NARIADENIE KOMISIE (ES) č. 1910/2005

z 8. novembra 2005,

ktorým sa mení a dopĺňa nariadenie (ES) č. 1725/2003 o prijatí určitých medzinárodných účtovných štandardov v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokiaľ ide o medzinárodné štandardy finančného výkazníctva IFRS 1 a 6, IAS 1, 16, 19, 24, 38 a 39, výklady 4 a 5 Výboru pre výklad medzinárodného finančného výkazníctva

(Text s významom pre EHP)

KOMISIA EURÓPSKYCH SPOLOČENSTIEV,

so zreteľom na Zmluvu o založení Európskeho spoločenstva,

so zreteľom na nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných štandardov [1], a najmä na jeho článok 3 ods. 1,

keďže:

(1) Nariadením Komisie (ES) č. 1725/2003 [2] boli prijaté určité medzinárodné štandardy a výklady, ktoré existovali k 14. septembru 2002, vrátane medzinárodného účtovného štandardu (IAS) 19 *Zamestnanecké požitky*.

(2) Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB) uverejnila 9. decembra 2004 medzinárodný štandard finančného výkazníctva (IFRS) 6 *Prieskum a posudzovanie ložísk nerastných surovín*, ďalej len „IFRS 6“, ako dočasné riešenie, aby sa subjektom v rámci tohto odvetvia umožnilo dostať sa do súladu s medzinárodnými účtovnými štandardmi IFRS bez potreby veľkých zmien účtovných postupov. IFRS 6 umožňuje udeliť subjektom, ktorým vznikajú výdavky v súvislosti s prieskumom a posudzovaním, výnimku z niektorých požiadaviek iných medzinárodných štandardov finančného výkazníctva IFRS. Za určitých podmienok sa týmto subjektom povoľuje naďalej používať ich súčasný systém účtovania výdavkov súvisiacich s prieskumom a posudzovaním. IFRS 6 obsahuje ďalšie usmernenia týkajúce sa ukazovateľov zníženia hodnoty aktív prieskumu a posudzovania, ako aj testovania zníženia hodnoty týchto aktív.

(3) IASB vydala 16. decembra 2004 zmenu a doplnenie IAS 19 *Zamestnanecké požitky*. V nej sa zavádza ďalšia možnosť týkajúca sa vykazovania účtovných ziskov a strát pre dávkovo určené penzijné plány. Táto zmena teraz umožňuje, aby sa vykazovali účtovné zisky a straty v plnom rozsahu vo výkaze o vyúčtovaných príjmoch a výdavkoch oddelene od výkazu o hospodárení, to znamená, že účtovné zisky a straty sa môžu vykázať priamo vo vlastnom imaní. Táto zmena a doplnenie tiež presne určujú, ako majú subjekty skupiny zúčtovať určené plány skupinových požitkov vo svojich samostatných finančných výkazoch, a vyžadujú poskytnutie ďalších informácií.

(4) Výbor pre výklad medzinárodného finančného výkazníctva (IFRIC) uverejnil 2. decembra 2004 svoj výklad IFRIC 4 *Určenie, či je súčasťou zmluvy aj lízing*, ďalej len IFRIC 4. Vo výklade IFRIC 4 sa stanovujú kritériá, podľa ktorých sa dá stanoviť, či zmluva je lízingom alebo obsahuje lízing, napríklad niektoré zmluvy s bezpodmienečným záväzkom platenia. Výklad IFRIC 4 objasňuje, za akých okolností by sa tieto dohody, ktoré nemajú právnu formu zmluvy o lízingu, mohli vykazovať v súlade s IAS 17 *Lízingy*.

(5) Výbor pre výklad medzinárodného finančného výkazníctva (IFRIC) uverejnil 16. decembra 2004 svoj výklad IFRIC 5 *Práva na podiely z fondov pre vyradenie z prevádzky, recykláciu a obnovu životného prostredia*, ďalej len „IFRIC 5“. Vo výklade IFRIC 5 sa stanovuje, ako má prispievateľ vykázať svoje podiely vo fonde, ako aj svoje ďalšie príspevky do neho.

