

IPSAS 16— INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 40 (novelizovaného v roce 2003), „Investice do nemovitostí“ vydaného Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 40.

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

E-mail: publications@iasb.org

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

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

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

IPSAS 16— INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ

OBSAH

	Odstavec
Úvod	IN1-IN12
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–6
Definice	7–19
Účast na nemovisti držené na základě operativního leasingu	8
Investice do nemovitostí	9–19
Uznání	20–25
Počáteční ocenění	26–38
Následné oceňování po počátečním uznání	39–65
Účetní pravidla	39–41
Model oceňování reálnou hodnotou	42–61
Neschopnost spolehlivého určení reálné hodnoty	62–64
Model oceňování pořizovacími náklady	65
Převody	66–76
Pozbytí	77–84
Zveřejňování	85–90
Model oceňování reálnou hodnotou a model oceňování pořizovacími náklady	85–86
Model oceňování reálnou hodnotou	87–89
Model oceňování pořizovacími náklady	90
Přechodná ustanovení	91–100
První použití aktuálního účetnictví	91–93
Model oceňování reálnou hodnotou	94–97
Model oceňování pořizovacími náklady	98–100
Datum účinnosti	101–102

Zrušení IPSAS 16 Investice do nemovitostí (z roku 2001)	103
Rozhodovací diagram	
Zdůvodnění závěrů	
Tabulka změn	
Srovnání s IAS 40	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor 16, „Investice do nemovitostí“ (IPSAS 16) je obsažen v odstavcích 1–103. Všechny uvedené odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 16 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, zdůvodnění závěrů a „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití adekvátních účetních pravidel standard IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Úvod

IN1. Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 12, „Investice do nemovitostí“ nahrazuje IPSAS 16, „Investice do nemovitostí“ (vydaný v prosinci 2001) a použije se pro roční účetní závěrky začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější použití standardu se doporučuje.

Důvody pro novelu IPSAS 12

IN2. Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor vytvořila tento novelizovaný IPSAS 16 jako odpověď na projekt Zkvalitnění mezinárodních účetních standardů Rady pro mezinárodní účetní standardy a jako důsledek své snahy o vhodnou míru harmonizace standardů pro veřejný sektor se standardy pro soukromý sektor.

IN3. Při tvorbě tohoto novelizovaného IPSAS 16 uplatnila IPSASB takové pravidlo, že byly provedeny všechny změny původního IAS 40, „Investice do nemovitostí“, které byly výsledkem projektu zkvalitnění IAS realizovaného IASB, kromě těch případů, kdy se původní IPSAS lišil od ustanovení IAS 40 z důvodu jeho zaměření na veřejný sektor; takové odchylky byly v tomto IPSAS 16 ponechány a jsou zmíněny v části Srovnání s IAS 40. Veškeré změny, které IASB provedla v IAS 2 následně po projektu zlepšení IAS, nebyly již do IPSAS 16 promítnuty.

Změny předchozích požadavků

IN4. Hlavní odchylky od původní verze IPSAS 16 jsou popsány v níže.

Účasti na nemovitostech držených na základě operativního pronájmu

IN5. Standard v odstavci 8 dovoluje, aby účasti na nemovitostech držených na základě operativního pronájmu byly klasifikovány a vykazovány jako investice do nemovitostí, pokud splňují určitá kritéria.

IN6. Standard požaduje, aby nájemci, aby klasifikoval účast na nemovitosti držené na základě operativního pronájmu jako investici do nemovitosti a postupoval při jejím zachycení, jako kdyby se jednalo o finanční leasing podle IPSAS 13, „Leasingy“, tzn., že aktivum se vykáže v nižší z reálné hodnoty účasti na nemovitosti a současné hodnoty minimálních leasingových splátek. Reálná hodnota se určí ve vztahu k účasti a ne pro celé podkladové aktivum (viz odstavce 34–35).

IN7. Standard požaduje, aby volba mezi modelem oceňování pořizovacími náklady a modelem oceňování v reálných hodnotách nebyla možná v případě leasingového vykazování nemovitostí držených na základě operativního pronájmu a klasifikovaných jako investice do nemovitosti.

Takové investice do nemovitostí se musí oceňovat prostřednictvím modelu reálné hodnoty. Jakmile je tato alternativa použita pro jednu z nemovitostí, musí se všechny ostatní nemovitosti držené účetní jednotkou a klasifikované jako investice do nemovitostí začít oceňovat z důvodu konzistence reálnou hodnotou (viz odstavce 42–43).

IN8. Předchozí IPSAS 16 takové požadavky neobsahoval.

Odpovídající změny v IPSA 17 Pozemky, budovy a zařízení

- IN9. Standard požaduje, aby účetní jednotka použila jedinou všeobecnou zásadu rozpoznávání pořizovacích nákladů pro veškeré investice do nemovitostí v okamžiku jejich vzniku, a to včetně prvotních pořizovacích nákladů a následných výdajů. Předchozí IPSAS 16 obsahoval dvě zásady rozpoznávání: jednu uplatňoval na prvotní pořizovací náklady, zatímco druhou používal pro následné výdaje (viz odstavce 20–23, 25).
- IN10. Standard požaduje, aby účetní jednotka oceňovala investice do nemovitostí pořízené směnnými transakcemi v reálné hodnotě s výjimkou případů, kdy transakce nemá obchodní povahu, nebo reálná hodnota jak poskytnutého, tak i získaného aktiva není spolehlivě vyčíslitelná. Předchozí verze IPSAS 16 neobsahovala požadavky týkající se účetního řešení směnných transakcí s aktivy (viz odstavce 36–38).
- IN11. Standard požaduje, aby účetní jednotka zrušila vykazování účetní hodnoty části investice do nemovitostí v případě, že byla taková část vyměněna a pořizovací náklad náhrady byl zahrnut do účetní hodnoty aktiva (viz odstavec 79). Dříve se princip zrušení vykazování obsažený v IPSAS 16 nevztahoval na případy výměn částí. Zásady pro uznávání následných výdajů uvedené v IPSAS 16 v podstatě znemožňovaly zahrnutí pořizovacích nákladů náhrad do pořizovací ceny aktiva
- IN12. Standard požaduje od účetní jednotky, aby zahrnula náhrady od třetích stran získané v případě snížení hodnoty investice do nemovitosti, její ztráty nebo přenechání do přebytku nebo schodku v okamžiku vzniku nároku na takovou náhradu. Předchozí verze IPSAS 16 takový požadavek neobsahovala (viz odstavec 83).

Cíl

1. Cílem tohoto Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor je stanovit postupy pro vykazování investic do nemovitostí a související požadavky na zveřejňování.

Rozsah působnosti

2. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro vykazování investic do nemovitostí.**
3. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
4. Tento standard se používá pro vykazování investic do nemovitostí včetně oceňování v účetních závěrkách nájemce v případě investic do nemovitostí držených na základě nájmu vykazovaného jako finanční leasing a oceňování v účetních výkazech pronajímatele v případě investic do nemovitostí pronajatých na základě operativního leasingu. Tento standard se nezabývá záležitostmi řešenými v Mezinárodním účetním standardu pro veřejný sektor (IPSAS) 13, „Leasingy“, a to včetně:
 - (a) klasifikace leasingů na finanční nebo operativní;
 - (b) vykazování leasingových výnosů z investic do nemovitostí (viz rovněž IPSAS 9, „Výnosy ze směnných transakcí“);
 - (c) oceňování použitého v účetních výkazech nájemce pro účasti na nemovitostech držených na základě nájmu vykazovaného jako operativní;
 - (d) oceňování použitého v účetních výkazech pronajímatele pro jeho čistou investici drženou na základě finančního leasingu;
 - (e) vykazování operací prodeje a zpětného leasingu; a
 - (f) zveřejňování informací o finančním a operativním leasingu.
5. Tento standard se nepoužívá na:
 - (a) biologická aktiva týkající se zemědělských aktivit (viz relevantní mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se zemědělstvím);
a
 - (b) těžební práva a nerostné zásoby, jako jsou ropa, zemní plyn a podobné neobnovitelné zdroje.
6. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávané Radou pro mezinárodní účetní

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

Definice

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

Účetní hodnota je částka, ve které je aktivum zachyceno ve Výkazu o finanční situaci.

Pořizovací náklad je zaplacená částka peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, případně reálná hodnota jiné protihodnoty vydané za účelem nabytí aktiva v době jeho koupě nebo výstavby.

Směnné transakce jsou transakce, při kterých jedna jednotka získá aktiva nebo služby, nebo jí zanikají závazky, za což poskytuje výměnou přibližně stejnou protihodnotu (primárně formou peněžní, zboží, služeb nebo užíváním aktiv) jiné jednotce.

Reálná hodnota je částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směřeno aktivum nebo vyrovnán závazek.

Investice do nemovitosti je nemovitost (pozemek nebo budova – nebo část budovy – případně obojí) držena za účelem získání nájemného nebo zvýšení hodnoty či obojího, spíše než za účelem:

- (a) používání ve výrobě nebo dodávkách zboží, výrobků či služeb, případně pro administrativní účely; nebo
- (b) prodeje v rámci své běžné činnosti.

Nesměnné transakce jsou transakce, které nejsou směnné. V transakci, která není směnná, jednotka buď získá hodnotu od jiné jednotky bez toho, aniž by jí směnou poskytla přibližně stejnou hodnotu nebo poskytuje hodnotu jiné jednotce, aniž by přímo obdržela přibližně stejnou hodnotu.

Vlastníkem užívaná nemovitost je nemovitost držena (vlastníkem nebo nájemcem na základě finančního leasingu), využívaná při výrobě nebo dodávkách zboží, výrobků či služeb, případně pro administrativní účely.

