny, která se významně liší od základny používané v účetní závěrce [jméno vykazující 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 jednotky] či jejich rodinní příslušníci. Náklad uznaný ve výkazu 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.

Ilustrace použití odstavce 70*Podstata problému*

IE8. 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 újmy (přínosy)]; a**

(b) **součtu:**

(i) **všech kumulovaných neuznaných čistých újem 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.**

IE9. Pokud by neplatil odstavec 70 (viz níže), postup dle odstavce 69(b)(i) by měl následující důsledky: odložené uznání pojistně-matematického přínosu (újemy) při stanovení částky dle odstavce 65 může vést k uznání přínosu (újemy) ve výkazu finanční výkonnosti.

IE10. Následující příklad ilustruje důsledek aplikace odstavce 69 bez přihlédnutí k odstavci 70. Příklad vychází z předpokladu, že cílem účetní politiky účetní jednotky není uznání pojistně-matematických přínosů a újem v rámci rozpětí a umožňovat pojistně-matematické přínosy a újmy 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))	Újmy neuznané podle odstavce 65	Odstavec 65	Odstavec 69(b)	Horní mez aktiva, tj. uznané aktivum	Přínos uznaný v roce 2
1	100	0	0	100	0	0	–
2	70	0	30	100	30	30	30

IE11. 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 přínosy nebo újmy 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).

IE12 V roce 2 vzniká u plánu pojistně-matematická újma 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 uznání přínosu ve výnosech (sloupec G) přestože jedině, k čemu došlo je, že přebytek v plánu, ze kterého nemůže mít účetní jednotka žádný ekonomický přínos, se snížil.

IE13. Podobný jev by mohl nastat i u pojistně-matematických přínosů (v rozsahu, v jakém snižují kumulované neuznané pojistně-matematické újmy).

Odstavec 70

IE14. Odstavec 70 zakazuje uznání přínosů (újem), které by byly pouhým důsledkem nákladů na minulou službu nebo pojistně-matematických újem (přínosů).

70. **Postup podle odstavce 69 nesmí mít v běžném období za následek přínos, který je pouze důsledkem matematicko-pojistné újmy nebo nákladů na minulou službu, ani újmu, která je v běžném období pouze důsledkem pojistně-matematického přínosu. 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 újmy 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 újmy běžného období a náklady na minulou službu v běžném období by měly být v souladu s odstavcem 65 uznány okamžitě;**
- (b) **čisté pojistně-matematické přínosy běžného období po odečtení nákladů na minulou službu běžného období v rozsahu, ve kterém převyšují jakékoliv zvýšení současné**

* Vzhledem k právě platným podmínkám plánu

hodnoty ekonomických přínosů specifikovaných v odstavci 69(b)(ii). Pokud nedochází k žádné změně či snížení současné hodnoty ekonomických přínosů, celkový čistý pojistně-matematický přínos běžného období by měl být po odečtení nákladů na minulou službu běžného období okamžitě uznán v souladu s odstavcem 65.

IE15. Následující příklady ilustrují důsledky postupu podle odstavce 70. Jak bylo řečeno výše, předpokládá se, že účetní politikou účetní jednotky není uznávání pojistně-matematických přínosů a újem v rámci rozpětí a naopak účetní politikou je jejich umořování mimo rozpětí. Pro zjednodušení ignorují následující příklady periodické umořování neuznaných přínosů a újem mimo rozpětí.

Příklad 1 pokračování – úprava v případě, kdy nevzniká žádná pojistně-matematická újma 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))	Újmy neuznané podle odstavce 65	Odstavec 65	Odstavec 69(b)	Horní mez aktiva, tj. uznané aktivum	Přínosy uznaný v roce 2
1	100	0	0	100	0	0	–
2	70	0	0	70	0	0	0

IE16. 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 újma ve výši 30 uznána okamžitě.

IE17. Ve skutečnosti je sice pojistně-matematická újma ve výši 30 okamžitě uznána, je však eliminována díky snížení danému horní mezí aktiva.

	Aktiva ve výkazu finanční situace 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
Přínos (újma)	(30)	(30)	0

* Pojmu „ekonomické přínosy disponibilní pro účetní jednotku“ se používá pro ty ekonomické přínosy, které vyvolávají uznání dle odst. 69(b)(ii).

IE18. Ve výše uvedeném příkladu nedochází k žádné změně v současné hodnotě ekonomických přínosů, disponibilních pro účetní jednotku. Postup podle odstavce 70 se však stává mnohem složitějším, dochází-li ke změnám v současné hodnotě disponibilních ekonomických přínosů, což ilustrují následující příklady.

Příklad 2 – úprava v případě existence pojistně-matematických újem 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))	Újmy neuznané podle odstavce 65	Odstavec 65	Odstavec 69(b)	Horní mez aktiva, tj. uznané aktivum	Přínos uznaný v roce 2
1	60	30	40	100	70	70	–
2	25	20	50	75	70	70	0

IE19. Na konci roku 1 existuje v plánu přebytek ve výši 60 (sloupec A) a disponibilní ekonomické přínosy ve výši 30 (sloupec B). Neuznané újmy 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).

IE20. V roce 2 snižuje pojistně-matematická újma 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 újma 35 skládá z:

Pojistně-matematické újmy rovnající se snížení ekonomických přínosů	10
Pojistně-matematické újmy překračující snížení ekonomických přínosů	25

IE21. V souladu s ustanovením odstavce 70 se pojistně-matematická újma 25 uzná okamžitě podle odstavce 65* (sloupec D). Snížení ekonomických přínosů 10 se zahrne do kumulovaných neuznaných újem, které se tímto zvyšují na 50 (sloupec C). Horní mez aktiva tímto zůstává na 70 (sloupec E) a nedochází k uznání žádného přínosu.

* Postup podle odstavce 70 umožňuje uznání některých pojistně-matematických přínosů a újem, které by byly podle odstavce 65 časově rozlišeny, a které je tudíž možno zahrnout do výpočtu horní meze aktiva. Například kumulované neuznané pojistně-matematické újmy, 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 újmy v tomto příkladu představují újmy, jejichž uznání je odloženo i přesto, že je postupováno podle odstavce 70.

IE22. Ve skutečnosti dochází k okamžitému uznání pojistně-matematické újmy 25, tato je však kompenzována snížením daným horní mezí aktiva.

	Aktiva ve výkazu finanční situace 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
Přínos (újma)	(25)	25	0

Příklad 3 – Korekce v případě existence pojistně-matematických přínosů 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))	Újmy neuznané podle odstavce 65	Odstavec 65	Odstavec 69(b)	Horní mez aktiva, tj. uznané aktivum	Přínos uznaný v roce 2
1	60	30	40	100	70	70	–
2	110	25	40	150	65	65	(5)

IE23. Na konci roku 1 existují přebytek v plánu ve výši 60 (sloupec A) a disponibilní ekonomické přínosy ve výši 30 (sloupec B). Existují újmy 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).

IE24. V roce 2 zvyšuje pojistně-matematický přínos 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 přínos ve výši 50 uznán podle odstavce 65 okamžitě (sloupec D) a kumulovaná újma, 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 újmou tak, jak je pojistně-matematická újma v IPSAS 25 definována a proto nedochází k časově rozlišenému uznání.

IE25. Ve skutečnosti je pojistně-matematický přínos 50 uznán okamžitě, ovšem je (více než) kompenzován zvýšením v důsledku horní meze aktiva.

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

	Aktiva ve výkazu finanční situace 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
Přínos (újma)	50	(55)	(5)

IE26. V obou příkladech 2 a 3 dochází ke snížení disponibilních ekonomických přínosů účetní jednotky. Ovšem zatímco v příkladu 2 nedochází k uznání újmy, v příkladu 3 je újma 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 přínosy (újmy), které jsou pouhým důsledkem nákladů na minulou službu či pojistně-matematických přínosů (újem). 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))	Újmy neuznané podle odstavce 65	Odstavec 65	Odstavec 69(b)	Horní mez aktiva, tj. uznané aktivum	Přínos uznaný v roce 2
1	60	25	40	100	65	65	–
2	(50)	0	115	65	115	65	0

IE27. Na konci roku 1 existuje v plánu přebytek ve výši 60 (sloupec A) a disponibilní ekonomické přínosy ve výši 25 (sloupec B). Dále existují újmy 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).

IE28. V roce 2 snižuje pojistně-matematické újmy 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 újma vzniká, je-li aktivum definovaných požitků stanoveno podle odstavce 69(b). Jakmile se přebytek plánu mění na schodek, je částka stanovená podle odstavce 65 nižší, než je celková čistá hodnota

stanovená podle odstavce 69(b). Takže pojistně-matematická újma, která vzniká při stanovení aktiva plánu definovaných požitků postupem dle odstavce 69(b) je újmou, která snižuje přebytek plánu na nulu, tedy újma ve výši 60. Pojistně-matematická újma se tedy skládá z:

Pojistně-matematické újmy z, která vzniká v případě, kdy je aktivum plánu definovaných požitků oceňováno podle odstavce 69(b):

Pojistně-matematická újma, která se rovná snížení ekonomických přínosů	25
Pojistně-matematická újma, která převyšuje snížení ekonomických přínosů	35
	60
Pojistně-matematická újma, která vzniká, je-li aktivum plánu definovaných požitků oceňováno podle odstavce 65	50
	110
Celková pojistně-matematická újma	<u>110</u>

IE29. V souladu s odstavcem 70 je pojistně-matematická újma ve výši 35 uznána okamžitě podle odstavce 65 (sloupec D); újma ve výši 75 (25 plus 50) se pak zahrnuje do kumulovaných neuznaných újem, 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 přínos či újma (sloupec G).

IE30. V důsledku toho je pojistně-matematická újma ve výši 35 uznána okamžitě, je však kompenzována snížením v důsledku horní meze aktiva.

	Aktiva ve výkazu finanční situace 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
Přínos (újma)	(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 požiteků 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 přínos pouze v důsledku nákladů na minulou službu nebrání uznání přínosu z titulu zvýšení ekonomických přínosů. Podobně změna v pojistně-matematických odhadech, která způsobuje pojistně-matematickou újmu, 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 přínos jako pouhý důsledek pojistně-matematické újmy nebrání uznat přínos z titulu zvýšených ekonomických přínosů.

* V příkladu ilustrujícím odstavce 73 IPSAS 25 nemůže současná hodnota budoucích disponibilních vratek převýšit přebytek v plánu ve výši 90.

Srovnání s IAS 19

IPSAS 25 primárně čerpá z IAS 19 (2004) a zahrnuje změny učiněné IAS 19 jako součást Vylepšení standardů IFRS vydaného v květnu 2008. 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 povinnosti u požitků po skončení pracovního poměru použila taková diskontní míra odvozená od vysoce kvalitních podnikových obligací, která je konzistentní s měnou a podmínkami povinností 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 účetně zachycovat podle stejných požadavků, jako které platí pro požitky po skončení pracovního poměru.
- IPSAS 25 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 19. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů „výnosy“ („revenue“), „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“) a „výkaz finanční situace“ („statement of financial position“). Ekvivalentní termíny v IAS 19 jsou „výnosy“ („revenue“), „výsledovka“ („income statement“) a „rozvaha“ („balance sheet“).

IPSAS 26 — ZNEHODNOCENÍ PENĚZOTVORNÝCH AKTIV

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 36 *Znehodnocení 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 se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 36.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 26 — ZNEHODNOCENÍ PENĚZOTVORNÝCH AKTIV

Historie standardu

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

IPSAS 26 *Znehodnocení peněžotvorných aktiv* byl vydán v únoru 2008.

Od té doby byl IPSAS 26 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 37 *Společná ujednání* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* (vydaný v lednu 2015)
- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)
- *Vylepšení standardů IPSAS* (vydáno v lednu 2010)
- IPSAS 27 *Zemědělství* (vydaný v prosinci 2009)
- IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování* (vydaný v lednu 2010)
- IPSAS 31 *Nehmotná aktiva* (vydaný v lednu 2010)
- *Vylepšení standardů IPSAS* (vydáno v listopadu 2010)

Přehled změn odstavců IPSAS 26

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
Úvodní část	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
2	Pozměněn	IPSAS 27 prosince 2009 IPSAS 29 leden 2010 IPSAS 31 leden 2010
8	Pozměněn	IPSAS 27 prosinec 2009 IPSAS 29 leden 2010
9	Pozměněn	IPSAS 29 leden 2010
12	Pozměněn	IPSAS 37 leden 2015 IPSAS 35 leden 2015

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
27	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS listopad 2010
123	Pozměněn	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
126A	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
126B	Nový	Vylepšení standardů IPSAS leden 2010
126C	Nový	IPSAS 31 leden 2010
126D	Nový	IPSAS 33 leden 2015
126E	Nový	IPSAS 35 leden 2015
127	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015

IPSAS 26 — ZNEHODNOCENÍ PENĚZOTVORNÝCH AKTIV**OBSAH**

	Odstavec
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–12
Definice	13–20
Peněžotvorná aktiva	14–18
Odpisování	19
Znehodnocení	20
Identifikace aktiva, které může být znehodnoceno	21–30
Vyčíslování zpětně získatelné částky	31–70
Vyčíslení zpětně získatelné částky nehmotného aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti	37
Reálná hodnota snižená o prodejní náklady	38–42
Hodnota z užívání	43–70
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
Uznávání a vyčíslování znehodnocení 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 znehodnocení peněžotvorné jednotky	91–97
Zvrat ztráty ze znehodnocení	98–111
Zvrat ztráty ze znehodnocení jednotlivého aktiva	106–109
Zvrat ztráty ze znehodnocení peněžotvorné jednotky	110–111
Reklasifikace aktiv	112–113

Zveřejňování	114–125
Zveřejňování odhadů použitých pro vyčíslení zpětně získatelných částek peněžotvorných jednotek obsahujících nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti	123–125
Datum účinnosti	126–127
Dodatek A: Aplikační příručka	
Dodatek B: Změny jiných standardů IPSAS	
Zdůvodnění závěrů	
Ilustrativní rozhodovací diagram	
Implementační příručka	
Srovnání s IAS 36	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 26 *Znehodnocení peněžotvorných aktiv* je obsažen v odstavcích 1–127. Všechny odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 26 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, *Zdůvodnění závěrů, Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor a Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit postupy, které účetní jednotka použije, aby určila, zda je peněžotvorné aktivum znehodnoceno, a aby zajistila uznání ztráty ze znehodnocení. Tento standard také specifikuje, kdy by účetní jednotka mohla zvrátit ztrátu ze znehodnocení, 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 znehodnocení peněžotvorných aktiv s výjimkou:
 - (a) zásob (viz IPSAS 12 *Zásoby*),
 - (b) aktiv vzniklých ze smluv o zhotovení (viz IPSAS 11 *Smlouvy o zhotovení*),
 - (c) finančních aktiv, která jsou zahrnuta do rozsahu působnosti IPSAS 29 *Finanční nástroje: uznávání a oceňování*,
 - (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) peněžotvorných nehmotných aktiv, která jsou pravidelně oceňována přeceňovanou částkou (viz IPSAS 31 *Nehmotná aktiva*),
 - (i) goodwillu,
 - (j) biologických aktiv, která se týkají zemědělské činnosti a která jsou oceňována reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady (viz IPSAS 27 *Zemědělství*),
 - (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 snížené o prodejní náklady podle příslušného

mezinárodního nebo národního účetního standardu zabývajícího se dlouhodobými aktivy drženy k prodeji a ukončovány činnostmi, a

(m) jiných peněžotvorných aktiv, pro která jsou účetní požadavky na znehodnocení obsaženy v jiném standardu.

3. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
4. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že PVS používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v *IPSAS 1 Předkládání účetní závěrky*.
5. PVS použijí IAS 36 *Znehodnocení 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 *Znehodnocení nepeněžotvorných aktiv* pro tato aktiva. Účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou PVS a které drží peněžotvorná aktiva, použijí požadavky tohoto standardu.
6. Tento standard vylučuje peněžotvorná nehmotná aktiva, která jsou pravidelně přeceňována na reálnou hodnotu, ze svého rozsahu působnosti. Tento standard zahrnuje do svého rozsahu působnosti všechna ostatní peněžotvorná nehmotná aktiva (například ta, která jsou vedena v pořizovacích nákladech snížených o oprávkou).
7. Tento standard vylučuje ze svého rozsahu působnosti goodwill. Účetní jednotky aplikují požadavky příslušného mezinárodního nebo národního účetního standardu zabývajícího se znehodnocením goodwillu, přiřazením goodwillu peněžotvorným jednotkám a testováním peněžotvorných jednotek s goodwillem na znehodnocení.
8. Tento standard se nepoužije na zásoby a peněžotvorná aktiva vzniklá ze smluv o zhotovení, 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. Znehodnocení takových aktiv se věnují příslušné mezinárodní nebo národní standardy. Tento standard se navíc nepoužije na (a) biologická aktiva, týkající se zemědělské činnosti, která jsou oceněna reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady, a na (b) dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny) klasifikovaná jako držená k prodeji, která jsou oceňována nižší z účetní hodnoty a reálné hodnoty snížené o prodejní náklady. IPSAS 27 zabývající se biologickými aktivy týkajícími se zemědělské činnosti a příslušné mezinárodní a národní účetní standardy zabývající se dlouhodobými aktivy

(nebo vyřazovanými skupinami) klasifikovanými jako držená k prodeji, obsahují požadavky na oceňování.

9. Tento standard se nepoužije na jakákoli finanční aktiva, která jsou zahrnuta do rozsahu působnosti IPSAS 28 *Finanční nástroje: vykazování*. Znehodnocením těchto aktiv se zabývá IPSAS 29.
10. Tento standard nepožaduje použití testu na znehodnocení 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 znehodnocení bude vzato v potaz při tomto ocenění.
11. Tento standard nepožaduje použití testu na znehodnocení u peněžotvorných aktiv, která jsou vedena přeceněnými částkami podle modelu přecenění 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 znehodnocení bude vzata v potaz při tomto ocenění.
12. Investice do:
 - (a) ovládaných jednotek, jak jsou definovány v IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka*,
 - (b) přidružených jednotek, jak jsou definovány v IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných podnikání*, a
 - (c) společných ujednání, jak jsou definována v IPSAS 37 *Společná ujednání*,

jsou finančními aktivy, která jsou vyloučena z rozsahu působnosti IPSAS 29. Pokud takové investice mají povahu peněžotvorných aktiv, tento standard se jimi zabývá. Pokud tato aktiva mají povahu nepeněžotvorných aktiv, zabývá se jimi IPSAS 21.

Definice

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

Peněžotvorná jednotka je 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.

Zpětně získatelná částka je reálná hodnota aktiva nebo peněžotvorné jednotky snižená o prodejní náklady nebo jeho či její hodnota z užívání, je-li tato vyšší.

Hodnota z užívání peněžotvorného aktiva je současná hodnota očekávaných budoucích peněžních toků vzniklých z nepřetržitého užívání aktiva a jeho pozbytí na konci doby jeho použitelnosti.

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

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 (a) vytěžit kladné peněžní přítoky z tohoto aktiva (nebo z peněžotvorné jednotky, jejíž je aktivum součástí) a (b) 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 “peněžotvorná 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 tento standard, nikoliv IPSAS 21.

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 až 17. Odstavec 114 požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila kritéria použitá pro vytváření 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 hmotných aktiv a odpisování nehmotných aktiv jsou systematickým přiřazováním odepisatelné částky aktiva po dobu jeho doby použitelnosti. V případě nehmotného aktiva se všeobecně používá termín „amortizace“ namísto „odpisování“. Oba termíny mají stejný význam.

Znehodnocení

20. Tento standard definuje „znehodnocení“ jako ztrátu budoucího ekonomického prospěchu aktiva nebo využitelného potenciálu aktiva nad rámec systematického uznávání ztráty budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu prostřednictvím odpisování. Znehodnocení peněžotvorného aktiva proto vyjadřuje snížení budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu obsažených v aktivu, které účetní jednotka 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 znehodnocené, protože jeho účetní hodnota převyšuje jeho zpětně získatelnou částku.

Identifikace aktiva, které může být znehodnoceno

21. Aktivum je znehodnoceným aktivem, když je jeho účetní hodnota vyšší než jeho zpětně získatelná částka. Odstavce 25 až 27 popisují některé náznaky toho, že mohlo nastat znehodnocení. Je-li přítomen kterýkoli z těchto náznaků, musí účetní jednotka udělat formální odhad zpětně získatelné částky. S výjimkou okolností popsanych v odstavci 23, tento standard nevyžaduje

od účetní jednotky formální odhad zpětně získatelné částky aktiva, pokud nejsou přítomny náznaky znehodnocení.

22. **Účetní jednotka ke každému rozvahovému dni stanoví, zda existuje náznak, že aktivum může být znehodnoceno. Pokud jakýkoliv takový náznak existuje, odhadne účetní jednotka zpětně získatelnou částku takového aktiva.**
23. **Bez ohledu na to, zda existuje náznak znehodnocení aktiva, musí účetní jednotka testovat nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti nebo nehmotná aktiva, která ještě nejsou k dispozici pro používání, na jejich znehodnocení ročně porovnáním jejich účetní hodnoty s jejich zpětně získatelnou částkou. Tento test na znehodnocení 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 znehodnocení 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 na znehodnocení účetní hodnotu nehmotného aktiva, které není ještě k dispozici pro jeho použití, minimálně ročně.
25. **Při posuzování, zda existuje nějaký náznak možného znehodnocení 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 nějž dané aktivum náleží, nebo k takovým změnám dojde v nejbližší budoucnosti,**
- (c) **tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období vzrostly, a tento nárůst pravděpodobně ovlivní diskontní sazbu použitou při výpočtu hodnoty z užívání aktiva a sníží významně jeho zpětně získatelnou částku.**

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,
 - (e)¹ rozhodnutí o pozastavení zhotovování aktiva před jeho dokončením nebo uvedením do podmínek použitelnosti, 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 znehodnocení aktiva a i ty vyžadují, aby účetní jednotka určila zpětně získatelnou částku daného aktiva.
27. Důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že aktivum může být znehodnoceno, 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) schodků nebo 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 znehodnocení 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.

¹ Poznámka Redakční rady: Originální text IPSAS 26 uvádí chybně dva různé oddíly odstavce 25 označené písmenem (e). Aby nedošlo k odchýlení českého překladu od anglického originálu, je tato chyba ponechána i v tomto překladu.

Například pokud předchozí výpočty zobrazují, že zpětně získatelná částka aktiva je podstatně větší než jeho účetní hodnota, nepotřebuje účetní jednotka opětovně odhadnout zpětně získatelnou částku, pokud nenastaly žádné události, které by takový rozdíl vyloučily. Podobně mohou předchozí analýzy ukázat, že zpětně získatelná částka aktiva není citlivá na jeden (nebo více) náznaků, které jsou uvedeny v odstavci 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 znehodnocení.
30. Pokud existuje náznak, že aktivum může být znehodnoceno, může to naznačovat, že zbývající doba použitelnosti, odpisová metoda (metoda amortizace) nebo zbytková hodnota aktiva musí být přehodnocena a upravena v souladu se standardem použitelným pro dané aktivum, i když není uznána žádná ztráta ze znehodnocení aktiva.

Vyčíslení zpětně získatelné částky

31. Tento standard definuje zpětně získatelnou částku jako vyšší z reálné hodnoty aktiva snížené o prodejní náklady 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 prodejní náklady, tak i jeho hodnotu z užívání. Převyšuje-li kterákoli z obou částek účetní hodnotu aktiva, aktivum není znehodnoceno a není nutné odhadovat druhou částku.

33. Je možné určit reálnou hodnotu sníženou o prodejní náklady, i když aktivum není obchodováno na aktivním trhu. Nicméně, občas nebude možné určit reálnou hodnotu sníženou o prodejní náklady, 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 prodejní náklady, lze jako zpětně získatelnou částku použít reálnou hodnotu aktiva sníženou o prodejní náklady. Toto bude častým případem u aktiva, které je drženo k pozbytí. Je tomu tak proto, že hodnota z užívání aktiva drženého k pozbytí bude obsahovat převážně čisté příjmy z pozbytí, poněvadž budoucí peněžní toky z pokračujícího užívání aktiva až do jeho pozbytí 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 prodejní náklady je vyšší než jeho účetní hodnota; nebo
 - (b) aktivum je součástí penězotvorné jednotky, ale je schopno vytvářet peněžní toky individuálně. V takovém případě může být hodnota z užívání aktiva odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě snížené o prodejní náklady a reálnou hodnotu sníženou o prodejní náklady 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 prodejní náklady 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 znehodnocení ročně, a to porovnáním jeho účetní hodnoty s jeho zpětně získatelnou částkou, bez ohledu na to, zdali existují nějaké známky jeho možného znehodnocení. Za předpokladu, že jsou splněna všechna následující kritéria, může být v testu na znehodnocení aktiva v běžném období použit poslední podrobný výpočet zpětně získatelné částky takového aktiva uskutečněný v předchozím období:

- (a) nehmotné aktivum netvoří peněžní příjmy z pokračujícího užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv či skupin aktiv, a je proto testováno na znehodnocení v rámci peněžotvorné jednotky, k níž náleží, přičemž aktiva a závazky tvořící tuto jednotku se podstatně nezměnily od posledního výpočtu zpětně získatelné částky,
- (b) poslední 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 změnilo od posledního výpočtu zpětně získatelné částky, pravděpodobnost, že vyčíslení současně zpětně získatelné částky bude menší než účetní hodnota aktiva, je malá.

Reálná hodnota snižená o prodejní náklady

- 38. Nejlepším důkazem reálné hodnoty aktiva snižené o prodejní náklady je cena v závazné prodejní smlouvě při transakci za obvyklých podmínek, upravená o přímé přírůstkové náklady, které jsou přímo přiřaditelné k pozbytí aktiva.
- 39. Neexistuje-li žádná závazná prodejní smlouva, ale aktivum je obchodováno na aktivním trhu, je reálnou hodnotou sniženou o prodejní náklady tržní cena aktiva snižená o prodejní náklady. Pokud nejsou aktuální nabídkové ceny dostupné, může být východiskem odhadu reálné hodnoty snižené o prodejní náklady cena poslední 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 prodejní náklady založena na nejlepších dostupných informacích, které vyjadřují částku, kterou by účetní jednotka mohla k rozvahovému dni získat z pozbytí aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami po odečtení prodejních nákladů. Při určování této částky bere účetní jednotka v úvahu výsledek nedávných transakcí pro podobná aktiva v rámci stejného odvětví. Reálná hodnota snižená o prodejní náklady nevyjadřuje vynucený prodej.
- 41. Náklady na pozbytí, vyjma těch, které byly uznány jako závazky, jsou odečteny při určování reálné hodnoty snižené o prodejní náklady. 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 prodejními náklady aktiva nejsou.
- 42. Někdy se při pozbytí aktiva požaduje, aby kupující na sebe převzal závazek, přičemž k dispozici je pouze jediná reálná hodnota snižená o prodejní náklady 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. Aplikační příručka 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 posledních finančních rozpočtech/předpovědích schválených vedením, ale vyloučit jakékoliv odhady budoucích peněžních příjmů a výdajů, u nichž se očekává, že vyplnou 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 posledními 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 zajistí, 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 posledních 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 výrobky, 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 k 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:

- (a) 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), a
- (b) 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:

- (a) budoucí restrukturalizace, k níž se účetní jednotka ještě nezavázala, nebo
- (b) zlepšení nebo zvýšení výkonnosti aktiva.

58. Protože se budoucí peněžní toky odhadují u aktiva za jeho běžných podmínek, hodnota z užívání nevyjadřuje:
- (a) 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
 - (b) 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 (a) vedením plánován a řízen a (b) 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 posledních 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 využitelného potenciálu spojeného s očekávanými peněžními výdaji.
62. Odhady budoucích peněžních toků zahrnují budoucí peněžní výdaje nezbytné pro udržení úrovně ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu 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 prodejní náklady, 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 spotového měnového kurzu k datu výpočtu hodnoty z užívání.

Diskontní sazba

68. **Diskontní sazba (sazby) musí být sazba (sazby) před zdaněním, která(-é) vyjadřuje(-i) 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. Aplikační příručka poskytuje dodatečně ustanovení k odhadování diskontní sazby za takových okolností.

Uznání a vyčíslení ztráty ze znehodnocení jednotlivého aktiva

71. Odstavce 72-75 stanoví požadavky týkající se uznání a vyčíslení ztrát ze znehodnocení jednotlivého aktiva. Uznání a vyčíslení ztrát ze znehodnocení penězotvorných 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 znehodnocení.**
73. **Ztráta ze znehodnocení musí být uznána bezprostředně do přebytku nebo schodku.**
74. **Je-li odhadovaná částka ztráty ze znehodnocení 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 znehodnocení se odpisy (amortizace) daného aktiva upraví v budoucích obdobích tak, aby se alokovala upravená účetní hodnota aktiva snížená o jeho zbytkovou hodnotu (pokud existuje) na systematickém základě po jeho zbývajících dobu použitelnosti.**

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 z jejího znehodnocení.