(6) Konzultácie s technickými expertmi v tejto oblasti potvrdzujú, že IFRS 6, IAS 19 a IFRIC 4 a 5 spĺňajú technické kritériá na prijatie stanovené v článku 3 ods. 2 nariadenia (ES) č. 1606/2002.

(7) V záujme zaistenia konzistentnosti medzi medzinárodnými účtovnými štandardmi je potrebné v dôsledku prijatia zmien a doplnení IFRS 6, IAS 19, IFRIC 4 a 5 zmeniť a doplniť IFRS 1 *Prvé použitie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva*, IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*, IAS 16 *Pozemky, budovy a zaradenia*, IAS 24 *Zverejňovanie informácií o spriaznených stranách*, IAS 38 *Nehmotný majetok* a IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*.

(8) Nariadenie (ES) č. 1725/2003 by sa preto malo zodpovedajúcim spôsobom zmeniť a doplniť.

(9) Opatrenia upravené v tomto nariadení sú v súlade so stanoviskom Regulačného výboru pre účtovníctvo,

[1] Ú. v. ES L 243, 11.9.2002, s. 1.
[2] Ú. v. EÚ L 261, 13.10.2003, s. 1. Nariadenie naposledy zmenené a doplnené nariadením (ES) č. 1751/2005 (Ú. v. EÚ L 282, 25.10.2005, s. 3).

PRIJALA TOTO NARIADENIE:

Článok 1

Príloha k nariadeniu (ES) č. 1725/2003 sa mení a dopĺňa takto:

1. Vkladá sa Medzinárodný štandard finančného výkazníctva (IFRS) 6 *Prieskum a posudzovanie ložísk nerastných surovín*, ako je stanovené v prílohe k tomuto nariadeniu.

2. IAS 19 *Zamestnanecké požitky* sa mení a dopĺňa v súlade so zmenou a doplnením IAS, ako je stanovené v prílohe k tomuto nariadeniu.

3. Vkladá sa výklad Výboru pre výklad medzinárodného finančného výkazníctva (výklad IFRIC) 4 *Určenie, či je súčasťou zmluvy aj lízing*, ako je stanovené v prílohe k tomuto nariadeniu.

4. Vkladá sa výklad IFRIC 5 *Práva na podiely z fondov pre vyradenie z prevádzky, recykláciu a obnovu životného prostredia*, ako je stanovené v prílohe k tomuto nariadeniu.

5. Medzinárodný štandard finančného výkazníctva (IFRS) 1, IAS 16 a IAS 38 sa menia a dopĺňajú v súlade s dodatkom B k IFRS 6, ako je stanovené v prílohe k tomuto nariadeniu.

6. IFRS 1, IAS 1 a IAS 24 sa menia a dopĺňajú v súlade s dodatkom F k zmene a doplneniu IAS 19, ako je stanovené v prílohe k tomuto nariadeniu.

7. IFRS 1 sa mení a dopĺňa v súlade s dodatkom k IFRIC 4, ako je stanovené v prílohe k tomuto nariadeniu.

8. IAS 39 sa mení a dopĺňa v súlade s dodatkom k IFRIC 5, ako je stanovené v prílohe k tomuto nariadeniu.

Článok 2

Každá spoločnosť uplatňuje štandardy a výklady stanovené v prílohe odo dňa, ktorým sa začína jej finančný rok najneskôr 2006 alebo skorejšie.

Článok 3

Toto nariadenie nadobúda účinnosť tretím dňom po jeho uverejnení v *Úradnom vestníku Európskej únie*.

Toto nariadenie je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch.