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

Účast na nemovitosti držené na základě operativního leasingu

8. **Účast na nemovitosti držené nájemcem na základě operativního leasingu může být klasifikována a vykazována jako investice do nemovitosti tehdy a jen tehdy, pokud by daná nemovitost jinak splňovala definici investice do nemovitosti a nájemce používá pro rozpoznání aktivum model oceňování reálnou hodnotou tak, jak je popsáno v odstavcích 42–64. Tato alternativa klasifikace je uplatnitelná individuálně pro každou z nemovitostí případ od případu. Jakmile se však tato alternativa klasifikace použije pro jednu z takových investic do nemovitostí drženou na základě operativního leasingu, pak se musí veškeré nemovitosti klasifikované jako investice do nemovitostí vykazovat prostřednictvím modelu oceňování reálnou hodnotou. Pokud se zvolí tato alternativa vykazování, pak veškeré účasti takto klasifikované podléhají požadavkům na zveřejňování uvedeným v odstavcích 85–89.**

Investice do nemovitostí

9. Existuje řada okolností, za jakých mohou účetní jednotky veřejného sektoru držet nemovitost za účelem získání nájemného anebo zvýšení hodnoty. Účetní jednotka veřejného sektoru (jiná než PVS) může být například založena, aby spravovala portfolio vládních nemovitostí na komerčním základě. V takovém případě splňují nemovitosti držené touto účetní jednotkou, kromě nemovitostí držených za účelem prodeje v rámci běžné činnosti, definici investic do nemovitostí. Ostatní účetní jednotky veřejného sektoru mohou rovněž držet nemovitosti za účelem získání nájemného anebo zvýšení hodnoty a používat získané peněžní prostředky k financování svých ostatních činností (dodávek služeb). Univerzita nebo místní samospráva může například vlastnit budovu za účelem jejího pronájmu třetím stranám na komerčním základě spíše proto, aby si vytvořila finanční zdroje, než proto, aby vyráběla nebo dodávala zboží, výrobky nebo služby. Takové nemovitosti rovněž splňují definici investic do nemovitostí.
10. Investice do nemovitosti je držena za účelem získání nájemného anebo zvýšení hodnoty, anebo obojího. Z uvedeného důvodu vytváří investice do nemovitosti peněžní toky do značné míry nezávisle na ostatních aktivech držených účetní jednotkou. Tím se odlišuje investice do nemovitostí od ostatních pozemků a budov ovládaných účetními jednotkami veřejného sektoru včetně vlastníkem užívaných nemovitostí. Výroba nebo dodávky zboží, výrobků a služeb (nebo používání nemovitosti pro administrativní účely) mohou rovněž vytvářet peněžní toky. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou například využívat budovy pro dodávky zboží, výrobků a služeb jejich příjemcům, a to za plnou nebo částečnou úhradu nákladů. Takové budovy jsou však držené pro zajištění dodávek zboží, výrobků a služeb a peněžní toky z nich nejsou přiřaditelné pouze k těmto budovám, ale rovněž k jiným aktivům používaným v procesu výroby nebo dodávek. Pro vlastníkem užívané nemovitosti se použije IPSAS 17 „Budovy, pozemky a zařízení“.

11. V některých jurisdikcích týkajících se veřejného sektoru existují určitá administrativní ujednání, prostřednictvím kterých může účetní jednotka ovládat aktivum, které je po právní stránce vlastněno jinou jednotkou. Vládní útvar může například ovládat a vykazovat určité budovy, které jsou po právní stránce vlastněny státem. Za takových okolností znamená termín „vlastníkem užívaná nemovitost“ nemovitost, která je užívána účetní jednotkou, která nemovitost vykazuje ve své účetní 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 budoucnu prodán, až to bude výhodné;
 - (b) pozemek držený z důvodu aktuálně neurčeného budoucího užití (jestliže se účetní jednotka nerozhodne, zda bude pozemek držet jako nemovitost užívanou vlastníkem, včetně užívání za účelem poskytování služeb, jaké poskytují například národní parky pro současné a budoucí generace, nebo za účelem krátkodobého prodeje v rámci běžné činnosti, má se za to, že je pozemek držen pro zvýšení hodnoty);
 - (c) budova vlastněná účetní jednotkou (nebo držená účetní jednotkou na základě finančního leasingu) a pronajatá dále na základě jednoho nebo více operativních pronájmů na komerčním základě. Například univerzita může vlastnit budovu, kterou pronajímá třetím stranám na komerčním základě; a
 - (d) budova, která je neobsazená, ale je držena za účelem pronajmutí třetím stranám na základě jednoho nebo více operativních pronájmů uzavřených na komerčním základě.
13. Následující příklady jsou položkami, které nejsou investicí do nemovitostí, a proto spadají mimo rozsah působnosti tohoto standardu:
- (a) nemovitost držená za účelem prodeje v rámci běžné činnosti nebo v procesu výstavby či rekonstrukce za účelem takového prodeje (viz IPSAS 12 „Zásoby“). Místní samospráva může například běžně doplňovat výši svých příjmů nákupem a prodejem nemovitostí. V tomto případě jsou nemovitosti drženy výhradně se záměrem je následně v blízké budoucnosti pozbyt nebo rekonstrukcí připravit k prodeji, přičemž takové nemovitosti jsou klasifikovány jako zásoby. Ubytovací útvar může rovněž běžně prodávat části svého bytového fondu v rámci své běžné činnosti jako důsledek demografických změn. Rovněž v tomto případě je každý takový bytový fond držený za účelem prodeje klasifikován jako zásoby;
 - (b) nemovitost vytvářená nebo rekonstruovaná jménem třetích stran. Například útvar správy nemovitostí může uzavřít stavební smlouvu

s jednotkami externími vzhledem k vládě (viz IPSAS 11 „Stavební smlouvy“);

- (c) vlastníkem užívaná nemovitost (viz IPSAS 17) včetně (mimo jiné) nemovitostí držených jako budoucí vlastníkem užívané nemovitosti, držených pro budoucí rekonstrukci a následně užívání vlastníkem, nemovitosti užívané zaměstnanci jako například ubytovny pro vojáky (bez ohledu na to, zda zaměstnanci platí tržní nájem či ne) a vlastníkem užívaná nemovitost, u které se očekává její pozbytí; a
 - (d) nemovitost, která je stavěna nebo rekonstruována pro budoucí užití jako investice do nemovitostí. Na takovou nemovitost se používá IPSAS 17 až do dokončení výstavby nebo rekonstrukce a v tom okamžiku se nemovitost stává investicí do nemovitosti a použije se na ni tento standard. Tento standard se však také používá na stávající investice do nemovitostí, které jsou rekonstruovány za účelem pokračujícího budoucího používání jako investice do nemovitosti (viz odstavec 68);
 - (e) nemovitost, která je pronajata jiné účetní jednotce na základě finančního leasingu;
 - (f) nemovitosti držené za účelem poskytování sociálních služeb, které rovněž vytváří peněžní příjmy. Ubytovací útvar může například držet rozsáhlý bytový fond používaný pro ubytovávání rodin s nízkými příjmy za nájmy pod úrovní tržního nájemného. V takové situaci je nemovitost držena spíše za účelem poskytování ubytovacích služeb než za účelem získání nájemného nebo zvýšení hodnoty a výnos z nájemného je vzhledem k účelu, za jakým je nemovitost držena, vedlejší. Taková nemovitost není považována za „investici do nemovitostí“ a vykazuje se v souladu s IPSAS 17; a
 - (g) nemovitosti držené ze strategických důvodů, které se vykazují v souladu s IPSAS 17.
14. V mnoha jurisdikcích drží účetní jednotky veřejného sektoru nemovitosti spíše proto, aby splnily svůj účel poskytovat služby než proto, aby získaly nájemné anebo zvýšení hodnoty. V takových situacích nespĺňuje nemovitost definici investice do nemovitostí. Pokud však účetní jednotka veřejného sektoru drží nemovitost za účelem získání nájemného anebo zvýšení hodnoty, použije se tento standard. V některých případech drží účetní jednotky veřejného sektoru určité nemovitosti, jejichž jedna část je držena spíše za účelem získání nájemného anebo zvýšení hodnoty než z důvodu poskytování služeb a jiná část, která je držena pro potřeby výroby, dodávek zboží a poskytování služeb nebo pro administrativní účely. Nemocnice nebo univerzita může například vlastnit budovu, jejíž část je používána pro administrativní účely a část je na komerčním základě pronajata jako apartmány. Pokud je možno tyto části nemovitosti samostatně prodat (nebo pronajmout samostatně na základě smlouvy o finančním leasingu), pak účetní jednotka vykáže každou část