Identifikace penězotvorné jednotky, k níž aktivum náleží

77. **Při každém náznaku, že aktivum může být znehodnoceno, 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:
- (a) hodnota z užívání aktiva nemůže být odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě snížené o prodejní náklady (například když budoucí peněžní toky z pokračujícího užívání aktiva nelze odhadnout jako zanedbatelné) a
 - (b) aktivum nevytváří peněžní příjmy, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv, 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 (a) zahrnuje dané aktivum a (b) 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 (a) dohlíží na činnosti účetní jednotky (jako např. podle výrobních skupin, obchodních činností, individuálních umístění, okresních či regionálních oblastí), nebo jak vedení (b) rozhoduje o ponechání či pozbytí aktiv a činností účetní jednotky. Implementační příručka poskytuje příklad na identifikaci penězotvorné jednotky.
81. **Jestliže pro výstup vytvořený aktivem nebo skupinou aktiv existuje aktivní trh, toto aktivum nebo skupina aktiv jsou identifikovány jako penězotvorná jednotka, dokonce i když některé nebo veškeré tyto výstupy jsou používány interně. Pokud jsou peněžní příjmy vytvářené kterýmkoliv aktivem nebo penězotvornou jednotkou ovlivněny interním transferovým oceňováním, použije účetní jednotka nejlepší odhad 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 penězotvorné jednotky a**
 - (b) **budoucích peněžních výdajů použitých k určení hodnoty z užívání jakýchkoli jiných aktiv nebo penězotvorných 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 změnilly, požaduje odstavec 120 zveřejnění o této peněžotvorné jednotce, je-li ztráta ze znehodnocení 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 prodejní náklady a z její hodnoty z užívání. Pro účel stanovení zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky je jakýkoli odkaz na aktivum uvedený v odstavcích 31 až 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 prodejní náklady 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 znehodnocení. Ilustrativní rozhodovací strom poskytuje diagram toků znázorňující řešení samostatných aktiv, která jsou součástí peněžotvorných jednotek.
89. Může být nutné vzít v úvahu určité uznané závazky, aby byla stanovena zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky. To může nastat tehdy, jestliže by pozbytí peněžotvorné jednotky vyžadovalo po kupujícím převzít závazek. V tomto případě je reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady (nebo odhadovaným peněžním tokem z konečného pozbytí) peněžotvorné jednotky odhadovaná prodejní cena aktiv peněžotvorné jednotky a současně závazek snížený o náklady na pozbytí. 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 znehodnocení peněžotvorné jednotky

91. **Ztráta ze znehodnocení musí být uznána pro peněžotvornou jednotku tehdy a jen tehdy, pokud zpětně získatelná částka jednotky je menší než její účetní hodnota. Ztráta ze znehodnocení 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 znehodnocení jednotlivých aktiv a zachycena v souladu s odstavcem 73.**
92. **Při přiřazování ztráty ze znehodnocení podle odstavce 91 nesmí účetní jednotka snížit účetní hodnotu aktiva pod nejvyšší z:**
- jeho reálné hodnoty snížené o prodejní náklady (pokud ji lze určit),**
 - jeho hodnoty z užívání (pokud ji lze určit) a**
 - nuly.**

Částka ztráty ze znehodnocení, 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 vykázaní jakékoli ztráty ze znehodnocení, které již byly stanoveny na základě požadavků IPSAS 21.**
94. Pokud nelze určit zpětně získatelnou částku jednotlivého aktiva (viz odstavec 78):
- (a) ztráta ze znehodnocení je uznána pro toto aktivum, je-li jeho účetní hodnota větší než vyšší z jeho reálné hodnoty snížené o prodejní náklady a výsledků přiřazovacích postupů popsanych v odstavcích 91-93, a
 - (b) žádná ztráta ze znehodnocení není uznána pro toto aktivum, jestliže související peněžotvorná jednotka není znehodnocena. Toto je použito, i když reálná hodnota aktiva snížená o prodejní náklady 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 znehodnocení, obsahuje nepeněžotvorné aktivum, aby bylo toto nepeněžotvorné aktivum testováno na znehodnocení podle požadavků IPSAS 21. Podíl účetní hodnoty tohoto nepeněžotvorného aktiva je následně po zmíněném testu na znehodnocení zahrnut do účetní hodnoty peněžotvorné jednotky. Tento podíl odráží rozsah, jímž využitelný potenciál nepeněžotvorného aktiva přispívá peněžotvorné jednotce. Přiřazení jakékoli ztráty ze znehodnocení 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 znehodnocení nad tu, která byla stanovena podle IPSAS 21.
96. Když aktivum dává využitelný potenciál 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 zbývající částku ztráty ze znehodnocení peněžotvorné jednotky závazek, ale jen tehdy, je-li to požadováno jiným standardem.**

Zvrat ztráty ze znehodnocení

98. Odstavce 99-105 stanoví požadavky na zvrat ztráty ze znehodnocení, která byla uznána pro aktivum či peněžotvornou jednotku v předchozích obdobích. Tyto požadavky používají termín „aktivum“, ale použijí se stejně jak pro jednotlivé aktivum, tak pro peněžotvornou jednotku. Dodatečné požadavky týkající se jednotlivého aktiva jsou vymezeny v odstavcích 106 až 109, peněžotvorné jednotky v odstavcích 110 a 111.

99. Účetní jednotka ke každému rozvahovému dni zhodnotí, zda existuje náznak, že ztráta ze znehodnocení, 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 znehodnocení, 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,
 - (dA) rozhodnutí pokračovat ve zhotovování aktiva, které bylo dříve pozastaveno před dokončením nebo uvedením do podmínek použitelnosti, 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 znehodnocení podle odstavce 100 odrážejí převážně náznaky potenciální ztráty ze znehodnocení uvedené v odstavci 25.
102. Jestliže existuje náznak, že ztráta ze znehodnocení uznaná pro aktivum již nadále neexistuje nebo může být snížena, může to naznačovat, že (a) zbývající

dobu použitelnosti, (b) odpisovou metodu (metodu amortizace) nebo (c) zbytkovou hodnotu je zapotřebí přezkoumat a upravit v souladu se standardem použitelným pro dané aktivum, i když není žádná ztráta ze znehodnocení pro dané aktivum zrušena.

103. **Ztráta ze znehodnocení 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 znehodnocení. Jde-li o takový případ, účetní hodnota aktiva se zvýší na jeho zpětně získatelnou částku. Takové zvýšení je zvratem ztráty ze znehodnocení.**
104. Zvrat ztráty ze znehodnocení vyjadřuje nárůst odhadovaného využitelného potenciálu aktiva, buď z užívání, nebo z prodeje, od data, kdy účetní jednotka naposledy uznala ztrátu ze znehodnocení u tohoto aktiva. Na účetní jednotce se požaduje, aby zjistila změny odhadů, které způsobují nárůst odhadovaného využitelného potenciálu. Příklady změn odhadů zahrnují:
- (a) změnu základny pro zpětně získatelnou částku (tj. zda je zpětně získatelná částka založena na reálné hodnotě snížené o prodejní náklady 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 prodejní náklady, změnu v odhadu složek reálné hodnoty snížené o prodejní náklady.
105. Hodnota z užívání aktiva může vzrůst nad jeho účetní hodnotu jednoduše proto, že roste současná hodnota budoucích peněžních přítoků, jak se časově přibližují. Využitelný potenciál aktiva však nevzrostl. Proto ztráta ze znehodnocení není zrušena jen prostým následkem plynutí času (někdy nazývaného odvíjení diskontu), přestože se zpětně získatelná částka aktiva stala vyšší než jeho účetní hodnota.

Zvrat ztráty ze znehodnocení u jednotlivého aktiva

106. **Zvýšená účetní hodnota aktiva způsobená zvratem ztráty ze znehodnocení, nesmí převýšit účetní hodnotu, která by byla stanovena (očištěná o odpisy), nebyla-li by uznána žádná ztráta ze znehodnocení aktiva v předchozích letech.**
107. Jakékoli zvýšení účetní hodnoty aktiva nad účetní hodnotu, která by byla stanovena (očištěná o odpisy), nebyla-li by uznána žádná ztráta ze znehodnocení aktiva v předchozích letech, je přeceněním. K účetnímu zachycení takového přecenění použije účetní jednotka standard použitelný pro dané aktivum.

108. Zvrat ztráty ze znehodnocení aktiva musí být uznán okamžitě jako přebytek nebo schodek.
109. Poté, co byl uznán zvrat ztráty ze znehodnocení, musí být upraveny odpisy aktiva v budoucích obdobích, aby revidovaná účetní hodnota aktiva snížená o jeho zbytkovou hodnotu (pokud nějaká je) byla alokována na systematickém základě po jeho zbývajících dobu použitelnosti.

Zvrat ztráty ze znehodnocení peněžotvorné jednotky

110. Zvrat ztráty ze znehodnocení 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 znehodnocení jednotlivých aktiv a jsou uznány v souladu s odstavcem 108. Žádná část této částky takových zvrátů ztráty ze znehodnocení nebude přiřazena nepeněžotvorným aktivům přispívajícím využitelnému potenciálu peněžotvorné jednotky.
111. Při přiřazování zvratu ztráty ze znehodnocení peněžotvorné jednotky podle odstavce 110 nesmí účetní hodnota aktiva být vyšší než nižší z:
- (a) jeho zpětně získatelné částky (je-li určitelná); a
 - (b) účetní hodnoty, která by byla stanovena (očištěná o odpisy nehmotných aktiv nebo odpisy hmotných aktiv), pokud nebyla uznána žádná ztráta ze znehodnocení aktiva v předchozích obdobích.

Částka zvratu ztráty ze znehodnocení, která by byla jinak přiřazena danému aktivu, musí být přiřazena jiným aktivům jednotky poměrným způsobem.

Reklasifikace aktiv

112. K reklasifikaci aktiva z peněžotvorného na nepeněžotvorné aktivum nebo z nepeněžotvorného na peněžotvorné aktivum dojde pouze, když existuje jasný důkaz, že je taková reklasifikace vhodná. Reklasifikace sama o sobě nutně nevyvolává testování na znehodnocení nebo na zvrat ztráty ze znehodnocení. K následnému datu vykazování po reklasifikaci účetní jednotka zváží jako minimum náznaky uvedené v odstavci 25.
113. Existují okolnosti, za nichž se účetní jednotky veřejného sektoru mohou rozhodnout, že je vhodné reklasifikovat 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 reklasifikovat čističku odpadních vod na nepeněžotvorné aktivum.

Zveřejňování

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 znehodnocení uznanou v přebytku nebo schodku během období a položku(y) řádku výkazu finanční výkonnosti, do něž je taková ztráta ze znehodnocení zahrnuta,
 - (b) částku zvrátů ztrát ze znehodnocení, uznanou v přebytku nebo schodku za období, a položku(y) řádku výkazu finanční výkonnosti, do něž jsou tyto zvraty ztráty ze znehodnocení 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 reklasifikaci 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 odsouhlasení 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 znehodnocení uznanou v přebytku nebo schodku během období a
 - (b) částku zvrátů ztrát ze znehodnocení uznanou v přebytku nebo schodku během období.
120. Účetní jednotka musí zveřejnit následující informace pro každou významnou ztrátu ze znehodnocení 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 znehodnocení,

- (b) částku ztráty ze znehodnocení 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 výrokovou skupinu, závod, podnikatelskou činnost, zeměpisnou oblast nebo vykazovaný segment),
 - (ii) částku ztráty ze znehodnocení 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 snižená o prodejní náklady nebo jeho hodnota z užívání,
 - (f) pokud je zpětně získatelnou částkou reálná hodnota snižená o prodejní náklady, východisko použité k určení reálné hodnoty snižené o prodejní náklady (např. zdali je reálná hodnota stanovena odkazem na aktivní trh), a
 - (g) pokud je zpětně získatelnou 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 znehodnocení a souhrn zvrátů ztrát ze znehodnocení uznaný během období, pro které se nezveřejňují informace podle odstavce 120:
- (a) hlavní třídy aktiv ovlivněné ztrátami ze znehodnocení a hlavní třídy aktiv ovlivněné zvraty ztrát ze znehodnocení 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 získatelné částky aktiv během období. Avšak odstavec 123 požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila informace o odhadech použitých k vyčíslení zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky, pokud je do účetní hodnoty

takové jednotky zahrnuto nehmotné aktivum s neurčitelnou dobou použitelnosti.

Zveřejnění odhadů použitých pro vyčíslení zpětně získatelných částek peněžotvorných jednotek zahrnujících nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti

123. Účetní jednotka zveřejní informace požadované body (a) až (e) pro každou peněžotvornou jednotku, u níž je účetní hodnota nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti významná ve srovnání s celkovou účetní hodnotou nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti dané účetní jednotky:
- (a) účetní hodnota nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti přiřazených jednotce,
 - (b) základ, na kterém byla stanovena zpětně získatelná částka jednotky (tj. hodnota z užívání nebo reálná hodnota snížená o prodejní náklady),
 - (c) pokud je zpětně získatelná 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 získatelná 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 peněžotvornou 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 prodejní náklady, metodologii použitou k určení reálné hodnoty snížené o prodejní náklady. Pokud není reálná hodnota snížená o prodejní náklady 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 prodejní náklady. Klíčovými předpoklady jsou takové předpoklady, na které je zpětně získatelná částka nejcitlivější, a**
- (ii) **popis přístupu vedení k určení hodnoty nebo hodnot přiřazených(é) každému klíčovému předpokladu, ať už tyto hodnoty odrážejí minulé zkušenosti nebo, pokud je to vhodné, jsou v souladu s vnějšími zdroji informací, a pokud ne, jak a proč se od minulých zkušeností nebo externích informačních zdrojů liší.**

Pokud je reálná hodnota snížená o prodejní náklady určena za použití projekcí peněžních toků, zveřejní se také následující informace:

- (iii) **období, za něž vedení projektovalo peněžní toky,**
 - (iv) **tempo růstu použité pro extrapolaci peněžních toků v projekci a**
 - (v) **diskontní sazbu(y) použité v projekcích peněžních toků,**
- (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 (a) jsou zpětně získatelné částky kterýchkoliv z těchto jednotek založeny na stejném(-ých) klíčovém(-ých) předpokladu(-ech) a (b) 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 klíčového(-ých) předpokladu(-ů),
- (c) popisem přístupu vedení k určení hodnot(-y) přiřazených(-é) každému klíčovému předpokladu, ať už tyto(tato) hodnoty(-a) odrážejí(-í) 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. Poslední podrobný výpočet zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky uskutečněný v předchozím období může být podle odstavce 37 převeden a použit v testu na znehodnocení 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. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. dubnem 2009 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. dubnem 2009, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.

- 126A. Odstavce 25 a 100 byly změněny *Vylepšením standardů IPSAS* vydaným v lednu 2010. Účetní jednotka použije tyto změny prospektivně pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2011 anebo později. Dřívější použití je doporučeno, pokud účetní jednotka pro stejné účetní období rovněž používá změny odstavců 12, 13, 29, 40, 57, 59, 62, 62A, 62B, 63, 66 a 101A IPSAS 16. Pokud účetní jednotka používá změny pro účetní období začínající před 1. lednem 2011, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 126B. Odstavec 123 byl změněn *Vylepšením standardů IPSAS* vydaným v lednu 2010. Účetní jednotka použije tyto změny prospektivně pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2011 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka používá změny pro účetní období začínající před 1. lednem 2011, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 126C. IPSAS 31 změnil odstavec 2(h). Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrku za období začínající 1. dubnem 2011 anebo později. Pokud účetní jednotka používá IPSAS 31 pro účetní období začínající před 1. dubnem 2011, pak změna výše uvedeného odstavce bude rovněž použita pro toto dřívější období.
- 126D. Odstavec 127 byl změněn standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní závěrku za účetní období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 pro účetní období začínající před 1. lednem 2017, pak změny výše uvedeného odstavce bude rovněž použita pro toto dřívější období.
- 126E. IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* a IPSAS 37 *Společná ujednání* vydané v lednu 2015 změnilly odstavec 12. Účetní jednotka použije tuto změnu při použití IPSAS 35 a IPSAS 37.
127. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akruální bázi účetnictví tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí IPSAS 26.