V Bruseli 8. novembra 2005

Za Komisiu

Charlie McCREEVY

člen Komisie

PRÍLOHA

MEDZINÁRODNÉ ŠTANDARDY FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA

IFRS 6	Medzinárodný štandard finančného výkazníctva (IFRS) 6 *Prieskum a posudzovanie ložísk nerastných surovín*
IAS 19	Zmena a doplnenie IAS 19 *Zamestnanecké požitky*
IFRIC 4	Výklad IFRIC 4 *Určenie, či je obsahom dohody aj lízing*
IFRIC 5	Výklad IFRIC 5 *Práva na podiely vyplývajúce z fondov likvidácie, obnovy a životného prostredia*

Reprodukcia je povolená v rámci Európskeho hospodárskeho priestoru. Všetky existujúce práva mimo EHP sú vyhradené s výnimkou práva reprodukcie na účely osobného použitia alebo na iné poctivé účely. Ďalšie informácie možno získať od IASB na internetovej adrese www.iasb.org.uk

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA IFRS 6

Prieskum a posudzovanie ložísk nerastných surovín

CIEĽ

1. Cieľom tohto IFRS je špecifikovať finančné *vykazovanie prieskumu a posudzovania ložísk nerastných surovín*.

2. Tento IFRS vyžaduje najmä:

   a) obmedzené vylepšenia vzťahujúce sa na existujúce postupy účtovania *výdavkov na prieskum a posudzovanie*;

   b) aby jednotky vykazujúce *majetok z prieskumu a posudzovania* hodnotili takýto majetok z hľadiska zníženia hodnoty v súlade s týmto IFRS a oceňovali každé zníženie hodnoty v súlade s IAS 36 Zníženie hodnoty majetku;

   c) zverejňovanie informácií, ktoré identifikujú a vysvetľujú sumy uvedené v účtovnej uzávierke jednotky vznikajúce z prieskumu a posudzovania ložísk nerastných surovín a pomôžu používateľom danej účtovnej uzávierky pochopiť sumu, časovanie a istotu budúcich finančných tokov z akéhokoľvek vykázaného majetku z prieskumu a posudzovania.

ROZSAH

3. Jednotka bude uplatňovať tento IFRS na výdavky, ktoré jej vznikajú z prieskumu a posudzovania.

4. Tento IFRS sa nezaoberá inými aspektmi účtovania jednotiek zapojených do prieskumu a posudzovania ložísk nerastných surovín.

5. Jednotka nebude uplatňovať tento IFRS na výdavky vzniknuté:

   a) pred prieskumom a posudzovaním ložísk nerastných surovín, napríklad výdavkov vzniknutých skôr, ako jednotka získala zákonné práva na prieskum určitej oblasti;

   b) po preukázaní technickej realizovateľnosti a ekonomickej efektívnosti ťažby z ložiska nerastných surovín.

VYKAZOVANIE MAJETKU Z PRIESKUMU A POSUDZOVANIA

Dočasné výnimky z IAS 8, odseky 11 a 12

6. Pri vypracovaní svojich účtovných metód jednotka, ktorá vykazuje majetok z prieskumu a posudzovania, uplatní odsek 10 z IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

7. Odseky 11 a 12 z IAS 8 špecifikujú zdroje smerodajných požiadaviek a usmernení, ktoré musí manažment zohľadniť pri vypracovaní účtovných metód v prípade, ak sa na niektorú položku špecificky nevzťahuje žiadny IFRS. V zmysle nižšie uvedených odsekov 9 a 10 nemusí jednotka podľa tohto IFRS uplatňovať uvedené odseky na svoje účtovné metódy vykazovania a oceňovania majetku z prieskumu a posudzovania.

OCEŇOVANIE MAJETKU Z PRIESKUMU A POSUDZOVANIA

Ocenenie pri vykázaní

8. Majetok z prieskumu a posudzovania sa oceňuje vo výške vynaložených nákladov.

Prvky nákladov majetku z prieskumu a posudzovania

9. Jednotka stanoví metódu na určenie výdavkov, ktoré sa vykazujú ako majetok z prieskumu a posudzovania, a dôsledne túto zásadu uplatňuje. Pri tomto určovaní jednotka zohľadní mieru, v akej daný výdavok súvisí s nájdením určitého ložiska nerastných surovín. Nasledujú príklady výdavkov, ktoré môžu byť zaradené do prvotného ocenenia majetku z prieskumu a posudzovania (zoznam nie je vyčerpávajúci):

   a) nadobudnutie práv na prieskum;

   b) topografické, geologické, geochemické a geofyzikálne štúdie;

   c) prieskumné vrty;

   d) výkopy;

   e) odber vzoriek; a

   f) činnosti súvisiace s hodnotením technickej realizovateľnosti a ekonomickej efektívnosti ťažby z ložiska nerastných surovín.