- odděleně. Pokud nemohou být uvedené části nemovitosti odděleně prodány, pak se jedná o investici do nemovitosti jen v případě, že pro potřeby výroby, dodávek zboží a poskytování služeb nebo pro administrativní účely je využívána jen nevýznamná část nemovitosti.
15. V některých případech poskytuje účetní jednotka doplňkové služby nájemníkům nemovitosti, kterou drží. S takovou nemovitostí nakládá účetní jednotka jako s investicí do nemovitosti pouze tehdy, jsou-li služby nevýznamnou součástí ujednání jako celku. Příkladem je situace, kdy vládní agentura vlastní kancelářskou budovu a drží ji výhradně za účelem získání nájemného a pronajímá ji na komerčním základě a zároveň poskytuje nájemníkům budovy bezpečnostní služby a údržbu.
 16. V jiných případech jsou poskytované služby významné. Vláda může vlastnit například hotel nebo ubytovnu, která je spravována vlastní agenturou pro všeobecnou správu nemovitostí. Služby poskytované hostům jsou významnou částí ujednání jako celku. Z tohoto důvodu jsou hotel nebo ubytovna řízené vlastníkem považovány za vlastníkem užívanou nemovitost spíše než za investici do nemovitostí.
 17. Rozhodnutí, zda jsou doplňkové služby tak významné, že nemovitost nespňuje kritéria investice do nemovitosti, může být obtížné. Vláda nebo vládní agentura, která je vlastníkem hotelu může například převést odpovědnost na třetí strany na základě smlouvy o správě (řízení) hotelu. Podmínky takových správních smluv jsou značně různorodé. Na jedné straně spektra může být pozice vlády nebo vládní agentury jako v podstatě pasivního investora. Na druhé straně spektra může být situace, kdy si vláda nebo vládní agentura pouze externě zajišťuje každodenní funkce (provoz), přičemž však zůstává vystavena změnám peněžních toků generovaných provozem hotelu.
 18. Rozhodnutí, zda nemovitost splňuje kritéria investice do nemovitosti, vyžaduje úsudek. Účetní jednotka si musí vytvořit taková kritéria, aby bylo možno tento úsudek provádět konzistentně v souladu s definicí investice do nemovitostí a s využitím odstavců 9 až 17. V případě, že je klasifikace obtížná, požaduje odstavec 86(c) po účetní jednotce zveřejnění těchto kritérií.
 19. V některých případech vlastní účetní jednotka nemovitost, která je pronajata a užívána její ovládající jednotkou nebo jinou ovládanou jednotkou. Taková nemovitost nespňuje podmínky vykázání investice do nemovitosti v konsolidované účetní závěrce, protože z pohledu ekonomické jednotky se jedná o vlastníkem užívanou nemovitost. Nicméně pokud nemovitost splňuje definici uvedenou v odstavci 7, je z pohledu účetní jednotky, která nemovitost vlastní, investicí do nemovitosti. Proto vykazuje takovou nemovitost pronajímatel ve své individuální účetní závěrce jako investici do nemovitostí. K takové situaci může dojít, pokud vláda založí účetní jednotku, jejímž předmětem činnosti je správa nemovitostí, aby spravovala vládní kancelářské budovy. Budovy jsou pak pronajaty jiným vládním jednotkám na komerčním

základě. V účetní závěrce účetní jednotky, která nemovitosti spravuje, jsou nemovitosti vykazovány jako investice do nemovitostí. Nicméně v konsolidované účetní závěrce vlády jsou nemovitosti vykázaný jako budovy, pozemky a zařízení v souladu s IPSAS 17.

Uznání

20. **Investice do nemovitosti se vykazuje jako aktivum tehdy a jen tehdy, pokud:**
- (a) **je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojené s investicí do nemovitosti poplynou účetní jednotce; a**
 - (b) **náklady spojené s pořízením investice do nemovitosti nebo reálná hodnota jsou spolehlivě ocenitelné.**
21. Při rozhodování, zda položka splňuje první kritérium uznání, potřebuje účetní jednotka posoudit stupeň jistoty získání budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, a to na základě informací dostupných v okamžiku prvního zachycení. Existence dostatečné jistoty toho, že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál poplyne účetní jednotce, vyžaduje ujištění, že účetní jednotka získá užitek spojený s aktivem a převezme s tím spojená rizika. Takové ujištění je dostupné obvykle pouze v okamžiku, kdy užítka a rizika byly na účetní jednotku převedeny. Do té doby může být transakce, jejímž účelem je získání aktiva, obvykle zrušena bez významné penalizace, a proto není aktivum uznáno.
22. Druhé kritérium uznání je obvykle lehce splněno, protože směnná transakce prokazující nákup aktiva identifikuje zároveň náklady na jeho pořízení. Jak je specifikováno v odstavci 27 tohoto standardu, může být investice do nemovitostí pořízena za určitých okolností zdarma nebo za své nominální náklady pořízení. V takových případech je pořizovacím nákladem investice do nemovitostí reálná hodnota nemovitosti k datu jejího pořízení.
23. Účetní jednotka posuzuje podle této zásady rozpoznání všechny náklady vynaložené na investice do nemovitostí v okamžiku jejich vzniku. Tyto vynaložené náklady zahrnují jak pořizovací náklady vzniklé při akvizici investice do nemovitosti, tak i náklady vynaložené následně na zhodnocení, výměnu částí nebo obsluhu nemovitosti.
24. Podle zásady rozpoznání uvedené v odstavci 20 nevykazuje účetní jednotka běžné každodenní náklady na obsluhu investice do nemovitosti v její účetní hodnotě. Tyto náklady se spíše vykazují jako součást přebytku nebo schodku za období v okamžiku jejich výskytu. Každodenní náklady na obsluhu představují zejména osobní náklady a spotřeby, včetně nákladů na drobné předměty. Účel takových výdajů lze často popsat jako opravy a údržba nemovitosti.

25. Část investice do nemovitosti může být pořízena prostřednictvím obměny. Například vnitřní montované příčky mohou nahradit původní zdi. Podle zásad rozpoznání vykáže účetní jednotka pořizovací náklad náhrady části existující investice do nemovitosti v účetní hodnotě investice do nemovitosti v okamžiku, kdy takový pořizovací náklad vznikl, pokud splňuje kritéria pro jejich vykázání. Účetní hodnota těch částí, které byly vyměněny, se odúčtuje v souladu s ustanoveními tohoto standardu zabývajícími se odúčtování.

Počáteční ocenění

26. **Investice do nemovitosti se prvotně ocení na úrovni svých pořizovacích nákladů (do počátečního ocenění se zahrnou i vedlejší náklady spojené s pořízením nemovitosti).**
27. **Tam, kde je investice do nemovitosti pořízena prostřednictvím nesměnné transakce, je jejím pořizovacím nákladem reálná hodnota nemovitosti k datu jejího pořízení.**
28. Náklady nakoupené investice do nemovitosti se skládají z její kupní ceny a veškerých přímo přiřaditelných výdajů. Přímě přiřaditelné výdaje zahrnují například platby za znalecké nebo právní služby, daně z převodu nemovitostí a ostatní náklady transakce.
29. Náklady na investici pořízenou vlastní činností jsou její pořizovací náklady k datu, ke kterému byla stavba nebo rekonstrukce nemovitosti dokončena. Do tohoto data používá účetní jednotka IPSAS 17. Tímto datem se nemovitost stává investicí do nemovitosti a použije se na ni tento standard (viz dále uvedené odstavce 66(e) a 76).
30. Pořizovací náklady investice do nemovitosti se nezvyšují o:
- (a) počáteční zahajovací náklady (pokud nejsou nezbytné k uvedení nemovitosti do provozuschopného stavu v rozsahu zamýšleném vedením);
 - (b) počáteční provozní ztráty, které se vyskytly před tím, než nemovitost dosáhla plánované úrovně obsazení; nebo
 - (c) neobvyklé částky promarněného materiálu, práce či jiných prostředků, které vznikly v průběhu výstavby nebo rekonstrukce nemovitosti.
31. Pokud je platba za investici do nemovitosti odložena, je pořizovacím nákladem investice ekvivalent kupní ceny, která by byla uhrazena peněží. Rozdíl mezi touto částkou a celkovou sumou plateb se po dobu trvání obchodního úvěru vykazuje jako úrokový náklad.
32. Investice do nemovitosti může být pořízena prostřednictvím nesměnné transakce. Ústřední vláda může například bezúplatně převést přebytečnou kancelářskou budovu na účetní jednotku místní samosprávy, která ji poté

- pronajme za tržní nájem. Investice do nemovitosti může být rovněž pořízena nesměnnou transakcí prostřednictvím uplatnění vyvlastňovacího práva. Za takových okolností je pořizovací náklad nemovitosti stanoven ve výši reálné hodnoty nemovitosti k datu její akvizice.
33. Pokud účetní jednotka při prvním vykázání ocení investici do nemovitosti její reálnou hodnotou v souladu s odstavcem 27, pak se tato reálná hodnota stává pořizovacím nákladem dané nemovitosti. Účetní jednotka se následně po tomto prvotním uznání může rozhodnout, zda bude dále uplatňovat model oceňování reálnou hodnotou (odstavce 42 až 64) nebo model oceňování pořizovacími náklady (odstavec 65).
34. **Prvotní pořizovací náklad účasti na nemovitosti držené na základě nájmu a klasifikované jako investice do nemovitosti se určí tak, jak je to předepsáno pro finanční leasing v odstavci 28 IPSAS 13, tzn., že aktivum se vykáže v nižší z reálné hodnoty nemovitosti a současné hodnoty minimálních leasingových splátek. Odpovídající částka je pak vykázána jako závazek v souladu se stejným odstavcem.**
35. Jakékoliv přípatky placené jako součást leasingu se pro tento účel považují za součást minimálních leasingových splátek a jsou proto zahrnuty do pořizovacích nákladů aktiva, ale jsou vyjmuty z hodnoty závazku. Pokud účast na nemovitosti držené na základě leasingu je klasifikována jako investice do nemovitosti, pak je položkou oceňovanou prostřednictvím reálné hodnoty tato účast a ne podkladové aktivum. Návod na určení reálné hodnoty účastí na nemovitostech je uveden pro model oceňování reálnou hodnotou v odstavcích 42–61. Tento návod je relevantní také pro určení reálné hodnoty v případech, kdy je používána jako pořizovací náklad pro potřeby prvotního vykázání.
36. Jedna nebo i více investic do nemovitostí může být pořízena prostřednictvím směny za nepeněžní aktivum nebo jiné aktivum, či kombinaci peněžního a nepeněžního aktiva. Následující diskuse se týká výměny jednoho nepeněžního aktiva za druhé, ale je použitelná na všechny výměny popsané v předchozí větě. Pořizovací náklad takové investice do nemovitosti je stanoven na úrovni její reálné hodnoty pokud (a) směnná transakce postrádá komerční charakter nebo (b) reálná hodnota ani získaného ani poskytnutého aktiva není spolehlivě určitelná. Pořízené aktivum se takto ocení, i když účetní jednotka nemůže okamžitě vyřadit aktivum, kterého se vzdala. Pokud nelze zjistit reálnou hodnotu pořizovaného aktiva, pak je jeho pořizovací náklad oceněn účetní hodnotou aktiva, které bylo pozbyto.
37. Účetní jednotka určí, zda má směnná transakce komerční charakter tím, že posoudí míru, v jaké se očekává změna budoucích peněžních toků nebo využitelného potenciálu jako výsledek dané transakce. Směnná transakce má komerční charakter když:
- (a) se struktura (riziko, načasování a částka) peněžních toků nebo využitelného potenciálu plynoucího ze získaného aktiva liší od

struktury peněžních toků nebo využitelného potenciálu poskytnutého aktiva;

- (b) účetní jednotkou daná hodnota části její činnosti, které se transakce týká, se změní jako důsledek směny; a
- (c) změny podle (a) a (b) jsou významné v porovnání s reálnou hodnotou vyměněného aktiva.