Použití technik současné hodnoty k vyčíslení hodnoty z užívání

Ustanovení používají termín „aktivum“, ale použije se stejně i na skupinu aktiv tvořících penězotvornou jednotku.

Složky určování současné hodnoty

AG1. Následující prvky společně zachycují ekonomické rozdíly mezi penězotvornými 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.

AG2. 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) až (e) popsané v odstavci AG1. 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

AG3. 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 úvěru lze aplikovat diskontní sazbu 12 procent. Tato sazba odráží očekávané budoucí nedodržení splátek úvěru 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 úvěrových splátek;
- (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

- AG4. 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.
- AG5. Za určitých okolností, 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. dvanáctiprocentní dluhopis.
- AG6. 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, jsou obě skupiny smluvními peněžními toky nebo je jedna skupina smluvním a druhá odhadovaným peněžním tokem?),
- (d) vyhodnotit, zda neexistuje u jedné položky prvek, který není přítomný u druhé (například, je jedna položka méně likvidní než druhá?), a
- (e) vyhodnotit, zda je pravděpodobné, že se obě skupiny peněžních toků budou za měnících se ekonomických podmínek chovat (tj. měnit) podobně.

Přístup očekávaného peněžního toku

AG7. 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 MJ², 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.

AG8. 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 jeden, dva nebo tři 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>

² V tomto i dalších příkladech jsou peněžní částky vyjádřeny v měnových jednotkách (MJ).

AG9. Očekávaná současná hodnota 892,36 MJ se liší od tradičního přístupu nejlepšího odhadu 902,73 MJ (pravděpodobnost 60 procent). 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.

AG10. 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.

AG11. Mnoho odhadů vytvořených v současné praxi už zahrnuje prvky očekávaných peněžních toků, i když neformálně. Navíc účetní se často setkávají s potřebou ocenit aktivum s využitím omezených informací o pravděpodobnostech možných peněžních toků. Například se účetní může setkat s touto situací:

- (a) odhadovaná částka se pohybuje někde mezi 50 MJ a 250 MJ, ale žádná z částek v tomto rozsahu není pravděpodobnější než ostatní. Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok $150 \text{ MJ} [(50 + 250)/2]$,
- (b) odhadovaná částka se pohybuje někde mezi 50 a 250, a nejpravděpodobnější částka je 100 MJ. Avšak pravděpodobnost jednotlivých částek je neznámá. Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok $133,33 \text{ MJ} [(50 + 100 + 250)/3]$,
- (c) odhadovaná částka bude 50 MJ (pravděpodobnost 10 procent), 250 MJ (pravděpodobnost 30 procent) nebo 100 MJ (pravděpodobnost 60 procent). Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok $140 \text{ MJ} [(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.

AG12. Aplikace přístupu očekávaného peněžního toku podléhá omezení užitek proti nákladům. 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.

AG13. 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: devadesátiprocentní pravděpodobnost, že peněžní tok bude mít

hodnotu 10 MJ, a desetiprocentní 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.

AG14. 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. Je tomu tak proto, že ocenění 10 MJ nezahrnuje nejistotu peněžního toku v ocenění aktiva. Místo toho je nejistý peněžní tok předkládán, jako by byl jistým peněžním tokem. Žádná racionálně uvažující účetní jednotka by neprodala aktivum s těmito charakteristikami za 10 MJ.

Diskontní sazba

AG15. 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.

AG16. 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) popsanych v odstavci AG1, v rozsahu, v jakém tyto faktory nezpůsobily úpravy při nastavování odhadovaných peněžních toků.

AG17. 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) další tržní úrokové sazby.

AG18. 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.

- AG19. 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.
- AG20. Odstavec 68 požaduje, aby použitá diskontní sazba byla sazbou před zdaněním. Proto je-li základem sazba po dani, tento základ je upraven tak, aby vyjádřil sazbu před daní.
- AG21. 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.

Změny jiných standardů IPSAS

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

Zdůvodnění závěrů

Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 26, ale nejsou jeho součástí.

Tvorba IPSAS 26 vycházející z novelizované verze IAS 36 vydané v roce 2004 IASB.

Úvod

- BC1. Program konvergence s IFRS prováděný IPSASB je důležitým prvkem její pracovní náplně. Záměrem IPSASB je konvergovat standardy IPSAS založené na akruální bázi se standardy IFRS vydávanými IASB tam, kde je to pro účetní jednotky veřejného sektoru vhodné.
- BC2. IPSASB vydala IPSAS 21 *Znehodnocení nepeněžotvorných aktiv* v prosinci 2004. IPSAS 21 stanovuje postupy, které účetní jednotka použije, aby určila, zda nepeněžotvorné aktivum je znehodnoceno, stanovuje, jak je znehodnocení uznáváno a vyčísleno. Většina aktiv ve veřejném sektoru je nepeněžotvornými aktivy a vypracované požadavky na uznávání a oceňování mají za následek řadu rozdílů mezi IPSAS 21 a mezinárodním účetním standardem IAS 36 *Znehodnocení aktiv*.

Nutnost tohoto standardu

- BC3. IPSAS 21 odkazoval čtenáře na IAS 36, (a) aby mohli stanovit, zda peněžotvorná aktiva jsou znehodnocena, a (b) aby mohli účetně zachytit uznání a vyčíslení každého znehodnocení. Zahrnutí požadavků a návodu na znehodnocení peněžotvorných aktiv do standardů 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 znehodnocení. 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) reklasifikace peněžotvorného aktiva na nepeněžotvorné aktivum a naopak a
 - (d) nakládání s nepeněžotvorným aktivem v peněžotvorné jednotce z důvodu znehodnocení.

Vyloučení pozemků, budov a zařízení vedených přeceněnými částkami a nehmotných aktiv, která jsou pravidelně přeceňována na reálnou hodnotu

- BC4. 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 vykazání, a aby bylo vzato v úvahu každé znehodnocení při takovém oceňování. IPSASB tudíž zvážila, zda podobné vyloučení z rozsahu působnosti by mělo být zahrnuto i v tomto standardu IPSAS.

- BC5. IPSASB uznala, že pozemky, budovy a zařízení podle modelu přecenění jsou v rámci působnosti IAS 36, a zvážila názor, aby byl návod pro stanovení ztrát ze znehodnocení pro taková aktiva vhodný pro účetní jednotky veřejného sektoru s aktivy v režimu modelu přecenění. IPSASB poznamenala, že v IAS 36 v případech, kdy je reálná hodnota položek pozemků, budov a zařízení jejich tržní hodnotou, maximální částkou znehodnocení 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 znehodnocení na náklady pozbytí nepeněžotvorného aktiva“. IPSASB zvážila, že je nepravděpodobné, aby náklady pozbytí byly významné pro peněžotvorná aktiva.
- BC6. Pro specializovaná peněžotvorná aktiva, pro něž 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.
- BC7. IPSASB si ponechává názor, že by bylo obtížné uložit požadavek na testování znehodnocení 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

- BC8. IAS 36 obsahuje rozsáhlé požadavky a návod týkající se (a) znehodnocení goodwillu, (b) přiřazení goodwillu peněžotvorným jednotkám a (c) testování peněžotvorných jednotek s goodwillem na znehodnocení. IPSASB zvažovala, zda by měl být goodwill v rozsahu působnosti tohoto standardu. IPSASB dosud ještě nevydala standardy IPSAS zabývající se kombinacemi účetních

jednotek a považuje za pravděpodobné, že vznikne množství sporných otázek specifických pro veřejný sektor, pokud se uskuteční kombinace účetní jednotek veřejného sektoru, zejména zda může být vždy při kombinaci účetních jednotek veřejného sektoru identifikován nabyvatel. IPSASB došla 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 znehodnocením goodwillu, přiřazením goodwillu peněžotvorným jednotkám a testováním peněžotvorných jednotek s goodwillem na znehodnocení.

Odlíšení peněžotvorných a nepeněžotvorných aktiv

BC9. IPSASB poznamenala, že některá aktiva mají jak peněžotvorné, tak i nepeněžotvorné charakteristiky. IPSASB zvažovala, zda přijme přístup založený na komponentech, který by umožnil určit peněžotvorné a nepeněžotvorné komponenty aktiva a podřídit jim odlišná řešení. IPSASB tento přístup zamítla kvůli nerovnováze jeho užitků a nákladů. IPSASB došla k závěru, že aktiva ve veřejném sektoru jsou obecně nepeněžotvorná a že rozbor jejich využitelného potenciálu je preferovanou základnou pro stanovení znehodnocení. Tento standard tudíž zahrnuje v odstavci 18 vyvratitelný předpoklad, že aktiva, která jsou jak peněžotvorná, tak i nepeněžotvorná, se řeší jako nepeněžotvorná aktiva.

Náznaky znehodnocení: tržní kapitalizace

BC10. IPSASB zvažovala, zda náznaky znehodnocení peněžotvorných aktiv držených účetními jednotkami veřejného sektoru, ať již jde o vnější nebo vnitřní informační zdroje, jsou obdobné jako náznaky v IAS 36. IPSASB došla 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 snižená o prodejní náklady a vynucené prodeje

BC11. V komentáři k definici „reálné hodnoty snižené o prodejní náklady“ IAS 36 uvádí, že „reálná hodnota snižená o prodejní náklady 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 going concern.

Reklasifikace aktiv

BC12. Peněžotvorná aktiva se mohou stát nepeněžotvornými aktivy a naopak. IPSASB zvažila, za jakých okolností by měla být povolena reklasifikace aktiva z peněžotvorných do nepeněžotvorných aktiv. IPSASB dospěla k závěru, že reklasifikace se může uskutečnit, pouze když existuje jasný důkaz, že je to vhodné. IPSASB rovněž dospěla k závěru, že reklasifikace sama o sobě nevyvolává testování na znehodnocení nebo na zvrát znehodnocení. 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

BC13. Jako je tomu u IAS 36, tam, pokud 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 dospěla k závěru, že pojetí PTJ je pro peněžotvorná aktiva v kontextu veřejného sektoru vhodné.

Celopodniková aktiva

BC14. 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 zvažovala, zda by tento standard měl obsahovat požadavky na celopodniková aktiva, jak je definuje IAS 36.

BC15. 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 využitelnému potenciálu PTJ bez současného příspěvku využitelnému potenciálu 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 využitelnému potenciálu nepeněžotvorných aktivit.

Nakládání s nepeněžotvornými aktivy v peněžotvorných jednotkách

BC16. Pravděpodobně existuje množství případů, kdy účetní jednotky veřejného sektoru drží nepeněžotvorná aktiva, která vedle nepeněžotvorných činností přispívají i využitelnému potenciálu PTJ. IPSASB zvažovala přístup k nakládání s takovými nepeněžotvornými aktivy v PTJ. Především IPSASB zvažovala, 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 znehodnocení.

BC17. IPSASB dospěla 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 využitelného potenciálu, kterým takové aktivum přispívá PTJ. Pokud je nepeněžotvorné aktivum ignorováno, může být účetní hodnota PTJ podhodnocena a ztráty ze znehodnocení nemusí být uznány. Protože však jakékoli znehodnocení 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 znehodnocení aplikována na nepeněžotvorné aktivum. Všechny ztráty ze znehodnocení 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.

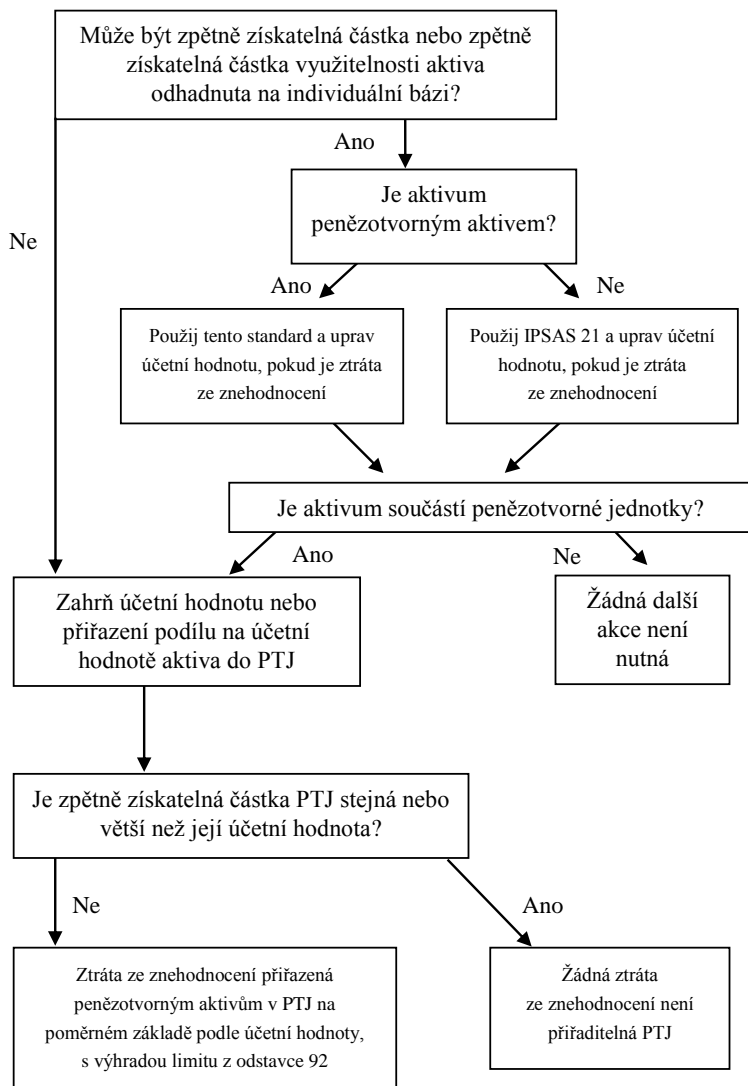
Novela IPSAS 26 v důsledku Vylepšení standardů IFRS vydaného v roce 2008 IASB

BC18. IPSASB přezkoumala novelu IAS 36 obsaženou ve *Vylepšení standardů IFRS* vydaného IASB v květnu 2008 a celkově se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto standardu. IPSASB dospěla k závěru, že neexistují žádné zvláštní důvody pro to, aby ve veřejném sektoru tato změna nebyla přijata.

Ilustrativní rozhodovací strom

Tento rozhodovací strom IPSAS 26 doprovází, avšak není jeho součástí.

Pro zjednodušení a objasnění tento diagram předpokládá, že jakékoli aktivum, které je součástí PTJ také přispívá využitelnému potenciálu nepenězotvorných činností. Když aktivum přispívá pouze využitelnému potenciálu jedné nebo více PTJ, ale nikoli nepenězotvorným činnostem, účetní jednotky jsou odkazovány na příslušný mezinárodní a národní účetní standard zabývající se takovými okolnostmi v souladu s odstavcem 96.



