

IPSAS 7—INVESTICE DO PŘIDRUŽENÝCH JEDNOTEK

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 28 (novelizovaného v roce 2003) „Investice do přidružených podniků“ vydaného Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 28.

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

E-mail: publications@iasb.org

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

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

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

IPSAS 7—INVESTICE DO PŘIDRUŽENÝCH JEDNOTEK**OBSAH**

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

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

Úvod

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

Důvody pro novelu IPSAS 7

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

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

Změny oproti předchozím požadavkům

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

Název standardu

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

Rozsah působnosti

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

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

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

(odstavec 19 (b)); a

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

Definice

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

Podstatný vliv

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

Použití ekvivalenční metody

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

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

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

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

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

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

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

Ztráty ze snížení hodnoty

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

Individuální účetní závěrka

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

Zveřejnění

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

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

Rozsah působnosti

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

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

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

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

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

5. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
6. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávané Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). PVS jsou definovány v IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“.

Definice

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

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

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

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

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

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

Individuální účetní závěrka je účetní závěrka předkládaná ovládající jednotkou, investorem do přidružené jednotky nebo spoluovládajícím ve společně ovládané jednotce, ve které jsou investice zachycovány spíše na základě přímého podílu na čistých aktivech/vlastním kapitálu než na základě vykazovaných výsledků a čistých aktiv jednotky, do které bylo investováno.

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

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

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

Podstatný vliv

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

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

Ekvivalenční metoda

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

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

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

Použití ekvivalenční metody

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

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

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

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

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

Ztráty ze snížení hodnoty

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

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

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

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

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

Individuální účetní závěrka

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

Zveřejnění

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

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

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

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

Datum účinnosti

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

Zrušení IPSAS 7 (2000)

49. Tento standard nahrazuje IPSAS 7 „Investice do přidružených jednotek“ vydaný v roce 2000.

Změny jiných IPSAS

Změny v tomto dodatku se použijí pro roční účetní závěrku pokrývající období počínající DD MM YYY nebo později. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro dřívější období, tyto změny budou použity pro tato dřívější období.

V Mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor použitelných k MM YYY, jsou odkazy na aktuální verzi IPSAS 7 „Investice do přidružených jednotek“ („Accounting for Investments in Associates“) změněny na IPSAS 7 „Investice do přidružených jednotek“ („Investments in Associates“).

Zdůvodnění závěrů

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

Východiska

- BC1. Program sblížení s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) je důležitým prvkem pracovního programu IPSASB. Strategií IPSASB je sblížit Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS) na aktuální bázi se standardy IFRS vydanými Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) tam, kde je to vhodné pro účetní jednotky veřejného sektoru.
- BC2. Standardy IPSAS na aktuální bázi, které jsou sblížovány s IFRS, zachovávají požadavky, strukturu a text IFRS, pokud nemá veřejný sektor specifické důvody pro odchýlení. K odchýlení od IFRS stejného obsahu dochází, pokud požadavky nebo terminologie IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor nebo pokud je nutné pro ilustraci určitých požadavků v kontextu veřejného sektoru zahrnout dodatečný komentář nebo příklady. Rozdíly mezi standardy IPSAS a IFRS stejného obsahu jsou uvedeny ve „Srovnání s IFRS“, které je obsaženo v každém IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 IASB vydala zveřejněný návrh změn 13 mezinárodních účetních standardů (IAS)¹ jako část Všeobecného projektu vylepšení. Cílem Všeobecného projektu vylepšení IASB bylo „omezit nebo eliminovat alternativy, nadbytečnosti a rozpory ve standardech tak, aby se vypořádaly některé problémy sblížování a aby byla provedena další vylepšení“. Definitivní znění standardů IAS byla vydána v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 7 „Vykazování investic do přidružených podniků“, vydaný v květnu 2000 v kontextu IAS 28 (přeformátovaného v roce 1994), byl opětovně vydán v prosinci 2003. Koncem roku 2003 předchůdce IPSASB Výbor pro veřejný sektor (PSC)² spustil Projekt vylepšení IPSAS, aby sblížil standardy IPSAS s vylepšenými standardy IAS vydanými v prosinci 2003 tam, kde to je vhodné.

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

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

- BC5. IPSASB posoudila vylepšený IAS 28 a všeobecně se shodla na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto IAS a na provedení změny. (Zdůvodnění závěrů IASB v důsledku změny není zde reprodukováno. Předplatitelé *Úplných předplatitelských služeb* IASB mohou vidět tato Zdůvodnění závěrů na webových stránkách IASB www.iasb.org).
- BC6. IAS 28 byl dále změněn v důsledku IFRS vydaných po prosinci 2003. IPSAS 7 však neobsahuje následné změny vzniklé v důsledku IFRS vydaných po prosinci 2003. Je tomu tak proto, že IPSASB dosud ještě neposoudila a neučinila si názor na použitelnost požadavků z těchto IFRS pro účetní jednotky veřejného sektoru.

Srovnání s IAS 28

IPSAS 7 „Investice do přidružených jednotek“ (novelizovaný v roce 2003) primárně čerpá z IAS 28 „Investice do přidružených podniků“ (novelizovaný v roce 2003). V době vydání tohoto standardu, IPSASB ještě nezávězila využitelnost IFRS 3 „Podnikové kombinace“ a IFRS 5 „Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti“ pro veřejný sektor. Proto IPSAS 7 neodráží změny provedené v IAS 28 v důsledku vydání těchto zmíněných standardů. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 7 a IAS 28 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 28 byly do IPSAS 7 přidány komentáře, které objasňují použitelnost standardu pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 7 se použije na všechny investice do přidružených jednotek, kde investor drží vlastnický podíl na takové přidružené jednotce formou držby akcií nebo jiné formální struktury vlastního kapitálu. IAS 28 neobsahuje podobné požadavky na vlastnický podíl. Je však nepravděpodobné, že by bylo použito účetnictví založeného na ekvivalenční metodě, pokud by přidružená jednotka neměla formální nebo jinou spolehlivě měřitelnou strukturu vlastního kapitálu.
- IPSAS 7 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 28. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů Výkaz o finanční výkonnosti (statement of financial performance), Výkaz o finanční situaci (statement of financial position) a čistá aktiva/vlastní kapitál v IPSAS 7. Ekvivalentní termíny v IAS 28 jsou výsledovka (income statement), rozvaha (balance sheet) a vlastní kapitál.
- IPSAS 7 nepoužívá termín výnos (income), který má v IAS 28 širší význam než termín výnos (revenue).
- IPSAS 7 obsahuje ve srovnání s IAS 28 (viz odstavec 7) odlišnou skupinu definic odborných termínů.