Pro účely rozhodování o tom, zda měla směnná transakce komerční podstatu, musí účetní jednotkou daná hodnota části činnosti prováděné účetní jednotkou, které se transakce týká, brát v úvahu peněžní toky po zdanění, pokud zdanění podléhá. Výsledek této analýzy může být jasný bez toho, aby účetní jednotka prováděla detailní propočty.

38. Reálná hodnota aktiva, pro které neexistují porovnatelné tržní transakce, je spolehlivě ocenitelná, pokud (a) variabilita v rámci spolehlivých odhadů reálné hodnoty není pro dané aktivum významná nebo (b) pravděpodobnost různých odhadů v rámci daného rozsahu může být spolehlivě vyhodnocena a použita pro stanovení reálné hodnoty. Pokud je účetní jednotka schopna spolehlivě stanovit reálnou hodnotu jak získaného tak i poskytnutého aktiva, pak je pro potřebu stanovení pořizovacího nákladu použita reálná hodnota poskytnutého aktiva, pokud však není reálná hodnota získaného aktiva jasně průkaznější.

Následné oceňování po počátečním uznání

Účetní pravidla

39. **S výjimkou uvedenou v odstavci 43 si účetní jednotka při stanovení svých účetních pravidel zvolí mezi modelem oceňování reálnou hodnotou podle odstavců 42-64 a modelem oceňování pořizovacími náklady podle odstavce 65 a vybrané účetní pravidlo použije pro veškeré své investice do nemovitostí.**
40. IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“ říká, že nevynucené (dobrovolné) změny v účetních pravidlech mohou být prováděny pouze v případech, kdy provedená změna povede k vhodnějšímu vykázání transakcí, událostí nebo jiných okolností v účetní závěrce účetní jednotky. Je velmi nepravděpodobné, že by změna oceňování z modelu oceňování reálnou hodnotou na model oceňování pořizovacími náklady vedla k věrnějšímu vykázování.
41. Tento standard požaduje, aby všechny účetní jednotky určily reálnou hodnotu svých investic do nemovitostí, a to buď pro potřeby oceňování v účetních výkazech (pokud účetní jednotka používá model oceňování reálnou hodnotou) nebo pro zveřejnění v poznámkách (pokud účetní jednotka používá model oceňování pořizovacími náklady). Je žádoucí, nikoliv však povinné, aby reálná hodnota investice do nemovitostí byla určena na základě ocenění provedeného

nezávislým znalcem, který má odpovídající a uznávanou odbornou způsobilost a má předchozí zkušenosti s oceňováním předmětné kategorie investic do nemovitostí v dané lokalitě.

Model oceňování reálnou hodnotou

42. **Účetní jednotka, která si vybrala model oceňování reálnou hodnotou, musí po počátečním zachycení oceňovat veškeré své investice do nemovitostí jejich reálnou hodnotou až na výjimečné případy popsané v odstavci 62.**
43. **Pokud je účast na nemovitosti držené na základě operativního leasingu klasifikována jako investice do nemovitostí podle odstavce 8, pak nelze volit odstavec 39; musí být použit model oceňování reálnou hodnotou.**
44. **Přínosy nebo újmy vzniklé ze změn reálné hodnoty investice do nemovitosti se zahrnují do čistého přebytku/schodku za období, ve kterém k nim došlo.**
45. Reálnou hodnotou investice do nemovitosti je cena, za kterou by nemovitost mohla být směněna mezi znalými a ochotnými stranami za tržních podmínek (viz odstavec 7). Reálná hodnota jmenovitě vylučuje odhady cen zvýšené nebo snížené vlivem speciálních podmínek nebo okolností, jakými jsou například atypické financování, operace prodeje a zpětného leasingu, zvláštní ujednání nebo úlevy poskytnuté kýmkoliv, kdo je s prodejem spojen.
46. Účetní jednotka stanovuje reálnou hodnotu bez odpočtu jakýchkoliv nákladů transakcí, které jí mohou vzniknout z důvodu prodeje nebo jiného druhu pozbytí.
47. **Reálná hodnota investice do nemovitosti musí vyjadřovat tržní podmínky k datu vykázání.**
48. Reálná hodnota je veličinou vztaženou k určenému datu. Vzhledem k tomu, že se tržní podmínky mění, může být částka vykazovaná jako reálná hodnota nesprávná nebo nevhodná, pokud byla vyčíslena k jinému datu. Definice reálné hodnoty rovněž předpokládá současnou směnu a vypořádání prodejní smlouvy bez zohlednění jakékoliv změny ceny v případě, kdy směna a vypořádání mezi znalými a ochotnými stranami a za obvyklých podmínek neprobíhá současně.
49. Reálná hodnota investice do nemovitostí odráží, mimo jiných záležitostí, i nájemné z aktuálních leasingů a přiměřené a obhajitelné předpoklady představující tržní pohled ochotných a znalých stran na očekávané nájemné z budoucích leasingů s ohledem na stávající tržní podmínky. Na obdobném základě to rovněž odráží veškeré odtoky peněžních prostředků (včetně plateb nájemného a ostatní odtoků), které lze očekávat s ohledem na nemovitost. Některé z takových odtoků se již projevují závazky, zatímco jiné představují

- odtoky, které nejsou dosud vykázány v účetní závěrce a nastane tak až k pozdějšímu datu (například opakující se platby jako je podmíněně nájemné).
50. Odstavec 34 stanovuje východiska pro prvotní vykázání pořizovacích nákladů účasti na pronajaté nemovitosti. Odstavec 42 požaduje, aby účast na pronajaté nemovitosti byla přeceňována na reálnou hodnotu, pokud je to nezbytné. V případě leasingu sjednaného za tržních podmínek, je reálná hodnota účasti na pronajaté nemovitosti v okamžiku pořízení a po odpočtu veškerých leasingových splátek (včetně těch, které se vztahují k vykázanému závazku), nulová. Tato reálná hodnota se nemění bez ohledu na to, zda se pro účetní potřeby pronajaté aktivum a závazek vykazují ve výši reálné hodnoty nebo v částce současné hodnoty minimálních leasingových splátek, a to v souladu s odstavcem 28 v IPSAS 13. Z uvedeného důvodu by přecenění pronajatého aktiva z pořizovacích nákladů podle odstavce 34 na reálnou hodnotu podle odstavce 42 nemělo vést k žádnému prvotnímu přínosu nebo újmě, pokud není reálná hodnota vyčíslena k jinému datu. To se může stát v případě, že volba modelu oceňování reálnou hodnotou byla provedena až po prvotním vykázání.
 51. Definice reálné hodnoty se odvolává na „ochotné a znalé strany“. V této souvislosti znamená pojem „znalý“, že jak ochotný kupující, tak i ochotný prodávající jsou dostatečně informováni o podstatě a charakteru investice do nemovitosti, jejím aktuálním i potenciálním využití a tržních podmínkách k datu vykázání. Ochotný kupující je motivován koupit, ale není k tomu nucen. Takový kupující není ani příliš nedočkavý ani předem rozhodnutý koupit za jakoukoliv cenu. Předpokládáný kupec by nezaplatil cenu vyšší, než by požadovali znalí kupci a prodejci tvořící daný trh.
 52. Ochotný prodávající není ani nedočkavým ani k prodeji donuceným prodejcem, připraveným prodat za jakoukoliv cenu, ani tím, kdo je připraven trvat na ceně, která není za daných tržních podmínek přiměřená. Ochotný prodávající je motivován k prodeji investice do nemovitosti za daných tržních podmínek a za nejlepší dosažitelnou cenu. Faktické podmínky skutečného vlastníka investice do nemovitosti nejsou součástí takového zvažování, protože ochotný prodávající je chápán pouze jako hypotetický vlastník (zvažování ochotného prodávajícího například nebere v úvahu konkrétní daňovou situaci aktuálního vlastníka nemovitosti).
 53. Definice reálné hodnoty se odvolává na „obvyklé podmínky“. Operace za obvyklých podmínek je operace, k níž dochází mezi stranami nemajícími žádné zvláštní či speciální vztahy, které by činily cenu operace tržně neobvyklou. Předpokládá se, že k operaci dochází mezi nespřízněnými stranami, které jednájí na sobě nezávisle.
 54. Za normálních okolností poskytují nejprůkaznější reálnou hodnotu aktuální ceny na aktivním trhu s obdobnými nemovitostmi, ve stejné lokalitě a za stejných podmínek, které jsou předmětem obdobných leasingů nebo jiných smluv. Účetní jednotka musí pečlivě identifikovat odchylky v povaze, lokalitě