Implementační příručka

Tato příručka doprovází IPSAS 26, avšak není jeho součástí.

Většinu aktiv držených účetními jednotkami veřejného sektoru představují nepeněžotvorná aktiva a účetní zachycení jejich znehodnocení 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 výroba semene 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.

Identifikace peněžotvorné jednotky

Účelem tohoto příkladu 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 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 znehodnocení elektrárna jako celek.

B – Vládní letecký přepravec, který 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*Východiska*

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.

Rozbor

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*Východiska*

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.

Rozbor

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.

Výpočet hodnoty z užívání a uznání ztráty ze znehodnocení*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 použitelnosti 20 let a předpokládá, že nebude žádná zbytková hodnota.
- IG13. Není možné stanovit reálnou hodnotu sníženou o prodejní náklady elektrárny. Zpětná ziskatelnost tedy může být stanovena pouze pomocí výpočtu hodnoty z užívání. Aby určila hodnotu z užívání elektrárny (viz tabulku 1), vláda R:
- (a) připraví prognózu peněžních toků založenou na nejaktuálnějších finančních rozpočtech/prognózách na příštích pět let (roky 20X5 – 20X9) schválených vedením,
 - (b) odhadne následující peněžní toky (roky 20Y0-20Y9) založené na klesajících mírách růstu v rozsahu od -6 procent per annum do -3 procent per annum a
 - (c) zvolí diskontní sazbu 6 procent, která představuje míru, která vyjadřuje aktuální tržní odhady časové hodnoty peněz a specifická rizika elektrárny vlády R.

Uznání a vyčíslení ztráty ze znehodnocení

- IG14. Zpětně ziskatelná částka elektrárny vlády R je 121,1 miliónu MJ.
- IG15. Vláda R srovnává zpětně ziskatelnou částku elektrárny s její účetní hodnotou (viz tabulku 2).
- IG16. Protože účetní hodnota převyšuje zpětně ziskatelnou částku o 78,9 miliónu MJ, je uznána ztráta ze znehodnocení 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 ³	Diskontované peněžní toky (mil. MJ)
20X5 (n=1)		16,8 ⁴	0,94340	15,8
20X6		14,4 ⁴	0,89000	12,8
20X7		14,2 ⁴	0,83962	11,9
20X8		14,1 ⁴	0,79209	11,2
20X9		13,9 ⁴	0,74726	10,4
20Y0	(6%)	13,1 ⁵	0,70496	9,2
20Y1	(6%)	12,3 ⁵	0,66506	8,2
20Y2	(6%)	11,6 ⁵	0,62741	7,3
20Y3	(5%)	11,0 ⁵	0,59190	6,5
20Y4	(5%)	10,5 ⁵	0,55839	5,9
20Y5	(5%)	10,0 ⁵	0,52679	5,3
20Y6	(4%)	9,6 ⁵	0,49697	4,8
20Y7	(4%)	9,2 ⁵	0,46884	4,3
20Y8	(3%)	8,9 ⁵	0,44230	3,9
20Y9	(3%)	8,6 ⁵	0,41727	3,6
Hodnota z užívání				121,1

³ Faktor současné hodnoty je vypočten jako $k = 1/(1+a)^n$, kde a = diskontní míra a n = diskont za období

⁴ Vychází z nejlepšího odhadu projekce čistých peněžních toků provedeného vedením.

⁵ Založeno na extrapolaci peněžních toků minulých období při použití klesajících měr růstu.

Tabulka 2 – Výpočet ztráty ze znehodnocení elektrárny vlády R k počátku roku 20X5

Začátek 20X5	Celkem (mil. MJ)
Historické náklady	250,0
Oprávký (20X4)	(50,0)
Účetní hodnota	200,0
Účetní hodnota po ztrátě ze znehodnocení	121,1
Ztráta ze znehodnocení	(78,9)

Zvrat ztráty ze znehodnocení

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 20X6 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 znehodnocení

- IG19. Vláda R srovnává tuto zpětně ziskatelnou částku s čistou účetní hodnotou elektrárny a ruší část ztráty ze znehodnocení dříve uznané v příkladu 2.

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 20X6 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 20X6 měl MRI skener účetní hodnotu 3 000 MJ. Pro MRI skener je k 31. prosinci 20X6 uznán odpis ve výši 600 MJ. Jelikož došlo k významnému technologickému pokroku v této oblasti, je k 31. prosinci

20X6 MRI skener testován na znehodnocení a je stanovena ztráta ze znehodnocení 400 MJ, tzn. účetní hodnota tohoto MRI skeneru k 31. prosinci 20X6 činí 2 000 MJ.

Stanovení zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky

IG21. Během daného roku došlo v nemocnici k podstatnému snížení počtu placících pacientů. PTJ je tudíž testována na znehodnocení. Zpětně získatelná 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 znehodnocení (3 000 MJ). Ztráta ze znehodnocení je přiřazena budově a zařízení poměrně na základě jejich účetních hodnot. Žádná další ztráta ze znehodnocení není přiřazena MRI skeneru, protože byla již stanovena podle požadavků IPSAS 21 *Znehodnocení nepeněžotvorných aktiv*.

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 jako 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 znehodnocení

IG23. Městský úřad testuje skládku na znehodnocení. 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 snižená o prodejní náklady 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) snižená o účetní hodnotu rezervy na uvedení do původního stavu (500 MJ). Zpětně získatelná částka této peněžotvorné jednotky tedy převyšuje její účetní hodnotu.

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 prodejní náklady 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 není znehodnocena.

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 snižené o prodejní náklady a
- (b) může být stanovena pouze pro penězotvornou jednotku, do níž odpadní jímka náleží (čistička).

Čistička není znehodnocena. Proto se ani pro odpadní jímku neuznává ztráta ze znehodnocení. 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 pozbytí jsou odhadovány jako zanedbatelné.

IG29. Hodnota z užívání odpadní jímky může být odhadována jako blízká reálné hodnotě snižené o prodejní náklady. 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 prodejní náklady nižší než její účetní hodnota, je uznána ztráta ze znehodnocení odpadní jímky.

Srovnání s IAS 36

IPSAS 26 *Znehodnocení peněžotvorných aktiv* se zabývá znehodnocením peněžotvorných aktiv ve veřejném sektoru a zahrnuje změnu provedenou v IAS 36 (2004) *Znehodnocení aktiv* jakožto součást *Vylepšení standardů IFRS* vydaného v květnu 2008. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 26 a IAS 36 jsou následující:

- IPSAS 26 se nepoužije pro peněžotvorná aktiva vedená přeceněnými částkami k datu vykazování podle modelu přecenění z IPSAS 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 nevyklučuje nehmotná aktiva, která jsou pravidelně přeceňována na reálnou hodnotu.
- Goodwill je mimo rozsah působnosti IPSAS 26. IAS 36 obsahuje rozsáhlé požadavky a návod týkající se znehodnocení goodwillu, přiřazení goodwillu peněžotvorným jednotkám a testování peněžotvorných jednotek s goodwillem na znehodnocení.
- 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 k nakládání s nimi.
- IPSAS 26 neřeší skutečnost, že účetní hodnota čistých aktiv účetní jednotky je vyšší než její tržní kapitalizace, jakožto náznak znehodnocení. Skutečnost, že účetní hodnota čistých aktiv účetní jednotky převyšuje její tržní kapitalizaci se v IAS 36 objevuje jako součást minimální sady náznaků znehodnocení.
- 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 prodejní náklady 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 reklasifikace aktiv z peněžotvorných na nepeněžotvorná a z nepeněžotvorných na peněžotvorná. IPSAS 26 rovněž požaduje po 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“) a „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“). Ekvivalentními termíny v IAS 36 jsou „výsledek“ („income“) a „výsledovka“ („income statement“).

IPSAS 27 — ZEMĚDĚLSTVÍ

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 41 *Zemědělství* vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) reprodukovány výňatky z IAS 41.

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

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

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

IPSAS 27 — ZEMĚDĚLSTVÍ

Historie standardu

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

IPSAS 27 *Zemědělství* byl vydán v prosinci 2009.

Od té doby byl IPSAS 27 pozměněn následujícími standardy IPSAS:

- IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi* (vydaný v lednu 2015)
- *Vylepšení standardů IPSAS 2011* (vydáno v říjnu 2011)

Přehled změn odstavců IPSAS 27

Ovlivněný odstavec	Jak je ovlivněn	Čím je ovlivněn
Úvodní část	Zrušen	Vylepšení standardů IPSAS říjen 2011
55	Zrušen	IPSAS 33 leden 2015
56A	Nový	IPSAS 33 leden 2015
57	Pozměněn	IPSAS 33 leden 2015

IPSAS 27 — Zemědělství**OBSAH**

	Odstavec
Cíl	1
Rozsah	2–8
Definice	9–12
Definice týkající se zemědělství	9–11
Obecné definice	12
Uznávání a oceňování	13–37
Přínosy a újmy	30–33
Nemožnost spolehlivého měření reálné hodnoty	34–37
Zveřejňování	38–54
Obecné	38–51
Dodatečná zveřejnění pro biologická aktiva, která nejsou spolehlivě ocenitelná reálnou hodnotou	52–54
Přechodná ustanovení	55
Prvotní přijetí akruálního účetnictví	55
Datum účinnosti	56–57
Dodatek: Změny jiných standardů IPSAS	
Zdůvodnění závěrů	
Ilustrativní příklady	
Srovnání s IAS 41	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 27 *Zemědělství* je obsažen v odstavcích 1-57. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 27 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, Zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* a *Koncepčního rámce finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití*. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití účetních pravidel IPSAS 3 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit účetní zachycení a zveřejnění v oblasti zemědělské činnosti.

Rozsah působnosti

2. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na akruální bázi účetnictví, použije tento standard pro:**
 - (a) **biologická aktiva; a**
 - (b) **zemědělský produkt v okamžiku sklizně,**
pokud souvisejí se zemědělskou činností.
3. Standard se neaplikuje ne:
 - (a) pozemky spjaté se zemědělskou činností (viz IPSAS 16 *Investice do nemovitostí* a IPSAS 17 *Pozemky, budovy a zařízení*);
 - (b) nehmotná aktiva využívaná v souvislosti se zemědělskou činností (viz IPSAS 31 *Nehmotná aktiva*); a
 - (c) biologická aktiva držaná za účelem dodávky nebo poskytnutí služeb.
4. Biologická aktiva jsou účetními jednotkami veřejného sektoru užívána při mnoha činnostech. Biologická aktiva užívaná k výzkumu, vzdělávání, dopravě, zábavě, rekreaci, celní kontrole či k jakékoliv jiné činnosti, která není zemědělskou činností definovanou v paragrafu 9 tohoto standardu, nejsou účetně zachycována podle tohoto standardu. Pokud taková biologická aktiva splňují definici aktiva, je pro určení jejich vhodného účetního přístupu třeba vzít v úvahu jiné standardy IPSAS (například IPSAS 12 *Zásoby* a IPSAS 17).
5. Tento standard se aplikuje na zemědělský produkt, který je produktem sklizeným z biologických aktiv účetní jednotky, a to pouze v okamžiku sklizně. Poté je užíván IPSAS 12 nebo jiný vhodný standard. Tento standard se tedy nezabývá zpracováním zemědělského produktu po sklizni, například zpracováním vinných hroznů na víno vinařem, který hrozny vypěstoval. Přestože takové zpracování může být logickým a přirozeným pokračováním zemědělské činnosti a probíhající události mohou nést určitou podobnost s biologickou přeměnou, toto další zpracování není do definice zemědělské činnosti v tomto standardu zahrnuto.
6. Následující tabulka uvádí příklady biologických aktiv, zemědělského produktu a výrobků, které jsou výsledkem zpracování po sklizni:

Biologická aktiva	Zemědělský produkt	Výrobky, které jsou výsledkem dalšího zpracování po sklizni
Ovce	Vlna	Vlněná příze, koberec
Stromy v pěstěném lese	Kmeny	Dříví
Rostliny	Bavlna	Příze, oblečení
	Sklizená cukrová třtina	Cukr
Dojnice	Mléko	Sýr
Prasata	Poražené kusy	Párky, uzená šunka
Keře	Listy	Čaj, zpracovaný tabák
Réva	Hrozny	Víno
Ovocné stromy	Sklizené ovoce	Zpracované ovoce

7. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
8. *Předmluva k Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor* vydaná IPSASB vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají standardy IFRS vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1 *Předkládání účetní závěrky*.

Definice

Definice týkající se zemědělství

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

Zemědělská činnost je účetní jednotkou řízená biologická přeměna biologických aktiv a jejich sklizeň za účelem:

- **prodeje;**
- **distribuce zdarma nebo za symbolický poplatek; nebo**
- **vzniku zemědělského produktu, nebo dalších biologických aktiv k prodeji či distribuci zdarma nebo za symbolický poplatek.**

Zemědělský produkt je produkt sklizený (získaný) z biologických aktiv účetní jednotky.

Biologické aktivum je živé zvíře nebo rostlina.

Biologická přeměna zahrnuje procesy růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, které způsobují kvalitativní nebo kvantitativní změny v biologickém aktivu.

Prodejní náklady jsou přírůstkové náklady přímo související s pozbytím aktiva, s výjimkou finančních nákladů a daní ze zisku. K pozbytí aktiva může dojít v důsledku prodeje nebo v důsledku distribuce zdarma či za symbolický poplatek.

Skupina biologických aktiv představuje agregaci podobných žijících zvířat nebo rostlin.

Sklizeň představuje oddělení produktu od biologického aktiva nebo přerušení životních procesů biologického aktiva.

10. Zemědělská činnost zahrnuje rozmanitou řadu činností; například chov dobytka, lesnictví, jednoletou nebo víceletou sklizeň, obdělávání ovocných sadů a plantáží, pěstování květin, vodní hospodářství (včetně chovu ryb). V této rozmanitosti existují určité společné rysy:
- (a) *Schopnost přeměny.* Živá zvířata a rostliny jsou schopná biologické přeměny;
 - (b) *Řízení změn.* Řízení usnadňuje biologickou přeměnu zlepšením, nebo přinejmenším stabilizací podmínek nutných k realizaci daného procesu (například úroveň výživy, vlhkostí, teplotou, hnojením a světelnými podmínkami). Takovéto řízení odlišuje zemědělskou činnost od jiných činností. Například využívání zdrojů vzniklých ve volné přírodě (jako jsou mořský rybolov a odlesňování) není zemědělskou aktivitou; a
 - (c) *Měření změn.* Změna v kvalitě (jako jsou například genetické vlastnosti, hustota, zralost, tuková vrstva, obsah bílkovin a síla vlákna) nebo v kvantitě (například potomstvo, váha, metry krychlové, délka vlákna nebo průměr a množství pupat) způsobená biologickou přeměnou nebo sklizní je měřena a sledována jako rutinní řídicí funkce.
11. Biologická přeměna vyúsťuje do následujících typů výsledků:
- (a) změny aktiv, které se odehrávají v procesech (i) růstu (přírůstek množství nebo zlepšení kvality zvířat či rostlin), (ii) degenerace (úbytek množství, nebo zhoršení kvality zvířat či rostlin), nebo (iii) rozmnožování (vznik dalších žijících zvířat či rostlin); nebo
 - (b) výroby zemědělských produktů jako je latex, čajový list, vlna a mléko.

