

IPSAS 20— ZVEŘEJNĚNÍ SPŘÍZNĚNÝCH STRAN

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 24 (přeformátovaného v roce 1994) „Zveřejnění spřízněných stran“ vydaného Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 24.

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

E-mail: publications@iasb.org

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

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

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

IPSAS 20— ZVEŘEJNĚNÍ SPŘÍZNĚNÝCH STRAN

OBSAH

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

Části standardu, které jsou vytištěny tučným písmem, je nezbytné číst v kontextu výkladových odstavců tohoto standardu, vytištěných jednoduchým písmem a v kontextu s „Předmluvou k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor nejsou určeny k tomu, aby byly aplikovány na nevýznamné položky.

Cíl

Cílem tohoto standardu je vyžadovat zveřejnění existence vztahů se spřízněnými stranami, pokud existuje ovládnutí, a zveřejnění informací o transakcích mezi účetní jednotkou a jejími spřízněnými stranami za určitých okolností. Tyto informace se požadují pro účely vyvozování odpovědnosti a pro usnadnění lepšího porozumění finanční pozice a výkonnosti vykazující účetní jednotky. Hlavními problémy zveřejnění informací o spřízněných stranách je identifikace stran, které ovládají nebo mají podstatný vliv na vykazující účetní jednotku a stanovení, které informace o transakcích s těmito stranami se zveřejní.

Rozsah působnosti

1. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro zveřejnění informací o vztazích se spřízněnými stranami a o určitých transakcích se spřízněnými stranami.**
2. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
3. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná IPSASB vysvětluje, že PVS používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), které jsou vydány Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). PVS jsou definovány v IPSAS 1 „Předkládání účetní závěrky“.

Definice

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

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

Vrcholoví řídicí pracovníci jsou:

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

osoby splňují tyto požadavky, pojem vrcholní řídicí pracovníci zahrnuje:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Blízcí členové rodiny jednotlivce

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

Vrcholoví řídicí pracovníci

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

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

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

Spřízněné strany

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

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

(b) jednotka, která je pouze zprostředkovatelem.

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

Odměňování vrcholových řídicích pracovníků

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

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

Hlasovací práva

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

Problematika spřízněné strany

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

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

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

Odměňování vrcholových řídicích pracovníků

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

Významnost

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

Zveřejnění

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

Zveřejnění kontroly

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

Zveřejnění transakcí se spřízněnou stranou

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

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

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

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

Zveřejnění — vrcholoví řídicí pracovníci

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

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

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

35. Odstavec 27 tohoto standardu požaduje zveřejnění transakcí mezi spřízněnými stranami, k nimž došlo jinak než za obvyklých podmínek v souladu s provozními podmínkami ustanovenými pro danou účetní jednotku. Tento standard také požaduje zveřejnění informací o určitých transakcích s vrcholovými řídicími pracovníky, které jsou uvedeny v odstavci 34, ať již k nim došlo za obvyklých podmínek, nebo nikoli, ve shodě s provozními podmínkami, které se použijí s ohledem na účetní jednotku.
36. Osoby, které jsou vrcholovými řídicími pracovníky, mohou být zaměstnány na plný nebo částečný úvazek. Počet zveřejněných jednotlivců přijímajících odměny v souladu s odstavcem 34(a) musí být odhadnutý na základě ekvivalentu plného úvazku. Účetní jednotky provedou zvláštní zveřejnění o hlavních třídách vrcholových řídicích pracovníků, které mají. Pokud má například účetní jednotka řídicí orgán, který je oddělený od vrcholového vedení, zveřejnění o odměnách těmito dvěma skupinám bude provedeno odděleně. Pokud je jednotlivec členem jak řídicího orgánu, tak i vrcholového vedení, bude tento jedinec pro účely tohoto standardu zahrnut pouze do jedné z těchto skupin. Kategorie vrcholových řídicích pracovníků

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

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

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

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

Datum účinnosti

42. **Tento IPSAS nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2004 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.**
43. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou IPSAS po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Dodatek

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

Zveřejnění — vláda X

V účetní závěrce Vlády X byla provedena následující zveřejnění.

Ovládané jednotky (odstavec 25)

Vláda ovládá následující vykazující účetní jednotky:

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

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

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

Transakce mezi spřízněnými stranami (odstavec 27)

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

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

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

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

Úhrnná odměna	X milionů
Počet osob	Y osob.

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

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

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

Smluvní podmínky

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

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

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

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

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

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

Zveřejnění – Vládní agentura XYZ

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

Ovládané jednotky (odstavec 25)

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

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

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

Transakce se spřízněnou stranou (odstavec 27)

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

Vrcholoví řídicí pracovníci (odstavec 34)

Odměna (odstavec 34(a))

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

Úhrnná odměna AX miliónů

Počet osob AY osoby.

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

Úhrnná odměna AP miliónů

Počet osob AQ osob.

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

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

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

ZVEŘEJNĚNÍ SPŘÍZNĚNÝCH STRAN

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

Smluvní podmínky

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

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

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

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

Srovnání s IAS 24

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

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