- nebo stavu nemovitosti, případně ve smluvních podmínkách leasingu nebo jiných smluv vztahujících se k nemovitosti.
55. V případě absence běžných cen na aktivním trhu podobném popisu v odstavci 54, bere účetní jednotka v úvahu informace z různých zdrojů, a to včetně:
- (a) běžných cen na aktivním trhu s nemovitostmi rozdílné povahy, stavu nebo lokality (nebo s nemovitostmi, které jsou předmětem odlišných leasingových a jiných smluv), upravených tak, aby zohledňovaly tyto odlišnosti;
 - (b) nedávných cen obdobných aktiv na méně aktivním trhu s úpravou zohledňující veškeré změny ekonomických podmínek, ke kterým došlo od data operací uskutečněných za tyto ceny; a
 - (c) odhadu diskontovaných peněžních toků založeného na spolehlivém výpočtu budoucích peněžních toků, doloženého podmínkami všech existujících leasingových a jiných smluv a (pokud je to možné) externími doklady, jako je například běžné tržní nájemné z obdobných nemovitostí ve stejné lokalitě a stavu a při použití diskontních sazeb, které odrážejí běžné tržní odhady nejistot ve výši a načasování peněžních toků.
56. V některých případech mohou různé zdroje vyjmenované v předchozím odstavci vést k rozdílným výsledným částkám reálné hodnoty investice do nemovitosti. Účetní jednotka musí zvážit příčiny těchto rozdílů tak, aby v rámci rozmezí možných výpočtů reálné hodnoty dosáhla jejího co nejspolehlivějšího odhadu.
57. Ve výjimečných případech je již při prvním pořízení investice do nemovitosti (nebo v případě, kdy se existující nemovitost stává poprvé investicí do nemovitosti na základě dokončení výstavby nebo rekonstrukce nebo z důvodu změny způsobu jejího využívání) jasně zřejmé, že rozmezí možných výpočtů je tak velké a určení pravděpodobnosti různých dopadů obtížné, že je popřena užitečnost pouze jediného odhadu reálné hodnoty. Takové skutečnosti mohou naznačovat, že reálná hodnota není spolehlivě určitelná na kontinuálním základě (viz odstavec 62).
58. Reálná hodnota se liší od hodnoty z užívání, jak je definována v IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“ a v Mezinárodním účetním standardu IAS 36, „Snížení hodnoty aktiv“¹. Reálná hodnota odráží znalosti a odhady znalých a ochotných kupujících a prodávajících. Naproti tomu hodnota z užívání odráží odhady účetní jednotky včetně faktorů, které jsou specifické

¹ IPSAS 21 definuje hodnotu z užívání aktiv negenerujících peněžní toky jako „současnou hodnotu zbývajících využitelného potenciálu“. IAS 36 „Snížení hodnoty aktiv“ definuje hodnotu z užití jako „současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž se očekává, že vzniknou z aktiva nebo peněžotvorné jednotky“. IPSASB aktuálně připravuje standard zabývající se snížením hodnoty peněžotvorných aktiv, který bude založen na IAS 36.

- pro danou účetní jednotku a nejsou obecně použitelné. Reálná hodnota například nezohledňuje žádný z následujících faktorů v míře, v jaké by nebyly dostupné ochotným a znalým kupujícím a prodávajícím:
- (a) dodatečnou hodnotu vzniklou z vytvoření portfolia nemovitostí v různých lokalitách;
 - (b) synergický efekt mezi investicí do nemovitosti a ostatními aktivy;
 - (c) právní výhody nebo omezení, která jsou specifická pouze pro aktuálního vlastníka; a
 - (d) daňové úlevy nebo břemena, která jsou specifická pro aktuálního vlastníka.
59. Účetní jednotka nesmí při určování reálné hodnoty investice do nemovitosti započítat duplicitně ty aktiva nebo závazky, které jsou vykazovány jako samostatná aktiva nebo závazky. Například:
- (a) zařízení, jako jsou výtahy nebo klimatizace, jsou často nedělitelnou součástí budovy a jsou obecně spíše zahrnuty do reálné hodnoty investice do nemovitosti, než by byly vykazovány odděleně jako pozemky, budovy a zařízení;
 - (b) pokud je pronajata zařízení kancelář, zahrnuje obecně reálná hodnota kanceláře i reálné hodnoty jejího vybavení, protože příjem z pronájmu odpovídá zařízené kanceláři. Pokud je tedy zařízení zahrnuto do reálné hodnoty investice do nemovitosti, nevykazuje již účetní jednotka toto zařízení jako samostatné aktivum;
 - (c) reálná hodnota investice do nemovitosti nezahrnuje zálohové nebo časově rozlišené příjmy z operativního leasingu, neboť je účetní jednotka vykazuje jako samostatné aktivum či závazek;
 - (d) reálná hodnota aktiva drženého na základě leasingu odráží očekávané peněžní toky (včetně podmíněných nájmu, jejichž úhrada se očekává). Jestliže se ocenění nemovitosti provádí po odpočtu veškerých očekávaných plateb, pak je nutné připočíst zpět veškeré rozpoznané leasingové závazky, které pro potřeby účetnictví vstupují do reálné hodnoty investice do nemovitosti.
60. Reálná hodnota investice do nemovitosti nezohledňuje následné výdaje, které budou zlepšovat nebo rozšiřovat nemovitost, a nezohledňuje odpovídající budoucí prospěch plynoucí z takových budoucích výdajů.
61. V některých případech účetní jednotka očekává, že současná hodnota jejich plateb vztahujících se k investici do nemovitosti (mimo platby vztahující se k závazkům) překročí současnou hodnotu odpovídajících peněžních příjmů. Pro určení toho, zda má být v tomto případě vykázán závazek a jak má být takový závazek oceněn, použije účetní jednotka IPSAS 19 „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“.

Neschopnost spolehlivého určení reálné hodnoty

62. **Předpoklad, že účetní jednotka je schopna určit reálnou hodnotu investice do nemovitosti na kontinuálním základě, je vyvratitelný. Ve výjimečných případech je při prvním pořízení investice do nemovitosti (nebo v případě, kdy se existující nemovitost stává poprvé investicí do nemovitosti na základě dokončení výstavby nebo rekonstrukce nebo z důvodu změny způsobu jejího využívání) jasně zřejmé, že účetní jednotka není schopna určit reálnou hodnotu spolehlivě na kontinuálním základě. K tomu dochází tehdy a jen tehdy, když jsou srovnatelné tržní transakce málo frekventované a alternativní výpočty reálné hodnoty (založené například na odhadech diskontovaných peněžních toků) nejsou dostupné. V takových případech použije účetní jednotka pro ocenění dané investice do nemovitosti model pořizovacích nákladů v IPSAS 17 „Pozemky, budovy a zařízení“. Zbytková hodnota investice do nemovitosti se předpokládá v nulové výši. Účetní jednotka pokračuje v používání IPSAS 17 až do pozbytí dané investice do nemovitosti.**
63. V popsáných výjimečných případech, kdy je účetní jednotka nucena z důvodů uvedených v předchozím odstavci oceňovat určitou investici do nemovitosti prostřednictvím modelu pořizovacích nákladů v IPSAS 17, oceňuje účetní jednotka všechny své ostatní investice do nemovitostí reálnou hodnotou. V takových případech může přesto účetní jednotka pokračovat ve vykazování všech zbývajících nemovitostí za použití modelu oceňování reálnou hodnotou.
64. **Pokud již dříve účetní jednotka oceňovala investici do nemovitosti reálnou hodnotou, pokračuje v tomto oceňování nemovitosti reálnou hodnotou až do jejího pozbytí (nebo dokud se nemovitost nestane nemovitostí užívanou vlastníkem, případně dokud účetní jednotka nezahájí přípravu nemovitosti k prodeji v rámci běžné činnosti), a to dokonce i v případě, že se srovnatelné tržní transakce stanou méně častými nebo se tržní ceny stanou obtížněji dostupné.**

Model oceňování pořizovacími náklady

65. **Po počátečním zachycení oceňuje účetní jednotka, která si zvolila model oceňování pořizovacími náklady, veškeré své investice do nemovitostí v souladu s požadavky IPSAS 17 pro tento model, to znamená na úrovni pořizovacích nákladů po odpočtu veškerých opravěk a veškerých kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.**

Převody

66. **Převody z a na investice do nemovitostí mohou být provedeny tehdy a jen tehdy, pokud došlo ke změně užívání prokázané:**
- (a) **zahájením užívání nemovitostí vlastníkem v případě převodu z investice do nemovitostí na vlastníkem užívanou nemovitost;**

- (b) **zahájením kroků směřujících k prodeji v případě převodu investice do nemovitosti do zásob;**
 - (c) **ukončením užívání nemovitosti vlastníkem v případě převodu z vlastníkem užívaných nemovitostí na investice do nemovitostí;**
 - (d) **zahájením operativního leasingu (na komerčním základě) poskytovaného jiné straně v případě převodu ze zásob na investice do nemovitostí; nebo**
 - (e) **ukončením stavby nebo rekonstrukce v případě převodu ze stavených či rekonstruovaných nemovitostí (upravených IPSAS 17) na investice do nemovitostí.**
67. Užívání 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 nemovitostí, a to až do okamžiku ukončení jejího vykazování (vyřazení z Výkazu o finanční situaci) a nepřístupuje k ní tedy jako k zásobám. Obdobně pokud účetní jednotka zahájí přestavbu existující investice do 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 vykazování a oceňování, které vznikají, pokud účetní jednotka používá model oceňování investic do nemovitostí reálnou hodnotou. Pokud používá účetní jednotka model oceňování pořizovacími náklady, nemění se v důsledku převodů mezi

investicemi do nemovitostí, vlastníkem užívanými nemovitostmi a zásobami účetní hodnota převáděné nemovitosti, a nemění se tedy ani pořizovací náklady takové nemovitosti pro potřeby oceňování a zveřejňování.