10. Výdavky súvisiace s prípravou ložísk nerastných surovín na ťažbu sa nepovažujú za majetok z prieskumu a posudzovania. V *Rámcovej osnove* a IAS 38 Nehmotný majetok sú uvedené usmernenia pri vykazovaní majetku vzniknutého z prípravy ložiska na ťažbu.

11. Podľa IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok* jednotka vykazuje všetky záväzky na odstránenie následkov ťažby a obnovu prostredia vzniknuté v priebehu určitého obdobia ako výsledok realizácie prieskumu a posudzovania ložísk nerastných surovín.

Ocenenie po vykázaní

12. Po vykázaní uplatní jednotka pri oceňovaní majetku z prieskumu a posudzovania nákladový model alebo model precenenia. V prípade modelu precenenia (či už modelu uvedeného v IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*, alebo modelu uvedeného v IAS 38) je jeho uplatňovanie konzistentné s klasifikáciou majetku (pozri odsek 15).

Zmeny v účtovných metódach

13. **Jednotka môže zmeniť svoje účtovné metódy týkajúce sa výdavkov na prieskum a posudzovanie vtedy, ak je ich výsledkom účtovná závierka, ktorá je relevantnejšia z hľadiska potreby užívateľov prijať ekonomické rozhodnutia a nie je menej spoľahlivá, alebo je účtovná závierka spoľahlivejšia, avšak nie menej relevantná z hľadiska takýchto potrieb. Jednotka zváži relevantnosť a spoľahlivosť v súlade s kritériami uvedenými v IAS 8.**

14. Z hľadiska opodstatnenosti zmien účtovných metód, týkajúcich sa výdavkov na prieskum a posudzovanie, jednotka preukáže, že zmena približuje účtovnú závierku k splneniu kritérií IAS 8, avšak zmena nemusí dosiahnuť úplný súlad s takýmito kritériami.

PREZENTÁCIA

Klasifikácia majetku z prieskumu a posudzovania

15. Jednotka klasifikuje majetok podľa povahy získaného majetku z prieskumu a posudzovania ako hmotný, alebo nehmotný a klasifikáciu dôsledne uplatňuje.

16. Určitý majetok z prieskumu a posudzovania sa považuje za nehmotný (napr. práva na vrtné práce), zatiaľ čo iný majetok sa považuje za hmotný (napr. vozidlá a vrtné zariadenia). Suma odrážajúca spotrebovanie hmotného majetku pri rozvoji nehmotného majetku je v rozsahu, v akom dochádza k jeho spotrebovaniu, súčasťou nákladov nehmotného majetku. Použitím hmotného majetku pri rozvoji nehmotného majetku však nenastáva zmena hmotného majetku na nehmotný majetok.

Preklasifikovanie majetku z prieskumu a posudzovania

17. Majetok z prieskumu a posudzovania sa po preukázaní technickej realizovateľnosti a ekonomickej efektívnosti ťažby z ložiska nerastných surovín preklasifikuje. Majetok z prieskumu a posudzovania sa pred reklasifikáciou ohodnotí z hľadiska zníženia hodnoty a vykáže sa akákoľvek strata zo zníženia hodnoty.