Obecné definice

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

Uznávání a oceňování

13. **Účetní jednotka uznává biologické aktivum, nebo zemědělský produkt tehdy a jen tehdy, pokud:**
 - (a) **účetní jednotka ovládá aktivum, které vzniklo v důsledku minulých událostí;**
 - (b) **je pravděpodobné, že toto aktivum přinese účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál; a**
 - (c) **lze spolehlivě určit reálnou hodnotu nebo pořizovací náklady tohoto aktiva.**
14. Reálná hodnota aktiva je stanovena na základě jeho současného umístění a stavu. V důsledku toho je například reálnou hodnotou dobytka na farmě cena dobytka na relevantním trhu snižená o dopravné a ostatní náklady spojené s přemístěním dobytka na tento trh, nebo na místo, odkud bude distribuován zdarma či za symbolický poplatek.
15. V rámci zemědělské činnosti může být ovládání aktiva prokázáno například vlastnickým právem ke skotu a oceňováním nebo jiným označením skotu při jeho koupi, narození, nebo odstavení. Budoucí prospěch či využitelný potenciál jsou běžně určitelné oceňováním podstatných fyzických vlastností.
16. **Biologické aktivum je při prvotním uznání a ke každému datu vykázání oceněno reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady s výjimkou případu popsaného v odstavci 34, kdy nelze reálnou hodnotu spolehlivě určit.**
17. **Pokud účetní jednotka získá biologické aktivum prostřednictvím nesměnné transakce, je toto biologické aktivum při prvotním uznání a ke každému datu vykázání oceňováno podle odstavce 16.**
18. **Zemědělský produkt sklizený z biologických aktiv účetní jednotky je v okamžiku sklizně oceňována v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady. Takovéto ocenění k datu sklizně je pořizovacím nákladem v případě, že se použije IPSAS 12 nebo jiný vhodný standard.**
19. Stanovení reálné hodnoty biologického aktiva nebo zemědělského produktu může být usnadněno vytvořením skupin biologických aktiv nebo zemědělského produktu podle podstatných vlastností; například dle stáří nebo kvality. Účetní jednotka vybere vlastnosti shodující se s vlastnostmi, které jsou využívány trhem jako základ pro stanovení ceny.
20. Účetní jednotky často uzavírají smlouvy o prodeji svých biologických aktiv nebo zemědělských produktů k budoucím datům. Ceny sjednané v těchto kontraktech nejsou nutně relevantní pro stanovení reálné hodnoty, neboť reálná hodnota odráží běžný trh, na kterém by ke koupi ochotní kupující a prodávající uzavřeli obchod. Reálná hodnota biologického aktiva nebo zemědělského

produktu se tudíž kvůli existenci dané smlouvy neupravuje. V některých případech může být smlouva o prodeji biologických aktiv nebo zemědělského produktu smlouvou nevýhodnou, jak ji definuje IPSAS 19 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. Na nevýhodné smlouvy je aplikován IPSAS 19.

21. Pokud existuje aktivní trh s biologickým aktivem nebo zemědělským produktem v jejich současném umístění a stavu, vhodnou základnou pro stanovení reálné hodnoty daného aktiva je kótovaná cena na tomto trhu. Jestliže má účetní jednotka přístup na různé aktivní trhy, použije cenu trhu, který je pro ni nejrelevantnější. Například, pokud má účetní jednotka přístup na dva aktivní trhy, použije cenu vyskytující se na trhu, který hodlá využít.
22. Jestliže aktivní trh neexistuje, účetní jednotka použije pro stanovení reálné hodnoty jednu nebo několik z následujících možností, pokud jsou dostupné:
 - (a) poslední dosaženou tržní cenu transakce za předpokladu, že v ekonomických poměrech nenastaly významné změny mezi datem této transakce a datu vykazání;
 - (b) tržní ceny podobných aktiv s úpravou odrážející rozdíly; a
 - (c) standardní sektorové ukazatele, jako je hodnota ovocného sadu vyjádřená pomocí exportních přepravek, košů nebo hektarů a hodnota skotu měřená prostřednictvím kilogramů masa.
23. Informační zdroje vyjmenované v odstavci 22, mohou vést v některých případech k rozdílným závěrům, pokud jde o reálnou hodnotu biologického aktiva a zemědělského produktu. Účetní jednotka zváží příčiny těchto rozdílů, aby dosáhla co nejspolehlivějšího odhadu reálné hodnoty uvnitř relativně úzkého pásma racionálních odhadů.
24. Za určitých okolností nemusí být pro biologické aktivum k dispozici tržně určená cena nebo hodnota odpovídající jeho současnému stavu. V těchto případech účetní jednotka ke stanovení reálné hodnoty využije současnou hodnotu očekávaných budoucích čistých peněžních toků z daného aktiva diskontovanou běžnou tržní úrokovou sazbou před zdaněním.
25. Účelem propočtu současné hodnoty očekávaných čistých peněžních toků je stanovení reálné hodnoty biologického aktiva v jeho současném umístění a stavu. Toto vezme účetní jednotka v úvahu při stanovení vhodné diskontní sazby, která bude využita pro odhad očekávaných čistých peněžních toků. Při stanovení současné hodnoty očekávaných čistých peněžních toků vezme účetní jednotka v úvahu takové čisté peněžní toky, jejichž tvorbu by v případě daného aktiva očekávali účastníci trhu na jeho nejrelevantnějším trhu.
26. Účetní jednotka nezahrnuje žádné peněžní toky z financování aktiv, zdanění, nebo obnovy biologických aktiv po sklizni (například náklady na obnovu výsadby stromů v pěstěném lese po jeho vytěžení).

27. Při odsouhlasení ceny transakce za obvyklých podmínek zvažují znalí ochotní kupující a prodávající možnosti kolísání peněžních toků. Z toho vyplývá, že reálná hodnota možnosti kolísání odráží. Proto účetní jednotka zapracuje očekávání týkající se možných změn peněžních toků buď do očekávaných peněžních toků, nebo do diskontní sazby, nebo do nějaké kombinace obou. Při stanovení diskontní sazby použije účetní jednotka předpokladů konzistentních s těmi předpoklady, které byly použity při odhadu očekávaných peněžních toků, aby se vyhnula tomu, že efekt nějakého předpokladu bude zahrnut dvakrát, nebo že bude opomenut.
28. Pořizovací náklady se mohou v některých případech přibližovat reálné hodnotě, zejména pokud:
- se od vynaložení počátečních pořizovacích nákladů odehrála malá část biologické přeměny (například sazenice ovocného stromu vysazená těsně před datem vykázání); nebo
 - se předpokládá, že vliv biologické transformace na cenu je nevýznamný (například v počátečních stádiích růstu borovice pěstované v třicetiletém produkčním cyklu).
29. Biologické aktivum je často fyzicky spojeno s pozemkem (například strom v pěstěném lese). V takovém případě nejspíš nebude existovat samostatný trh s biologickými aktivy, která jsou pevně spojena s pozemkem, aktivní trh s aktivy kombinovanými však může existovat, to jest, s biologickým aktivem, neobdělávaným pozemkem a hodnotou jeho zhodnocení jako jedním celkem. Účetní jednotka může užít informace týkající se kombinovaných aktiv ke stanovení reálné hodnoty biologických aktiv. Například, aby byla zjištěna reálná hodnota biologických aktiv, může být reálná hodnota neobdělávaného pozemku a hodnota jeho zhodnocení odečtena z reálné hodnoty kombinovaných aktiv.

Přínosy a újmy

30. **Přínosy a újmy, které vznikly při prvotním uznání biologického aktiva oceněného reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady a ze změn reálné hodnoty snížené o prodejní náklady jsou zahrnuty v přebytku nebo schodku v období, ve kterém vznikly.**
31. Újma může vzniknout při prvotním uznání biologického aktiva v důsledku toho, že prodejní náklady jsou při stanovení reálné hodnoty snížené o prodejní náklady biologického aktiva odečítány. Přínos může vzniknout při prvotním uznání biologického aktiva, například v okamžiku narození telete.
32. **Přínos nebo újma vzniklá při prvotním uznání zemědělského produktu v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady jsou zahrnuty do přebytku či schodku v období, ve kterém vznikly.**

33. Přínos nebo újma může vzniknout při prvotním uznání zemědělského produktu, který je výsledkem sklizně.

Nemožnost spolehlivého měření reálné hodnoty

34. **Existuje předpoklad, že reálnou hodnotu biologického aktiva lze spolehlivě měřit. Tento předpoklad však může být vyvrácen jen při prvotním uznání biologického aktiva, pro které nejsou k dispozici trhem určené ceny a hodnoty, a pro které jsou alternativní odhady reálné hodnoty zjevně nespolehlivé. V takovém případě je biologické aktivum oceněno v jeho pořizovacích nákladech snížených o oprávků a kumulované ztráty ze znehodnocení. Jakmile je reálná hodnota biologického aktiva spolehlivě měřitelná, účetní jednotka jej ocení v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady. Pokud splní dlouhodobé biologické aktivum kritéria, aby bylo klasifikováno jako držené k prodeji (nebo je zařazeno do vyřazované skupiny, která je klasifikována jako držená k prodeji) v souladu s relevantním mezinárodním nebo národním účetním standardem zabývajícím se dlouhodobými aktivy drženými k prodeji a ukončovými činnostmi, předpokládá se, že reálná hodnota může být měřena spolehlivě.**
35. Předpoklad v odstavci 34 může být vyvrácen pouze při prvotním uznání. Účetní jednotka, která dosud oceňovala biologické aktivum v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady, pokračuje v oceňování reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady až do pozbytí aktiva.
36. Zemědělský produkt oceňuje účetní jednotka v každém případě k okamžiku sklizně reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady. Tento standard zastává názor, že reálná hodnota zemědělského produktu k okamžiku sklizně může být vždy spolehlivě měřitelná.
37. Při stanovení pořizovacích nákladů, opravek a kumulovaných ztrát ze znehodnocení bere účetní jednotka v úvahu IPSAS 12, IPSAS 17, IPSAS 21 *Znehodnocení nepenězotvorných aktiv* a IPSAS 26 *Znehodnocení penězotvorných aktiv*.

Zveřejňování

Obecně

38. Účetní jednotka zveřejní celkový přínos či újmu dosaženou v běžném období z prvotního uznání biologických aktiv a zemědělského produktu a ze změn v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady biologických aktiv.
39. Účetní jednotka poskytne popis biologických aktiv, ve kterém rozliší biologická aktiva určená ke konzumaci a biologická aktiva plodící a biologická aktiva držená k prodeji a ta, která jsou držena za účelem distribuce zdarma nebo za symbolický poplatek.

40. Konzumovatelná biologická aktiva jsou taková aktiva, která jsou držena pro sklizeň jako zemědělský produkt, nebo za účelem prodeje či jejich distribuce zdarma nebo za symbolický poplatek jako biologická aktiva. Příklady konzumovatelných biologických aktiv jsou zvířata a rostliny pro jednorázový užitek, jako je dobytek určený pro výrobu masa, dobytek držený k prodeji, ryby v sádkách, plodiny jako je kukuřice a pšenice a stromy pěstované na stavební dřevo. Plodící biologická aktiva jsou taková biologická aktiva, které jsou v zemědělské výrobě užívána opakovaně nebo nepřetržitě po dobu delší než jeden rok. Plodící biologická aktiva nejsou zemědělskými produkty, spíše obnovují sebe sama. Příklady druhů zvířat, které jsou plodícími biologickými aktivy, zahrnují chovný dobytek (včetně ryb a drůbeže), dobytek, který produkuje mléko a ovce nebo jiná zvířata užívaná pro produkci vlny. Příklady druhů rostlin, které jsou plodícími biologickými aktivy, zahrnují stromy, popínavé rostliny a keře pěstované pro produkci ovoce, ořechů, mízy, pryskyřice, kůry a listů a stromy, ze kterých se sklízí palivové dřevo, aniž by byl strom poražen.
41. Zveřejnění vyžadované v odstavci 39 může být podáno formou kvantifikovaného popisu. Kvantifikovaný popis by měl být doprovázen slovním popisem.
42. Při přípravě zveřejnění vyžadovaného v odstavci 39 je také účetní jednotka vybízena, aby podle potřeby rozlišila zralá a nezralá biologická aktiva. Toto rozlišení může poskytnout užitečné informace pro posouzení načasování budoucích peněžních toků a využitelného potenciálu. Účetní jednotka zveřejní, na jakém základě rozdělení provedla.
43. Zralá biologická aktiva jsou schopna sklizně (pro konzumovatelná biologická aktiva), nebo jsou schopna přinášet pravidelnou úrodu (pro plodící biologická aktiva).
44. **Účetní jednotka popíše v účetní závěrce, pokud nezveřejňuje na jiném místě v publikovaných informacích:**
- (a) **druhy činností, které se vztahují ke každé skupině biologických aktiv; a**
 - (b) **nefinanční výši nebo odhad fyzického množství:**
 - (i) **každé skupiny biologických aktiv v účetní jednotce na konci období; a**
 - (ii) **výstupu zemědělských produktů sklizené v průběhu období.**
45. **Účetní jednotka zveřejní metody a významné předpoklady aplikované při stanovení reálné hodnoty u každé skupiny zemědělského produktu v okamžiku sklizně a u každé skupiny biologických aktiv.**

46. **Účetní jednotka zveřejní u zemědělských produktů sklizených v průběhu období její reálnou hodnotu, která byla stanovena v okamžiku sklizně, sníženou o prodejní náklady.**
47. **Účetní jednotka zveřejní:**
- (a) **existenci a účetní hodnotu biologických aktiv, u kterých je omezeno vlastnické právo a účetní hodnotu biologických aktiv sloužících jako zástava na zajištění závazků;**
 - (b) **podstatu a rozsah omezení účetní jednotky v užívání, nebo objemu prodeje biologických aktiv;**
 - (c) **částku závazků vyvolaných přírůstkem nebo nákupem biologických aktiv; a**
 - (d) **strategii řízení finančních rizik souvisejících se zemědělskou činností.**
48. **Účetní jednotka předloží odsouhlasení změn účetní hodnoty biologických aktiv mezi počátkem a koncem běžného období. Odsouhlasení zahrnuje:**
- (a) **přínosy a újmy pocházející ze změn reálné hodnoty snížené o prodejní náklady, zveřejněné odděleně pro plodící biologická aktiva a konzumovatelná biologická aktiva;**
 - (b) **zvýšení způsobená nákupem;**
 - (c) **zvýšení v důsledku aktiv získaných nesměnnou transakcí;**
 - (d) **snížení zapříčiněná prodeji a klasifikací biologických aktiv jako držených k prodeji (nebo zařazených do vyřazované skupiny, která je klasifikována jako držená k prodeji) v souladu s relevantním mezinárodním či národním standardem zabývajícím se dlouhodobými aktivy drženými k prodeji a ukončovány činnostmi;**
 - (e) **snížení v důsledku distribuce zdarma nebo za symbolický poplatek;**
 - (f) **snížení způsobená sklizní;**
 - (g) **zvýšení v důsledku podnikové kombinace;**
 - (h) **čisté kurzové rozdíly vyvolané převodem účetní závěrky do odlišné měny vykazování a převodem zahraničních operací do měny vykazování vykazující jednotky; a**
 - (i) **jiné změny.**
49. **Reálná hodnota snížená o prodejní náklady biologických aktiv se může změnit v důsledku fyzických změn a změn cen na trhu. Oddělené zveřejnění vlivu fyzických a cenových změn je užitečné pro hodnocení výkonnosti v běžném období a pro odhad budoucího vývoje, zvláště pokud se jedná o víceletý**

produkční cyklus. V takových případech se podporuje, aby účetní jednotka zveřejnila, podle skupin nebo jiným způsobem, hodnotu vlivu fyzickými změn a hodnotu vlivu změn cen na celkovou změnu reálné hodnoty snížené o prodejní náklady, která je zahrnuta v přebytku či schodku. Tato informace je obecně méně užitečná, pokud je produkční cyklus kratší než jeden rok (například u chovu kuřat nebo pěstování obilnin).