71. **V případě převodu investice do nemovitosti vedené v reálné hodnotě na vlastníkem užívanou nemovitost nebo zásobu, je pro stanovení pořizovacího nákladu pro následné vykazování v souladu s IPSAS 17 nebo IPSAS 12 „Zásoby“ použita reálná hodnota k datu změny ve způsobu jejího užívání.**
72. **Pokud se vlastníkem užívaná nemovitost stane investicí do nemovitostí, která bude vedena v reálné hodnotě, pak musí účetní jednotka uplatňovat IPSAS 17 až do data změny ve způsobu jejího užívání. S veškerými odchylkami mezi účetní hodnotou nemovitosti podle IPSAS 17 a její reálnou hodnotou k uvedenému datu zachází účetní jednotka stejným způsobem jako při přecenění v souladu s IPSAS 17.**
73. Až do data, ke kterému se stane vlastníkem užívaná nemovitost investicí do nemovitostí vedenou v reálné hodnotě, účetní jednotka nemovitosti odpisuje a vykazuje veškeré ztráty ze snížení hodnoty, které se vyskytly. S veškerými rozdíly mezi účetní hodnotou nemovitosti v souladu s IPSAS 17 a její reálnou hodnotou k uvedenému datu zachází účetní jednotka stejným způsobem jako při přecenění v souladu s IPSAS 17. To znamená, že:
 - (a) jakékoliv výsledné snížení účetní hodnoty nemovitosti je vykázáno v přebytku/schodku za dané období. K tomu je však nutno dodat, že v případě, že na danou nemovitost připadá určitá částka fondu z přecenění, pak je zmiňované snížení hodnoty zúčtováno do této výše nejprve proti fondu z přecenění; a
 - (b) k jakémukoliv zvýšení účetní hodnoty se přistupuje následujícím způsobem:
 - (i) v rozsahu, v němž zvýšení hodnoty ruší předchozí snížení hodnoty dané nemovitosti, je zhodnocení vykázáno v čistém přebytku nebo schodku za dané období. Částka vykázána v čistém přebytku/schodku za dané období nesmí přesáhnout částku potřebnou k pokrytí účetní hodnoty, která by byla dosažena (po odpočtu odpisů) v případě, že by nebyla vykázána žádná ztráta ze snížení hodnoty; a
 - (ii) jakákoliv zbývající část zhodnocení je účtována přímo do čistých aktiv/vlastního kapitálu jako fond z přecenění. V případě následného pozbytí dané investice do nemovitosti je přecenění zahrnuté do čistých aktiv/vlastního kapitálu převedeno do kumulovaných přebytků nebo schodků. Převod fondu z přecenění do kumulovaných přebytků nebo schodků se neprovádí přes přebytek nebo schodek.

74. **V případě převodu ze zásob na investice do nemovitostí, které budou vedeny v reálné hodnotě, se vykází veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou nemovitosti k tomuto datu a její předchozí účetní hodnotou jako součást přebytku nebo schodku.**
75. Přístup k řešení převodů ze zásob na investice do nemovitostí, které budou vedeny v reálné hodnotě, je konzistentní s prodejem zásob.
76. **Jestliže účetní jednotka dokončí stavbu nebo rekonstrukci investice do nemovitostí, která je prováděna ve vlastní režii, a daná nemovitost bude vedena v reálné hodnotě, vykází se veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou dané nemovitosti k datu dokončení a její předchozí účetní hodnotou jako součást přebytku nebo schodku.**

Pozbytí

77. **Investice do nemovitosti se přestává vykazovat (je vyřazena z Výkazu o finanční situaci) v případě jejího pozbytí nebo v případě, že je investice do nemovitosti trvale vyňata z užívání a z jejího pozbytí se neočekává žádný budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.**
78. K pozbytí investice do nemovitosti může dojít v důsledku prodeje nebo jejího vložení do finančního leasingu. K určení data pozbytí investice do nemovitosti použije účetní jednotka kritéria IPSAS 9, určující uznání výnosu z prodeje zboží, a vezme v úvahu odpovídající návod Dodatku k IPSAS 9. IPSAS 13 se použije při pozbytí z důvodu vložení nemovitosti do finančního leasingu a při prodeji a zpětném leasingu.
79. Pokud účetní jednotka vykáže v souladu s pravidly rozpoznání v odstavci 20 jako součást účetní hodnoty aktiva pořizovací náklad výměny části investice do nemovitosti, pak vyřadí účetní hodnotu nahrazené části. V případě investice do nemovitosti, která se vykazuje za použití modelu oceňování pořizovacími náklady, nemusí být nahrazovaná část samostatně odpisovanou částí. Pokud je pro účetní jednotku neproveditelné určit účetní hodnotu nahrazené části, může použít pořizovací náklady části, kterou se nahrazuje k datu pořízení nebo výstavby. V případě modelu oceňování reálnou hodnotou může reálná hodnota investice do nemovitosti již odrážet skutečnost, že část, která má být vyměněna ztratila hodnotu. V ostatních případech může být obtížné rozeznat, o kolik by měla být reálná hodnota snížena s ohledem na nahrazenou část. Alternativní možností jak snížit reálnou hodnotu s ohledem na nahrazenou část v případech, kdy není jednoduché to provést, je zahrnout pořizovací náklady části, kterou se nahrazuje, do účetní hodnoty aktiva a pak přehodnotit reálnou hodnotu tak, jak by to bylo vyžadováno při zhodnocení, které není obměnou.
80. **Přínosy nebo újmy vzniklé z odstavení nebo pozbytí investice do nemovitosti se určí jako rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva a čistým výtěžkem z pozbytí a vykází se jako součást přebytku nebo schodku**

(pokud IPSAS 13 v případě prodeje a zpětného leasingu nestanoví jinak) v období odstavení nebo pozbytí.

81. Protihodnota získatelná z titulu pozbytí investice do nemovitosti je nejprve vykázána na úrovni reálné hodnoty. V konkrétních případech, kdy je platba za investici do nemovitosti odložena, je získatelná proti hodnota vykázána nejprve na úrovni peněžního ekvivalentu kupní ceny, která by byla zaplacená penězi. Rozdíl mezi nominální částkou proti hodnoty a ekvivalentem ceny v penězích se vykáže v souladu s IPSAS 9 jako úrokový výnos, za použití metody efektivní úrokové míry.
82. Pokud je to přiměřené, použije účetní jednotka na veškeré závazky, které jí zůstanou po vyřazení investice do nemovitostí IPSAS 19 nebo ostatní standardy.
83. **Náhrady od třetích stran v případě snížení hodnoty, ztráty nebo vzdání se investice do nemovitosti se vykáže jako součást přebytku nebo schodku v okamžiku vzniku nároku na náhradu.**
84. Snížení hodnoty nebo ztráty investic do nemovitostí, tomu odpovídající nároky na platby náhrad od třetích stran a veškeré následné pořízení nebo výstavby nahrazovaných aktiv jsou samostatnými ekonomickými případy a jsou zachycovány odděleně takto:
 - (a) snížení hodnoty investice do nemovitosti se vykazuje v souladu s IPSAS 21, „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“. IPSAS 21 požaduje použití IAS 36, „Snížení hodnoty aktiv“ na peněžotvorná aktiva;
 - (b) odstavení nebo pozbytí investice do nemovitosti se vykazuje v souladu s odstavci 77-82 tohoto standardu;
 - (c) náhrady od třetích stran týkající se investic do nemovitostí, u nichž došlo ke snížení hodnoty, nebo došlo k jejich ztrátě, či byly zanechány, se vykazuje v přebytku nebo schodku v okamžiku, kdy na ně vznikl nárok;
 - (d) pořizovací hodnota aktiv obnovených, pořízených nebo vybudovaných jako obměny se provádí v souladu s odstavci 26-38 tohoto standardu.

Zveřejňování**Model oceňování reálnou hodnotou a model oceňování pořizovacími náklady**

85. Níže uvedené informace, jejichž zveřejnění se požaduje, doplňují požadavky IPSAS 13. V souladu s IPSAS 13 podává vlastník investice do nemovitosti informace pronajímateli o leasingu, který uzavřel. Účetní jednotka, která drží investici do nemovitosti na základě finančního leasingu, poskytuje informace o

takovém finančním leasingu nájemci, a pokud jej dále pronajímá, pak jako pronajímatel zveřejňuje informace o každém operativním leasingu, které uzavřel.

86. Účetní jednotka zveřejňuje:

- (a) zda používá model oceňování reálnou hodnotou nebo pořizovacími náklady;
- (b) pokud používá model oceňování reálnou hodnotou, pak zda a za jakých okolností klasifikuje a vykazuje účasti na nemovitostech držených na základě operativního pronájmu jako investice do nemovitostí;
- (c) v případech, kdy je klasifikace obtížná (viz odstavec 18), kritéria, která používá pro rozlišení investice do nemovitosti od vlastníkem užívané nemovitosti a od nemovitosti držené za účelem prodeje v rámci běžné činnosti;
- (d) metody a významné předpoklady použité při určování reálné hodnoty investice do nemovitosti, včetně informace o tom, zda bylo určení reálné hodnoty doloženo průkaznými údaji trhu nebo bylo spíše založeno na jiných faktorech (které musí účetní jednotka zveřejnit), z důvodu povahy nemovitosti nebo nedostatku srovnatelných tržních údajů;
- (e) do jaké míry je reálná hodnota investice do nemovitosti (tak, jak je oceněna nebo zveřejněna v účetní závěrce) založena na ocenění provedeném nezávislým znalcem, který má odpovídající a uznávanou odbornou způsobilost a předchozí zkušenosti v oceňování nemovitostí obdobného druhu a lokality, jako jsou oceňované nemovitosti. Pokud žádné takové ocenění nebylo provedeno, musí být tato skutečnost zveřejněna;
- (f) částku zahrnutou do přebytku nebo schodku představující:
 - (i) výnos z nájemného z investice do nemovitostí;
 - (ii) přímé provozní náklady (včetně oprav a údržby) vzniklé z investice do nemovitostí, které vytvářely nájemné v průběhu období; a
 - (iii) přímé provozní náklady (včetně oprav a údržby) vzniklé z investice do nemovitostí, které nevytvářely nájemné v průběhu období.
- (g) existenci a výši omezení realizovatelnosti investice do nemovitosti, případně realizovatelnosti úhrady výnosů či výtěžků z pozbytí; a
- (h) smluvní závazky k prodeji, výstavbě nebo rekonstrukci investice do nemovitosti, případně k jejím opravám, údržbě či rozšiřování.