ZNÍŽENIE HODNOTY

Vykazovanie a oceňovanie

18. **Majetok z prieskumu a posudzovania sa ohodnotí z hľadiska zníženia hodnoty, keď skutočnosti a okolnosti naznačujú, že účtovná hodnota majetku z prieskumu a posudzovania mohla presiahnuť jeho spätne získateľnú hodnotu. Keď skutočnosti a okolnosti naznačujú, že účtovná hodnota majetku presiahla jeho spätne získateľnú hodnotu, jednotka ocení, prezentuje a zverejní každú z toho vyplývajúcu stratu zo zníženia hodnoty v súlade s IAS 36, s výnimkou ustanovení v nižšie uvedenom odseku 21.**

19. Výlučne na účely majetku z prieskumu a posudzovania sa pri identifikácii majetku z prieskumu a posudzovania, ktorého hodnota sa mohla znížiť, uplatňuje odsek 20 tohto IFRS namiesto odsekov 8–17 v IAS 36. V odseku 20 je použitý pojem „majetok“, ktorý sa však rovnako vzťahuje na samostatný majetok z prieskumu a posudzovania i na jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

20. Potrebu, aby jednotka vykonala test majetku z prieskumu a posudzovania z hľadiska zníženia hodnoty, naznačuje jedna alebo viaceré z nasledujúcich skutočností a okolností (zoznam nie je vyčerpávajúci):

a) v danom čase skončilo alebo v blízkej budúcnosti skončí obdobie, počas ktorého mala jednotka právo realizovať prieskum v určitej oblasti, a jeho obnovenie sa neočakáva;

b) do rozpočtu ani do plánu nie je zaradená podstatná časť výdavkov na ďalší prieskum a posudzovanie ložísk nerastných surovín v určitej oblasti;

c) prieskum a posudzovanie ložísk nerastných surovín v určitej oblasti neviedlo k objaveniu ekonomicky efektívnych objemov zásob nerastných surovín a jednotka sa rozhodla prerušiť svoju prieskum a posudzovanie v danej oblasti;

d) existuje dostatok údajov, ktoré naznačujú, že napriek tomu, že práce v danej oblasti budú pravdepodobne pokračovať, jednotka pravdepodobne nezíska plnú náhradu účtovnej hodnoty majetku z prieskumu a posudzovania z úspešného pokračovania prác alebo predaja.

Vo všetkých uvedených alebo v podobných prípadoch jednotka uskutoční test zníženia hodnoty v súlade s IAS 36. Akákoľvek strata zo zníženia hodnoty sa vykáže ako náklad v súlade s IAS 36.

Stanovenie úrovne, na ktorej sa majetok z prieskumu a posudzovania hodnotí z hľadiska zníženia hodnoty

21. **Jednotka stanoví účtovnú metódu alokácie majetku z prieskumu a posudzovania jednotkám vytvárajúcim peňažné prostriedky alebo skupinám jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky na účely hodnotenia daného majetku z hľadiska zníženia hodnoty. Žiadna jednotka vytvárajúca peňažné prostriedky alebo skupina jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky, ktorej bol priradený majetok z prieskumu a posudzovania, nie je väčšia ako segment založený na primárnom alebo sekundárnom formáte vykazovania jednotky stanovenom v súlade s IAS 14 *Vykazovanie segmentu.***

22. Úroveň identifikovaná jednotkou na účely testovania zníženia hodnoty majetku z prieskumu a posudzovania môže zahŕňať jednu alebo viac jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky.

ZVEREJŇOVANIE

23. **Jednotka zverejní informácie, ktoré identifikujú a vysvetľujú sumy vykazované v jej účtovnej uzávierke pochádzajúce z prieskumu a posudzovania ložísk nerastných surovín.**

24. Na účely dodržania súladu s odsekom 23 jednotka zverejní:

a) svoje metódy účtovania výdavkov na prieskum a posudzovanie, vrátane vykázania majetku z prieskumu a posudzovania;

b) sumy majetku, záväzkov, výnosov a nákladov a prevádzkových a investičných peňažných tokov vyplývajúcich z prieskumu a posudzovania ložísk nerastných surovín.

25. Jednotka posudzuje majetok z prieskumu a posudzovania ako samostatnú triedu majetku a zverejňuje informácie podľa IAS 16 alebo podľa IAS 38 v zhode s klasifikáciou majetku.