50. Biologická transformace je příčinou celé řady typů fyzických změn – růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, každá z nich je pozorovatelná a měřitelná. Každá z těchto fyzických změn má přímý vliv na budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál. Změna v reálné hodnotě biologického aktiva vyvolaná sklizní je rovněž fyzickou změnou.
51. Zemědělská činnost je často vystavena klimatickým, nakažovým a ostatním přírodním rizikům. Jestliže nějaká taková okolnost vyvolá vznik významných položek výnosů či nákladů, je zveřejněna podstata a hodnota této položky v souladu s IPSAS 1. Příkladem takové události je vypuknutí virového onemocnění, povodeň, kruté sucho nebo mraz a napadení hmyzem.

Dodatečná zveřejnění pro biologická aktiva, která nejsou spolehlivě ocenitelná reálnou hodnotou

52. **Jestliže účetní jednotka oceňuje biologická aktiva na bázi pořizovacích nákladů snížených o oprávky a kumulované ztráty ze znehodnocení (viz odstavec 34), na konci období pro tato biologická aktiva účetní jednotka zveřejní:**
 - (a) popis biologických aktiv;
 - (b) vysvětlení, proč není reálná hodnota spolehlivě měřitelná;
 - (c) pokud je to možné, pásmo odhadu, uvnitř kterého vysoce pravděpodobně leží reálná hodnota;
 - (d) popis použitých metod odepisování;
 - (e) doby použitelnosti nebo používané odpisové sazby; a
 - (f) brutto účetní hodnotu a oprávky (spolu s kumulovanými ztrátami ze znehodnocení) na začátku a na konci období.
53. **Pokud účetní jednotka oceňuje v průběhu běžného účetního období biologická aktiva v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a kumulované ztráty ze znehodnocení (viz odstavec 34), zveřejní odděleně každý přínos či újmu uznanou při pozbytí těchto biologických aktiv a rovněž uvede její odsouhlasení požadované v odstavci 48. Navíc bude toto odsouhlasení zahrnovat následující částky, které souvisí s danými biologickými aktivy a jsou zahrnuty do přebytku nebo schodku:**
 - (a) ztráty ze znehodnocení;

- (b) zrušení ztráty ze znehodnocení; a
 - (c) odpisy.
54. Stane-li se reálná hodnota biologických aktiv, které byly dříve oceňovány pořizovacími náklady sníženými o oprávky a kumulované ztráty ze znehodnocení, během běžného období spolehlivě měřitelnou, účetní jednotka o takových biologických aktivech zveřejní:
- (a) popis těchto biologických aktiv;
 - (b) vysvětlení, proč se stala reálné hodnota spolehlivě měřitelnou; a
 - (c) účinek změny.

Přechodné ustanovení

55. [Zrušeno]

Datum účinnosti

56. Účetní jednotka použije tento standard pro své roční účetní závěrky za období začínající 1. dubnem roku 2011 anebo později. Dřívější použití je doporučeno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období začínající před 1. lednem 2011, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.
- 56A. Odstavce 55 a 57 byly změnlmy standardem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akuální bázi*, vydaným v lednu 2015. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2017 anebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije IPSAS 33 v období začínajícím před 1. lednem 2017, pak změny výše uvedených odstavců budou použity pro toto dřívější období.
57. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví standardy IPSAS založené na akuální bázi tak, jak je definováno v IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) na akuální bázi*, až po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí standardů IPSAS nebo později.

Změny jiných standardů IPSAS

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

Zdůvodnění závěrů

Tato Zdůvodnění závěrů doprovázejí IPSAS 27, ale nejsou jeho součástí

Úvod

- BC1. Program konvergence s IFRS prováděný IPSASB je důležitým prvkem její pracovní náplně. Záměrem IPSASB je konvergovat standardy IPSAS založené na akruální bázi se standardy IFRS vydávanými IASB tam, kde je to pro účetní jednotky veřejného sektoru vhodné.
- BC2. Standardy IPSAS na akruální bázi, které jsou konvergovány s IFRS, zachovávají požadavky, strukturu a text IFRS, pokud nemá veřejný sektor specifické důvody pro odchýlení. K odchýlení od odpovídajícího standardu IFRS dochází, pokud požadavky nebo terminologie IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor nebo pokud je nutné pro ilustraci určitých požadavků v kontextu veřejného sektoru zahrnout dodatečný komentář nebo příklady. Rozdíly mezi standardy IPSAS a jejich odpovídajícími standardy IFRS jsou uvedeny ve *Srovnání s IFRS*, které je obsaženo v každém standardu IPSAS.

Biologická aktiva držaná za účelem dodávky nebo poskytnutí služeb

- BC3. IPSASB uznává, že biologická aktiva jsou ve veřejném sektoru často držena za účelem dodávky nebo poskytnutí služeb. Příklady těchto aktiv zahrnují koně a psy užívané policií, rostliny a stromy v parcích a zahradách pro rekreační účely. IPSASB rozhodla, že taková aktiva nejsou držena k zemědělským činnostem, protože změny v kvalitě a množství biologických aktiv, ke kterým dochází v důsledku jejich biologické přeměny či sklizně, nejsou předmětem pravidelného řízení, jak je popsáno v odstavci 10. IPSASB rozhodla, že takováto biologická aktiva nejsou předmětem standardu a v zájmu ujasnění zahrnula jejich vyloučení do odstavce 3 (c), který uvádí, že standard nemá být užíván pro aktiva držaná za účelem dodávky nebo poskytnutí služeb. Odstavec 4 poskytuje příklady těchto vyloučení z rozsahu působnosti.

Definice zemědělské činnosti

- BC4. V určitých jurisdikcích mohou být biologická aktiva, která jsou součástí zemědělské činnosti, prodána nebo distribuována ostatním jednotkám veřejného sektoru, nevládním organizacím či jiným účetním jednotkám zdarma nebo za symbolický poplatek. IAS 41 *Zemědělství*, ze kterého standard čerpá, se věnuje zemědělské činnosti jako komerční aktivitě, IPSASB se rozhodla, že by biologická aktiva držaná za účelem dodávky či distribuce zdarma nebo za symbolický poplatek měla být součástí definice zemědělské činnosti, protože tyto transakce jsou ve veřejném sektoru běžné. IPSASB proto modifikovala definici zemědělské činnosti v IAS 41 tak, aby zahrnovala i biologická aktiva držaná za účelem dodávky a distribuce zdarma, nebo za symbolický poplatek.

Státní dotace

BC5. IAS 41 specifikuje požadavky a postupy účtování státních dotací souvisejících s biologickými aktivy, které se liší od požadavků IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*. IPSAS 27 nezahrnuje požadavky a postupy pro státní dotace, protože IPSAS 23 *Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)* požadavky a postupy související se státními dotacemi v nesměnných transakcích upravuje. IPSASB se nedomnívá, že by se účetnictví státních dotací souvisejících s biologickými aktivy mělo lišit od požadavků IPSAS 23.

Biologická aktiva a zemědělská aktiva získaná v nesměnné transakci

BC6. Účetní jednotka může získat biologické aktivum či zemědělský produkt nesměnnou transakcí. V souladu s tímto standardem by měla být tato aktiva oceňována v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady. IPSAS 23 předepisuje, že aktiva získaná nesměnnou transakcí mají být prvotně oceněna v reálné hodnotě ke dni jejich nabytí. IPSASB uvážila, že je, v důsledku různých požadavků na oceňování, vhodnou oceňovací bází pro biologická aktiva získaná nesměnnou transakcí.

BC7. IPSASB diskutovala různé přístupy k ocenění biologických aktiv a zemědělských produktů získané nesměnnou transakcí. Zejména zvažovala následující tři přístupy:

- (a) Přístup 1: Oceňovat všechna biologická aktiva a zemědělské produkty získanou nesměnnou transakcí podle IPSAS 23 (tedy vyloučit všechna biologická aktiva a zemědělské produkty získané nesměnnou transakcí z požadavků na ocenění daných tímto standardem);
- (b) Přístup 2: Oceňovat všechna biologická aktiva a zemědělské produkty získanou nesměnnou transakcí podle tohoto standardu (tedy vyloučit všechna biologická aktiva a zemědělské produkty z požadavků na ocenění daných v IPSAS 23); a
- (c) Přístup 3: Užít pro ocenění biologických aktiv a zemědělských produktů získaných nesměnnou transakcí oba standardy IPSAS 23 i tento standard.

BC8. IPSASB přístup 1 odmítla, protože by byla biologická aktiva a zemědělské produkty získané ve směnné a v nesměnné transakci oceňována rozdílně. IPSASB souhlasila s tím, že není žádný důvod k tomu oceňovat biologická aktiva a zemědělské produkty získanou v nesměnné transakci jinak, než ta získaná směnnou transakcí, protože tato aktiva se neliší.

BC9. Při analýze přístupu 3 IPSASB vzala v úvahu požadavky IPSAS 23 v souvislosti s oceňováním jiných druhů aktiv. IPSAS 23.13 uvádí: „...pokud je na vykazující jednotce požadováno, aby zaplatila náklady na dodání a instalace vyvolané transferem položky zařízení od jiné jednotky, jsou tyto

náklady uznány odděleně od výnosů dosahovaných z transferu položky zařízení. Náklady na dodání a náklady na instalaci jsou aktivovány v souladu s IPSAS 17⁴. To znamená, že u ostatních aktiv účetní jednotka bere v úvahu požadavky jiných standardů IPSAS stejně jako IPSAS 23 při prvotním ocenění aktiva získaného v nesměnné transakci.

BC10. Dalším atributem významným pro ocenění biologických aktiv jsou prodejní náklady. IPSASB v této otázce dospěla k závěru, že v souladu s přístupem 3 účetní jednotka při ocenění při prvotním uznání biologických aktiv a zemědělských produktů získané nesměnnou transakcí v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady zohlední požadavky obou standardů, IPSAS 23 i tohoto standard. IPSASB poznamenala, že s tím samým výsledkem jako v případě přístupu 2.

Biologická aktiva a zemědělské produkty distribuované zdarma nebo za symbolický poplatek

BC11. IAS 41 je zaměřen pouze na biologická aktiva a zemědělské produkty, která bude prodána. Ve veřejném sektoru mohou být tato aktiva řízena za účelem jejich distribuce zdarma či za symbolický poplatek. Někteří respondenti v reakcích na Zveřejněný návrh 36 *Zemědělství* byli toho názoru, že by mělo být prvotní uznání a ocenění biologického aktiva drženého za účelem prodeje ve směnné transakci a biologického aktiva drženého za účelem distribuce zdarma nebo za symbolický poplatek odlišné. Tento princip byl zaveden v IPSAS 2, *Zásoby*, zásoby držené za účelem distribuce zdarma nebo za symbolický poplatek mají být oceněny v nižší hodnotě z pořizovacích nákladů a běžných reprodukčních nákladů. Pořizovací náklady není možno podle tohoto standardu zvolit, s výjimkou užitou v odstavci 34. Běžné reprodukční náklady jsou definované jako pořizovací náklady, které by účetní jednotka vynaložila, kdyby aktivum pořizovala k datu vykazání, což je přibližně reálná hodnota snížená o prodejní náklady. Proto zůstal přístup užitý ve Zveřejněném návrhu 36 nezměněn.

BC12. Někteří respondenti se v reakcích na Zveřejněný návrh rovněž dotazovali, zda by přínosy a újmy plynoucí z užití ocenění reálnou hodnotou v průběhu přeměny měly být vykazovány ve výkazu o finanční výkonnosti. IPSASB je toho názoru, že přínosy a újmy z ocenění reálnou hodnotou by měly být ve výkazu finanční výkonnosti vykazovány, protože jejich vykazání poskytuje užitečné informace pro zhodnocení průběhu biologické přeměny. Účetní jednotky se mohou rozhodnout zveřejnit další informace objasňující vliv vykazovaných změn reálné hodnoty.

Zveřejnění

BC13. IPSASB zvažovala, zda je opodstatněné požadovat další zveřejnění s ohledem na specifika veřejného sektoru a přidala požadavky na zveřejnění:

- (a) Odlišení konzumovatelných a plodících biologických aktiv. Toto rozlišení je potřebné s ohledem na vládní finanční statistiky (GFS) Manuál 2001 (GFSM 2001) klasifikuje konzumovatelná aktiva jako zásoby, zatímco tento standard je začleňuje mezi biologická aktiva. Toto rozlišení umožní lepší odsouhlasení mezi účetními výkazy, které účetní jednotka připravuje v souladu se standardy IPSAS a statistickým měřením.
- (b) Odlišení biologických aktiv držených za účelem prodeje a za účelem distribuce zdarma či za symbolický poplatek. IPSASB věří, že tato klasifikace je potřebná, protože umožňují uživatelům určit nerealizované přínosy újem z biologických aktiv držených za účelem prodeje a distribuce zdarma či za symbolický poplatek.
- (c) Zveřejnění biologických aktiv získaných nesměnnou transakcí a biologických aktiv držených za účelem prodeje a distribuce zdarma či za symbolický poplatek a odsouhlasení změn v účetní hodnotě těchto biologických aktiv od začátku do konce běžného účetního období. Toto zveřejnění je vyžadováno, aby poskytlo vhodnou informaci o nesměnných transakcích, které byly začleněny do působnosti tohoto standardu.
- (d) Oddělené zveřejnění změn reálné hodnoty snížené o prodejní náklady, které jsou výsledkem nesměnných transakcí s biologickými aktivy drženými za účelem prodeje a biologickými aktivy drženými za účelem distribuce zdarma či za symbolický poplatek. Je důležité, že je poskytována informace o hodnotě přínosů a újem příslušných k biologickým aktivům určeným pro distribuci zdarma či za symbolický poplatek, která pomůže uživatelům účetních výkazů posoudit náklady vládních programů.
- (e) Popis podstaty a rozsahu omezení, kterým je účetní jednotka vystavena při užívání nebo v objemu prodeje biologických aktiv, zveřejněním celkové a omezené částky těchto aktiv. IPSASB je toho názoru, že takové zveřejnění poskytuje užitečné informace o schopnosti účetní jednotky prodat zemědělské produkty v reálné hodnotě, a tedy i o jejím ocenění.