Model oceňování reálnou hodnotou

87. Účetní jednotka, která používá model oceňování reálnou hodnotou upravený odstavci 42–64, zveřejní navíc k informacím zveřejněným podle odstavce 86 ještě rozpis hodnot investic do nemovitostí vedených v účetnictví na začátku a ke konci období, který obsahuje:
- (a) přírůstky s odděleným zveřejněním těch přírůstků, které pocházejí z nákupů a těch, které jsou důsledkem aktivace následných výdajů;
 - (b) přírůstky pocházející z akvizic prostřednictvím podnikových kombinací;
 - (c) pozbytí;
 - (d) čisté přínosy nebo újmy z přecenění reálné hodnoty;
 - (e) čisté kursové rozdíly vzniklé převodem účetních výkazů do odlišných měn vykazování a převodem zahraničních činností do měny vykazování vykazující účetní jednotky;
 - (f) převody do zásob a z nich a převody do vlastníkem užívaných nemovitostí a z nich; a
 - (g) ostatní pohyby.
88. Pokud je pro účely účetní závěrky původní ocenění investice do nemovitosti podstatně upraveno, například aby se odstranilo duplicitní započítání aktiv nebo závazků, které jsou vykazovány jako samostatná aktiva nebo závazky tak, jak je to popsáno v odstavci 59, zveřejní účetní jednotka rozpis mezi původním a upraveným oceněním uvedeným v účetní závěrce, který obsahuje odděleně agregované částky veškerých rozpoznaných leasingových závazků, které byly zpětně připočteny a veškerých další podstatných úprav.
89. Ve výjimečných případech, uvedených v odstavci 62, kdy účetní jednotka oceňuje investice do nemovitostí pomocí modelu pořizovacích cen v IPSAS 17 požadovaný odstavcem 87, zveřejňuje částky připadající na takové investice do nemovitostí odděleně od částek vztahujících se k ostatním investicím do nemovitostí. Navíc musí účetní jednotka zveřejnit:
- (a) popis investice do nemovitosti;
 - (b) vysvětlení, proč nemůže být reálná hodnota spolehlivě vyčíslena;
 - (c) pokud je to možné, tak rozmezí, v rámci kterého reálná hodnota nejpravděpodobněji leží; a
 - (d) v případě pozbytí investic do nemovitostí, které nebyly vedeny v reálných hodnotách:

- (i) skutečnost, že účetní jednotka pozbyla investici do nemovitosti, která nebyla vedena v reálné hodnotě;
- (ii) účetní hodnotu této investice do nemovitosti k datu prodeje; a
- (iii) částku vykázaného přínosu nebo újmy.

Model oceňování pořizovacími náklady

90. Ke zveřejnění informací požadovaných odstavcem 86 přidává účetní jednotka, která používá model oceňování pořizovacími náklady upravený odstavcem 65, ještě následující údaje:

- (a) použité metody odpisování;
- (b) doby použitelnosti nebo odpisové sazby;
- (c) brutto účetní hodnotu a oprávky (dohromady s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty), a to na začátku a ke konci období;
- (d) rozpis účetních hodnot investic do nemovitostí na začátku a ke konci období, který obsahuje následující údaje:
 - (i) přírůstky, s odděleným zveřejněním těch přírůstků, které pocházejí z nákupů a těch, které jsou důsledkem aktivace následných výdajů;
 - (ii) přírůstky pocházející z akvizic prostřednictvím podnikových kombinací;
 - (iii) pozbytí;
 - (iv) odpisy;
 - (v) částku rozpoznané ztráty ze snížení hodnoty aktiv a částku, o kterou bylo dříve provedené snížení hodnoty zvráceno v průběhu období v souladu s IPSAS 21;
 - (vi) čisté kursově rozdíly vzniklé převodem účetních výkazů do odlišných měn vykazování a převodem zahraničních činností do měny vykazování vykazující účetní jednotky;
 - (vii) převody do zásob a z nich a převody do 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, ve rámci kterého reálná hodnota nejpravděpodobněji leží.

Přechodná ustanovení

První použití akruálního účetnictví

91. Účetní jednotka, která poprvé přejde na akruální účetnictví v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor, může vykázat své investice do nemovitostí poprvé v pořizovacích nákladech nebo v reálné hodnotě. V případě investic do nemovitostí, které byly získány bezúplatně nebo za nominální částku nákladů pořízení, je částkou pořizovacích nákladů reálná hodnota investice do nemovitostí k datu nabytí.
92. Účetní jednotka vykáže dopad prvního vykázání investic do nemovitostí jako úpravu počátečních zůstatků kumulovaných přebytků nebo schodků za účetní období, ve kterém bylo akruální účetnictví poprvé použito v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor.
93. Před prvním použitím akruálního účetnictví v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor může účetní jednotka vykazovat investice do nemovitostí jiným způsobem než prostřednictvím reálné hodnoty nebo pořizovacích nákladů, jak je definováno v tomto standardu, nebo může ovládat investice do nemovitostí, které nevykazuje. Tento standard požaduje, aby účetní jednotky poprvé vykazaly investice do nemovitostí v pořizovacích nákladech nebo v reálné hodnotě k datu přechodu na akruální účetnictví v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor. Tam, kde jsou investice do nemovitostí vykázány v pořizovacích nákladech, avšak byly pořízeny bezúplatně nebo pouze za nominální náklady pořízení, tam se pořizovací náklady určí jako reálná hodnota dané investice do nemovitosti k datu její akvizice. Rovněž v případě, kdy pořizovací náklady investice do nemovitosti nejsou známy, mohou být odhadnuty prostřednictvím její reálné hodnoty k datu nabytí.

Model oceňování reálnou hodnotou

94. Při využití modelu oceňování reálnou hodnotou musí účetní jednotka vykázat dopad zavedení tohoto standardu jako úpravu počátečního zůstatku kumulovaných přebytků nebo schodků za období, ve kterém byl standard poprvé zaveden. Navíc:
 - (a) pokud účetní jednotka již otevřeně zveřejnila (v účetní závěrce nebo jinak) reálnou hodnotu svých investic do nemovitostí v dřívějších obdobích (stanovenou způsobem splňujícím definici reálné hodnoty uvedenou v odstavci 7 a dle návodu obsaženého

v odstavcích 45–61), pak se účetní jednotce doporučuje, ale není to od ní vyžadováno, aby:

- (i) **upravila počáteční zůstatek kumulovaných přebytků nebo schodků za nejstarší období, v němž tuto reálnou hodnotu zveřejnila; a**
 - (ii) **přepočetla srovnávací údaje za tato období;**
- (b) **pokud účetní jednotka v minulosti nezveřejnila informace popsané v bodě (a), pak nemusí přepřeracovat a znovu vykázat srovnatelné údaje za předchozí období a musí pouze tuto skutečnost zveřejnit.**
95. Při prvním použití tohoto standardu se může účetní jednotka rozhodnout, zda si zvolí model oceňování reálnou hodnotou pro investice do nemovitostí, které již ve své účetní závěrce vykázala. Pokud se tak stane, pak tento standard požaduje, aby se veškeré úpravy účetních hodnot investic do nemovitostí převedly do počátečních zůstatků kumulovaných přebytků nebo schodků za období, ve kterém byl tento standard poprvé použit. Tento standard vyžaduje přístup odlišný od řešení vyžadovaného IPSAS 3. IPSAS 3 vyžaduje, aby srovnatelné údaje za minulá období byly přepočteny, pokud takový přepočet není neproveditelný. Tento standard pouze doporučuje přepočet takových srovnávacích informací za určitých okolností.
96. Když účetní jednotka použije tento standard poprvé, zahrnuje úprava počátečního zůstatku kumulovaných přebytků nebo schodků rovněž reklasifikaci veškerých částek vedených ve fondu z přecenění pro danou investici do nemovitosti.
97. Účetní jednotka, která již dříve použila IPSAS 16 (z roku 2001) a zvolila na počátku klasifikaci některých nebo všech účastí na nemovitostech držených na základě operativního leasingu jako investic do nemovitostí, musí vykázat dopad této volby jako úpravu počátečních zůstatků kumulovaných přebytků nebo schodků v období, ve kterém byla uvedená volba poprvé provedena. Pokud účetní jednotka již dříve otevřeně zveřejnila (v účetní závěrce nebo jinak) reálné hodnoty takových účastí na nemovitostech za minulá období, použije odstavec 94(a). Pokud účetní jednotka již dříve otevřeně nezveřejnila informace vztahující se k těmto účastem na nemovitostech popsaným v odstavci 94(a), pak použije odstavec 94(b).

Model oceňování pořizovacími náklady

98. Před prvním použitím tohoto standardu může účetní jednotka vykazovat své investice do nemovitostí v jiném ocenění, než jsou pořizovací náklady, například v reálné hodnotě nebo na základě nějaké jiné metody ocenění. Pro veškeré změny v účetních pravidlech, které se vyskytnou v okamžiku, kdy účetní jednotka poprvé zavede tento standard a rozhodne se pro používání modelu oceňování pořizovacími náklady, se použije IPSAS 3. Dopad změny v

účetních pravidlech zahrnuje reklasifikaci veškerých částek vedených ve fondu z přecenění pro danou investici do nemovitosti.