DÁTUM ÚČINNOSTI

26. **Jednotka uplatní tento IFRS na ročné obdobia začínajúce 1. januárom 2006 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje tento IFRS pre obdobie začínajúce pred 1. januárom 2006, zverejní túto skutočnosť.**

PRECHODNÉ USTANOVENIA

27. Ak nie je vhodné uplatňovať konkrétnu požiadavku obsiahnutú v odseku 18 na porovnateľné informácie, ktoré sa týkajú ročných období začínajúcich pred 1. januárom 2006, jednotka túto skutočnosť zverejní. Štandard IAS 8 objasňuje pojem „nevykonateľné“.

Príloha A

Definované pojmy

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť IFRS.

majetok z prieskumu a posudzovania	**Výdavky na prieskum a posudzovanie** vykazované ako majetok v súlade s účtovnými metódami jednotky.
výdavky na prieskum a posudzovanie	Výdavky, ktoré jednotke vznikli v súvislosti s **prieskumom a posudzovaním ložísk nerastných surovín** pred preukázaním technickej realizovateľnosti a ekonomickej efektívnosti ťažby z ložiska nerastných surovín.
prieskum a posudzovanie ložísk nerastných surovín	Vyhľadávanie ložísk nerastných surovín, vrátane nerastov, ropy, zemného plynu a podobných neobnoviteľných zdrojov po tom, ako jednotka získala zákonné práva na prieskum určitej oblasti, a stanovenie technickej realizovateľnosti a ekonomickej efektívnosti ťažby z ložiska nerastných surovín.

Príloha B

Zmeny a doplnenia iných IFRS

Zmeny a doplnenia uvedené v tejto prílohe sa stávajú účinnými pre ročné obdobia začínajúce 1. januárom 2006 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje tento IFRS v rámci skoršieho obdobia, vzťahujú sa uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

B1. V IFRS 1 Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva sa pridáva nadpis a odsek 36B takto:

Výnimky z požiadavky na zverejnenie porovnateľných informácií pre IFRS 6

36B Jednotka, ktorá uplatní štandardy IFRS pred 1. januárom 2006 a rozhodne sa prijať IFRS 6 *Prieskum a posudzovanie ložísk nerastných surovín* pred 1. januárom 2006, nemusí vo svojej prvej účtovnej uzávierke podľa IFRS zverejňovať informácie požadované v IFRS 6.

B2. V IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* (revidovaný v roku 2003 a zmenený a doplnený štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*) sa znenie odseku 3 mení takto:

3. Tento štandard sa nevzťahuje na:

a) nehnuteľnosti, stroje a zariadenia klasifikované ako držané na predaj v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*;

b) biologický majetok súvisiaci s poľnohospodárskou činnosťou (pozri IAS 41 Poľnohospodárstvo);

c) vykazovanie a oceňovanie majetku z prieskumu a posudzovania (pozri IFRS 6 Prieskum a posudzovanie *ložísk nerastných surovín*); alebo

d) práva na nerastné bohatstvo a ložiská nerastných surovín, akými sú napríklad ropa, zemný plyn a podobné neobnoviteľné zdroje.

Pritom sa však tento štandard vzťahuje na nehnuteľnosti, stroje a zariadenia využívané na rozvoj alebo údržbu majetku uvedeného v bodoch b) až d).

B3. V IAS 38 *Nehmotný majetok* (revidovaný v roku 2004) sa znenie odseku 2 mení takto:

2. ***Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní nehmotného majetku s výnimkou:***

a) nehmotného majetku, na ktorý sa vzťahujú ustanovenia iného štandardu;

***b) finančného majetku definovaného v IAS 39* Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie;**

c) vykazovania a oceňovania majetku* z *prieskumu a posudzovania* (*pozri IFRS 6* Prieskum a posudzovanie ložísk nerastných surovín)*; a

d) výdavkov na prípravné práce a ťažbu nerastných surovín, ropy, zemného plynu a podobných neobnoviteľných zdrojov.