Přechodná ustanovení

BC14. IAS 41 neobsahuje přechodná ustanovení pro prvotní použití akruální báze účetnictví. Tento standard obsahoval v okamžiku vydání takováto ustanovení, aby usnadnil účetním jednotkám použití tohoto standard při prvotním použití akruální báze účetnictví. Tato ustanovení byla nahrazena výkladem IPSAS 33 *První přijetí Mezinárodních účetních standardů po veřejný sektor (IPSAS) na akruální bázi*.

Ilustrativní příklady

Tyto příklady doprovází IPSAS 27, ale nejsou jeho součástí.

Výňatky z výkazů o finanční výkonnosti a z výkazů o finanční situaci jsou poskytovány tak, aby ukázaly účinky níže popsaných transakcí. Tyto výňatky nesplňují nutně všechny požadavky na vykazování a zveřejnění v jiných standardech.

První příklad ilustruje, jak mohou být požadavky standardu na zveřejnění uvedeny do praxe v účetní jednotce produkující mléko. Standard doporučuje oddělit u biologických aktiv účetní jednotky vliv fyzické změny a vliv změny cen na celkovou změnu jejich reálné hodnoty snížené o prodejní náklady. Toto oddělení je zobrazeno v prvním příkladu. Druhý příklad ilustruje, jak fyzické a cenové změny oddělit.

Požadavky na zveřejnění*Výkaz finanční situace*

Účetní jednotka XYZ	Komentář	31. prosince 20X8 Měnová jednotka (MJ)	31. prosinec 20X7 MJ
AKTIVA			
Krátkodobá aktiva			
Peněžní prostředky		10,000	10,000
Pohledávky		88,000	65,000
Zásoby		82,950	70,650
Krátkodobá aktiva celkem		180,950	145,650
Dlouhodobá aktiva			
Plodící biologická aktiva			
Mléčný skot – mladý ¹		52,060	47,730
Mléčný skot – dospělý ¹		372,990	411,840
Mezisosčet – plodící biologická aktiva	3	425,050	459,570
Pozemky, budovy a zařízení		1,462,650	1,409,800
Dlouhodobá aktiva celkem		1,887,700	1,869,370
Aktiva celkem		2,068,650	2,015,020
ZÁVAZKY			
Krátkodobé závazky			
Závazky		122,628	150,020
Krátkodobé závazky celkem		122,628	150,020
ČISTÁ AKTIVA / JMĚNÍ			
Vložený kapitál		1,000,000	1,000,000
Kumulované přebytky		946,022	865,000
Čistá aktiva / jmění celkem		1,946,022	1,865,000

¹ Je požadováno, aby účetní jednotka poskytovala popis biologických aktiv v rozlišení na konzumovatelná a plodící biologická aktiva a dále na ta aktiva, která jsou držena za účelem prodeje a aktiva, a která jsou držena za účelem distribuce zdarma či za symbolický poplatek. Zveřejnění by mělo mít formu kvantifikovaného popisu, který má být provázen slovním popisem. Účetní jednotka je také vybízena, není to ovšem vyžadováno, aby odlišila zralá a nezralá biologická aktiva, pokud je to vhodné. Účetní jednotka zveřejní, na jakém základě toto rozdělení provádí. Tento příklad ukazuje zveřejnění plodících biologických aktiv ve výkazu finanční situace. Ostatní informace, které jsou zveřejňovány na základě ostatních požadavků na zveřejnění, jsou, jak je povoleno, zveřejněny v komentáři k účetním výkazům.

ZEMĚDĚLSTVÍ

Účetní jednotka XYZ	Komentář	31. prosince 20X8	31. prosinec 20X7
		Měnová jednotka (MJ)	MJ
Čistá aktiva / jmění a závazky celkem		<u>2,068,650</u>	<u>2,015,020</u>

Výkaz finanční výkonnosti

Účetní jednotka XYZ	Komentář	Konec roku 31. prosince 20X8
Reálná hodnota mléčné produkce		518,240
Přínosy pocházející ze změn v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady u mléčného skotu drženého za účelem prodeje	3	39,930
		558,170
Spotřebované zásoby		(137,523)
Osobní náklady		(127,283)
Odpisy		(15,250)
Ostatní provozní náklady		(197,092)
		<u>(477,148)</u>
Přebytek za období		<u>81,022</u>

Výkaz změn v čistých aktivech / jmění

	Rok končící 31. prosincem 20X8		
	MJ	MJ	MJ
		Kumulované	
	Vložený kapitál	přebytky	Celkem
Stav k 1. lednu 20X8	1,000,000	865,000	1,865,000
Přebytek za období	-	81,022	81,022
Stav k 31. prosinci 20X8	<u>1,000,000</u>	<u>946,022</u>	<u>1,946,022</u>

Výkaz peněžních toků²

Účetní jednotka XYZ	Rok končící 31. prosincem 20X8
MJ	
Peněžní toky z provozních činností	
Peněžní příjmy z prodeje mléka	498,027
Peněžní příjmy z prodeje dobytka	97,913
Peněžní platby dodavatelům a zaměstnancům	(504,025)
Peněžní výdaje na nákup dobytka	(23,815)
Čistý peněžní tok z provozních činností	68,100
Peněžní toky z investičních činností	
Nákup pozemků, budov a zařízení	(68,100)
Čistý peněžní tok z investičních činností	(68,100)
Čisté zvýšení peněžních prostředků	0
Peněžní prostředky na počátku období	10,000
Peněžní prostředky na konci období	10,000

*Komentář***1. Provozní a hlavní činnosti**

Účetní jednotka XYZ (“účetní jednotka”) se zabývá produkcí mléka. K 31. prosinci 20X8 chovala účetní jednotka 419 dojnic (zralá aktiva) a 137 jalovic chovaných pro produkci mléka v budoucnosti (nezralá aktiva). Účetní jednotka vyprodukovala za rok končící 31. prosincem 157 584 kg mléka oceněného reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady na 518 240 MJ (určeno v okamžiku dojení). Účetní jednotka nevlastní žádná konzumovatelná biologická aktiva.

2. Účetní politiky*Dobytěk a mléko*

Dobytěk je oceňován reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady. Reálná hodnota dobytka je stanovena na základě tržních cen dobytka stejného stáří, plemena a genetických kvalit. Výchozím oceněním mléka v okamžiku dojení je jeho reálná hodnota snížená o prodejní náklady. Reálná hodnota mléka je stanovena na základě tržních cen v oblasti, kde společnost podniká.

² Tento výkaz peněžních toků vykazuje peněžní toky z provozních činností přímou metodou. IPSAS 2, *Výkazy peněžních toků* požaduje, aby účetní jednotka vykazovala peněžní toky z provozních činností při použití přímé nebo nepřímé metody. IPSAS 2 podporuje užití přímé metody.

3. Biologická aktiva

	20X8
	MJ
Odsouhlasení účetní hodnoty dojnic	
Účetní hodnota k 1. lednu 20X8	459,570
Zvýšení vyvolaná nákupy	26,250
Přínosy vzniklé v důsledku změn v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady, které lze přičíst fyzickým změnám ³	15,350
Přínosy vzniklé v důsledku změn v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady, které lze přičíst změnám cen ⁴	24,580
Snížení v důsledku prodeje	<u>(100,700)</u>
Účetní hodnota k 31. prosinci 20X8	<u>425,050</u>

4. Strategie řízení finančních rizik

Účetní jednotka je vystavena finančním rizikům, která mohou nastat v důsledku změn cen mléka. Účetní jednotka nepředpokládá, že se ceny mléka budou v dohledné budoucnosti významně snižovat a proto neuzavírá žádné derivátní ani jiné smlouvy, kterými by se zajistila před rizikem možného snížení cen mléka. Účetní jednotka pravidelně přezkoumává své výhledy týkající se cen mléka a zvažuje potřebu aktivního řízení finančních rizik.

³ Rozdělení zvýšení reálné hodnoty snížené o prodejní náklady na část příslušející fyzické změně a změně ceny je tímto standardem podporováno, ale nikoliv vyžadováno.

⁴ Viz poznámku 3.

Fyzické a cenové změny

Následující příklad ilustruje, jak lze oddělit fyzické a cenové změny. Rozdělení změny v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady na část, kterou je možno přisuzovat fyzickým změnám a na část, kterou je možno přisuzovat změnám cenovým, je tímto standardem podporováno, nikoliv však vyžadováno.

K 1. lednu 20X8 bylo chováno stádo deseti dvouletých zvířat. 1. června 20X8 bylo nakoupeno jedno dvou a půlleté zvíře za 108 a jedno zvíře se k tomuto datu narodilo. Žádné zvíře nebylo v průběhu období prodáno nebo jinak pozbyto. Jednotkové reálné hodnoty snížené o prodejní náklady byly následující:

	MJ	MJ
2 roky staré zvíře k 1. lednu 20X8	100	
Nově narozené zvíře k 1. červenci 20X8	70	
2,5 roku staré zvíře k 1. červenci 20X8	108	
Nově narozené zvíře k 31. prosinci 20X8	72	
0,5 let staré zvíře k 31. prosinci 20X8	80	
2 roky staré zvíře k 31. prosinci 20X8	105	
2,5 roku staré zvíře k 31. prosinci 20X8	111	
3 roky staré zvíře k 31. prosinci 20X8	120	
Reálná hodnota stáda snížená o prodejní náklady k 1. lednu 20X8 (10 x 100)		1,000
Nákup 1. července 20X8 (1 x 108)		108
Zvýšení reálné hodnoty snížené o prodejní náklady v důsledku změn cen:		
$10 \times (105 - 100)$	50	
$1 \times (111 - 108)$	3	
$1 \times (72 - 70)$	2	55
Zvýšení reálné hodnoty snížené o prodejní náklady v důsledku fyzických změn:		
$10 \times (120 - 105)$	150	
$1 \times (120 - 111)$	9	
$1 \times (80 - 72)$	8	
1×70	70	237
Reálná hodnota stáda snížená o prodejní náklady k 31. prosinci 20X8		
11×120	1,320	
1×80	80	1,400

Srovnání s IAS 41

IPSAS 27 *Zemědělství* primárně čerpá z IAS 41 *Zemědělství* (2001), ve znění k 31. prosinci 2008. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 27 a IAS 41 jsou následující:

- Definice “zemědělské činnosti” zahrnuje transakce distribuce biologického aktiva zdarma nebo za symbolický poplatek. IAS 41 se těmito transakcemi nezabývá.
- Oddíl věnovaný rozsahu standardu objasňuje, že biologická aktiva držená za účelem prodeje či poskytování služeb nejsou předmětem tohoto standardu. IAS 41 toto objasnění nezahrnuje.
- IAS 41 zahrnuje požadavky týkající se státních dotací vztahujících se k biologickým aktivům oceňovaným v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady. IPSAS 27 nezahrnuje požadavky a postupy pro státní dotace, protože požadavky a postupy související se státními dotacemi v nesměnných transakcích upravuje IPSAS 23 *Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)*.
- IPSAS 27 obsahuje požadavky na ocenění biologických aktiv získaných na základě nesměnné transakce při jejich prvotním uznání a ke každému datu vykazání.
- Tento standard obsahuje dodatečné požadavky na zveřejnění pro biologická aktiva, u kterých použití účetní jednotkou, nebo rozsah prodeje podléhá omezením. Tento standard obsahuje požadavek na rozlišení konzumovatelných a plodících aktiv a rozdělení aktiv na držené za účelem prodeje a držené za účelem distribuce zdarma či za symbolický poplatek. Takové zveřejnění má mít podobu kvantifikovaného popisu, provázené slovním popisem. IAS 41 účetní jednotky podporuje, pokud je to vhodné, ale nevyžaduje od nich, aby poskytovaly kvantifikovaný popis každé skupiny biologických aktiv v členění na konzumovatelné a plodící, či zralá a nezralá.
- Tento standard obsahuje přechodná ustanovení pro prvotní přijetí akruálního účetnictví. IAS 41 taková přechodná ustanovení neobsahuje.
- IPSAS 27 užívá v některých případech odlišnou terminologii než IAS 41. Nejvýznamnějším příkladem jsou v IPSAS 27 užívané termíny „budoucí ekonomický prospěch a využitelný potenciál“ („future economic benefits and service potential“), „přebytek a schodek“ („surplus or deficit“) a „výkaz finanční výkonnosti“ („statement of financial performance“). Ekvivalentní termíny v IAS 41 jsou „budoucí ekonomický prospěch“ („future economic benefits“), „zisky či ztráty“ („profit or loss“) a „výkaz o úplném výsledku“ („statement of comprehensive income“).

Překlad

Překlad, který posloužil jako základ pro konečné znění této příručky, byl v roce 2017 připraven pro Redakční radu skupinou překladatelů z Nejvyššího kontrolního úřadu a dalšími odborníky, kteří překládali texty standardů nebo jejich částí. Těmito dalšími odborníky byli:

- Ing. Petra Bočáková (RPG 1, RPG 2 a RPG 3)
- doc. Ing. Dana Dvořáková, Ph.D. (IPSAS 27)
- doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. (IPSAS 1, 3, 5, 9, 12, 14, 16, 17, 19)
- PhDr. Jitka Radoňová (IPSAS 28, 29, 30)
- Ing. Michal Svoboda, Ph.D. (IPSAS 33)
- Ing. Libor Vašek, Ph.D. (IPSAS 36, 37, 38)
- doc. Ing. Vladimír Zelenka, Ph.D. (IPSAS 2, 4, 6, 7, 8, 10, 18, 20, 21, 26, 35, Koncepční rámec)

Z Nejvyššího kontrolního úřadu se v roce 2017 na překladu podíleli Ing. Pavel Komárek (IPSAS 31, 32, Účetní výkaznictví na peněžní bázi a část IPSAS 24 a 25), Ing. Jan Prosecký (IPSAS 23 a část IPSAS 13) a Ing. Luboš Rokos (IPSAS 22, 34 a část IPSAS 11).

Redakční rada:

Členové Redakční rady:

- Ing. Luboš Rokos (předseda)
- Ing. Jan Prosecký (místopředseda)
- Ing. Zdeňka Drápalová
- Ing. Pavel Komárek
- Ing. Petr Kříž
- doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.
- Ing. Daniel Reisiegel, MPA
- Ing. Michal Svoboda, Ph.D.
- doc. Ing. Vladimír Zelenka, Ph.D.
- Ing. Václav Prýmek (zastupující člen)
- Ing. Helena Vorbová (zastupující člen)

Pozorovatelé:

- Ing. Blanka Dvořáková
- prof. Ing. Josef Jílek, CSc.
- Ing. Miroslava Nebuželská
- Ing. Václav Rybáček, Ph.D.

Tajemnice:

- Ing. Monika Fontanellová

IPSAS®



**International
Federation
of Accountants®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org
ISBN: 978-80-270-2992-1