

IPSAS 2— VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 7 „Výkazy peněžních toků“ vydaného Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 7.

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

E-mail: publications@iasb.org

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

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

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

IPSAS 2— VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ

OBSAH

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

Cíl

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

Rozsah působnosti

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

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

Přínos informací o peněžních tocích

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

Definice

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

Akruální báze představuje účetní východiska, podle kterých jsou transakce a ostatní události vykazovány tehdy, kdy nastaly (bez ohledu na to, kdy byly peníze nebo jejich ekvivalenty přijaty, či zaplacený). Z uvedeného důvodu jsou transakce a události zobrazeny v účetních knihách a vykázány v účetní závěrce za období, ke kterému se vztahují. Položky vykazované na základě akruálního principu jsou aktiva, závazky, čistá aktiva/vlastní kapitál, výnosy a náklady.

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

Peněžní prostředky zahrnují peněžní hotovost a vklady na požádání.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(e) je ovládána účetní jednotkou veřejného sektoru.

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

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

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

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

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

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

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

Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty

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

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

Ekonomická jednotka

12. Termín ekonomická jednotka je tímto standardem využíván k tomu, aby pro účely účetního výkaznictví definoval skupinu účetních jednotek zahrnující ovládající jednotku a každou ovládanou jednotku.
13. Další termíny někdy použité pro označení ekonomické jednotky jsou administrativní jednotka, finanční jednotka, konsolidovaná jednotka a skupina.
14. Ekonomická jednotka může zahrnovat jak jednotky se sociálně politickým, tak jednotky s komerčním zaměřením. Tak například vládní ubytovací útvar může být ekonomickou jednotkou, která zahrnuje jednotky poskytující ubytování za nominální částku, jakož i jednotky, které poskytují ubytování na komerčním základě.

Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál

15. Aktiva poskytují účetním jednotkám představu o tom, jak budou tyto jednotky schopny plnit své cíle. Taková aktiva, která jsou používána k dodání výrobků, zboží a k poskytování služeb v souladu s cíli účetní jednotky, která ale bezprostředně nevytvářejí čisté peněžní přítoky, jsou často označována jako využitelný potenciál. Aktiva využívaná k vytváření čistých peněžních přítoků jsou často popisována jako aktiva představující budoucí ekonomický prospěch. Aby byly obsaženy všechny účely, ke kterým lze aktiva využít, používá tento standard pro popis jejich základních vlastností termín budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.

Podniky veřejné správy

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

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

Čistá aktiva/vlastní kapitál

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

Předkládání výkazů peněžních toků

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

Provozní činnost

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

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

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

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

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

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

Investiční činnost

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

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

Financování

26. Samostatné zveřejnění peněžních toků z financování je důležité, protože je užitečné při předvídání nároků na budoucí peněžní toky od těch, kteří účetní jednotce poskytují kapitál. Příklady peněžních toků z financování jsou:
- (a) peněžní příjmy z emise dluhových cenných papírů, z úvěrů, z vydání směnek, z emise dluhopisů, z hypoték a jiných krátkodobých nebo dlouhodobých výpůjček;
 - (b) peněžní splátky vypůjčených částek; a
 - (c) peněžní úhrady nájemce představující snížení nesplaceného závazku vztahujícího se k finančnímu leasingu.

Vykazování peněžních toků z provozní činnosti

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

VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ

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

Vykazování peněžních toků z investiční činnosti a z financování

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

Vykazování peněžních toků netto

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

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

Peněžní toky v cizí měně

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

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

Úroky a dividendy

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

Daně z čistého přebytku

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

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

Investice do ovládaných jednotek, přidružených jednotek a společného podnikání

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

Nabytí a pozbytí ovládaných jednotek a jiných provozních jednotek

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

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

Nepeněžní transakce

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

- (b) přeměna dluhu na vlastní kapitál.

Složky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů

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

Další zveřejnění

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

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

Datum účinnosti

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

Dodatek

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

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

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

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

VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ

PENĚŽNÍ TOKY Z FINANCOVÁNÍ

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

Poznámky k výkazu peněžních toků

(a) Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty

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

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

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

(b) Pozemky, budovy a zařízení

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

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

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

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

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

VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ

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

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

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

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

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

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

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

(b) *Pozemky, budovy a zařízení*

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

Srovnání s IAS 7

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

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