99. IPSAS 3 požaduje, aby účetní jednotka uplatnila účetní pravidla retrospektivně, pokud to není neproveditelné. Z uvedeného důvodu musí účetní jednotka, která se rozhodla oceňovat investice do nemovitostí prostřednictvím pořizovacích nákladů v souladu s tímto standardem v okamžiku prvotního vykázání investice do nemovitosti určit nejen pořizovací náklad, ale i veškeré kumulované odpisy (oprávky) a veškeré snížení hodnoty vztahující se k dané nemovitosti tak, jako kdyby bylo toto účetní pravidlo používáno vždy.
100. **Účetních jednotky, které již dříve uplatnily IPSAS 16 (z roku 2001), uplatní požadavky odstavců 36–38 týkající se prvotního ocenění investice do nemovitosti získané směnnou transakcí s aktivy prospektivně pouze na budoucí transakce.**

Datum účinnosti

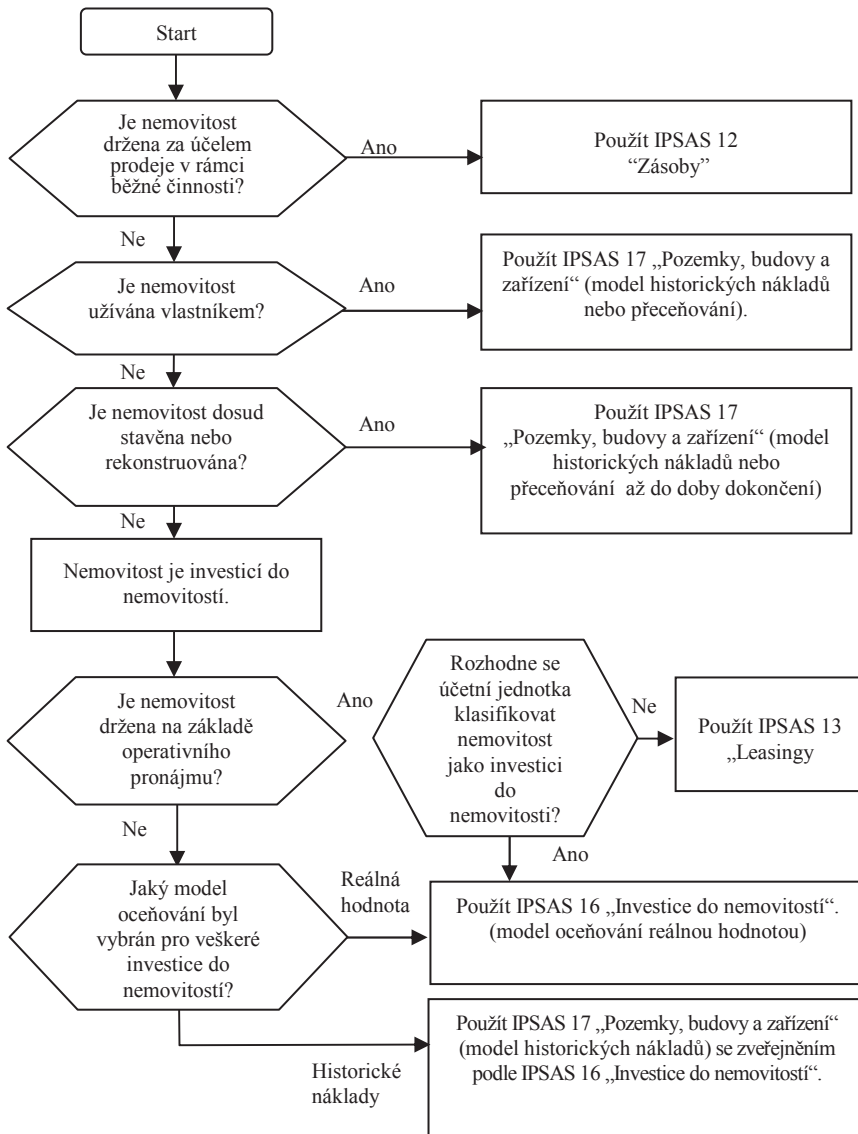
101. **Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.**
102. Pokud účetní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

Zrušení IPSAS 16 Investice do nemovitostí (z roku 2001)

103. Tento standard nahrazuje IPSAS 16, „Investice do nemovitostí“ vydaný v roce 2001.

Rozhodovací diagram

Úkolem následujícího rozhodovacího diagramu je shrnutí toho, který Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor použít na různé druhy nemovitostí. Tento dodatek musí být čten v kontextu s celým textem standardů.



Zdůvodnění závěrů

Toto zdůvodnění závěrů doprovází navrhovaný Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor, ale není jeho součástí. Zdůvodnění závěrů pouze popisuje důvody, které vedly IPSASB k odchýlkám od ustanovení odpovídajícího Mezinárodního účetního standardu.

Východiska

- BC1. Program Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) konvergence s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) je důležitým prvkem plánu práce IPSASB. Záměrem IPSASB je konvergovat Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor založené na aktuální bázi s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví vydávanými Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) v těch případech, kdy je to pro veřejný sektor vhodné.
- BC2. IPSAS založené na aktuální bázi, které jsou konvergované s IFRS udržují shodu struktury a textu s IFRS pokud neexistuje důvod pro odchylku v konkrétním případě veřejného sektoru. Odchylka od odpovídajícího IFRS se vyskytuje v případech, kdy požadavky na terminologii použité v IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor, nebo v případech kdy je nezbytné zahrnutí doplňujícího komentáře nebo příkladů, které by ilustrovaly konkrétní požadavky veřejného sektoru. Rozdíly mezi IPSAS a jejich odpovídajícím IFRS jsou identifikovány ve Srovnání s IFRS, které je součástí každého IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 vydala IASB zveřejněný návrh předpokládaných změn 13 Mezinárodních účetních standardů (IAS)¹, jako součásti svého Celkového projektu zlepšení. Cílem tohoto projektu IASB bylo „snížit nebo odstranit alternativy, nežádoucí duplicity a konflikty mezi standardy, zabývat se některými otázkami konvergence a provést další vylepšení“. Výsledné verze IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 16 vydaný v prosinci 2001 vycházel z IAS 40 „investice do nemovitostí“ (z roku 2000), který byl opětovně vydán v prosinci 2003. V závěru roku 2003 předchůdce IPSASB, kterým byl Výbor pro veřejný

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

sektor (PSC)¹, zahájil projekt zlepšení IPSAS, aby zabezpečil konvergenci IPSAS s vylepšenými IAS vydanými v prosinci 2003.

- BC5. IPSASB přezkoumal zlepšený IAS 40 a obecně se shodl s IASB na důvodech novely IAS a obecně i s provedenými změnami (Zdůvodnění závěrů vydané IASB zde není reprodukováno. Abonenti *Předplatitelských služeb* IASB si mohou Zdůvodnění závěrů zobrazit na webových stránkách IASB na adrese www.iasb.org).
- BC6. Jako důsledek dalších IFRS vydaných po prosinci 2003 byl IAS 40 dále novelizován. IPSAS 16 neobsahuje následné úpravy vyplývající z IFRS vydaných po prosinci 2003. Důvodem je skutečnost, že IPSASB dosud neposoudila tyto změny a nevytvořila si názor na použitelnost požadavků obsažených v těchto IFRS v účetních jednotkách veřejného sektoru.

¹ Z PCS se stal IPSASB v listopadu 2004, kdy Rada IFAC změnila mandát PCS tak, aby se z něj stal nezávislý tvůrce standardů.

Srovnání s IAS 40

IPSAS 16, „Investice do nemovitostí“ primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 40 (z roku 2003), „Investice do nemovitostí“. V době vydávání tohoto standardu ještě IPSASB neposoudila použitelnost IFRS 4, „Pojistné smlouvy“ a IFRS 5, „Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti“ pro účetní jednotky veřejného sektoru, a proto IPSAS 16 neobsahuje změny provedené v IAS 40 v důsledku vydání zmiňovaných Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 16 a IAS 40 jsou následující:

- IPSAS 16 vyžaduje, aby byla investice do nemovitosti při svém prvotním vykázání oceněna pořizovacími náklady a v případě, že aktivum bylo pořízeno bezúplatně nebo za nominální náklady, pak jeho pořizovací náklady jsou stanoveny ve výši jeho reálné hodnoty k datu akvizice. IAS 40 vyžaduje, aby investice do nemovitosti byla oceněna při prvotním vykázání v pořizovacích nákladech.
- Byly přidány doplňující komentáře, které vysvětlují, že se IPSAS 16 nepoužívá na nemovitosti držené za účelem dodávek sociálních služeb, i když také vytváří peněžní příjmy. Takové nemovitosti jsou vykazovány v souladu s IPSAS 17, „Pozemky, budovy a zařízení“.
- IPSAS 16 obsahuje doplňující přechodná ustanovení, která upravují jak první použití, tak i přechod na novou verzi IPSAS 16. IAS 40 obsahuje pouze přechodná ustanovení pro účetní jednotky, které již IFRS používají. Prvním použitím IFRS se zabývá IFRS 1. IPSAS 16 obsahuje další přechodná ustanovení pro případy, kdy účetní jednotka poprvé zavede akruální účetnictví a vykáže investice do nemovitostí, které předtím nevykazovala, což se vykáže jako úprava počátečních zůstatků kumulovaných přebytků nebo schodků.
- Ve srovnání s IAS 40 byly do IPSAS 16 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 16 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 40. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů Výkaz o finanční výkonnosti a Výkaz o finanční situaci v IPSAS 16. Ekvivalentním termínem v IAS 40 je Výkaz o úplném výsledku a rozvaha.
- IPSAS 16 nepoužívá termín výsledek, který má v IAS 2 širší význam než termín výnosy.