Zmeny a doplnenia IAS 19 *Zamestnanecké požitky*

Programy, na ktorých sa podieľajú viacerí zamestnávatelia

Pridávajú sa odsek 32A a ilustratívny príklad a odsek 35 sa presúva a prečísluje na 32B takto:

32A. Môže existovať zmluvná dohoda medzi programom, na ktorom sa podieľajú viacerí zamestnávatelia, a jeho účastníkmi, ktorá stanovuje spôsob rozdelenia prebytku (alebo financovania deficitu) v programe medzi účastníkov. Účastník programu, na ktorom sa podieľajú viacerí zamestnávatelia, ktorý uzavrel uvedenú dohodou a ktorý účtuje o programe ako o programe so stanovenými príspevkami v súlade s odsekom 30, vykáže majetok alebo záväzok vzniknutý na základe zmluvnej dohody a z neho vyplývajúci výnos alebo náklad v zisku alebo strate.

Príklad ilustrujúci odsek 32A

Jednotka participuje na programe, na ktorom sa podieľajú viacerí zamestnávatelia a ktorý má charakter programu so stanovenými požitkami, v rámci ktorého sa nepripravujú hodnotenia programu na základe IAS 19. Jednotka preto účtuje o programe, ako keby to bol program so stanovenými príspevkami. Hodnotenie financovania programu pripravené na inom základe ako IAS 19 ukázalo deficit v programe vo výške 100 miliónov. V zmluve sa v rámci programu dohodol so zamestnávateľmi podieľajúcimi sa na programe harmonogram príspevkov, ktorý eliminuje deficit v priebehu nasledujúcich piatich rokov. Celková hodnota zmluvne dohodnutých príspevkov jednotky do programu je 8 miliónov.

Jednotka vykazuje záväzok z príspevkov upravený o časovú hodnotu peňazí a v zisku alebo strate náklad v rovnakej hodnote.

32B. IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok* požaduje, aby jednotka vykázala alebo zverejnila informácie o určitých podmienených záväzkoch. V kontexte programu, na ktorom sa podieľajú viacerí zamestnávatelia, môže podmienený záväzok vzniknúť napríklad:

a) zo strát poistnej matematiky súvisiacich s ostatnými zúčastnenými jednotkami, pretože každá jednotka, ktorá sa zúčastňuje na programe, na ktorom sa podieľajú viacerí zamestnávatelia, sa podieľa na rizikách poistnej matematiky každej inej zúčastnenej jednotkyi alebo

b) z akejkoľvek zodpovednosti vyplývajúcej z podmienok programu na financovanie každého schodku v programe v prípade, ak sa ostatné jednotky prestanú zúčastňovať na programe.

35. [Zrušený]

Programy so stanovenými požitkami, v rámci ktorých rôzne jednotky pod spoločnou kontrolou zdieľajú riziká

Znenie odseku 34 sa mení a pridali sa odseky 34A a 34B takto:

34. Programy so stanovenými požitkami, v rámci ktorých zdieľajú riziká jednotky pod spoločnou kontrolou, napríklad materská spoločnosť a jej dcérske spoločnosti, nie sú programami, na ktorých sa podieľajú viacerí zamestnávatelia.

34A. Jednotka, ktorá sa podieľa na takomto programe, získa informácie o programe ako o celku ocenenom v súlade s IAS 19 na základe predpokladov, ktoré sa vzťahujú na program ako celok. Ak existuje zmluvná dohoda alebo stanovený postup prispievania jednotlivých jednotiek v skupine na náklady vykázané v súvislosti so stanovenými požitkami v rámci programu ako celku ocenené v súlade s IAS 19, jednotka vykazuje vo svojej individuálnej alebo samostatnej účtovnej závierke náklady súvisiace so stanovenými požitkami stanovené uvedeným spôsobom. Ak neexistuje žiadna zmluvná dohoda alebo stanovený postup, vykazujú sa náklady súvisiace so stanovenými požitkami v individuálnej alebo samostatnej účtovnej závierke tej jednotky v skupine, ktorá je z právneho hľadiska jednotkou financujúcou daný program. Ostatné jednotky v skupine vykazujú vo svojich individuálnych alebo samostatných účtovných závierkach náklady vo výške ich príspevku splatného za dané obdobie.

34B. Účasť na danom programe predstavuje pre každú jednotlivú jednotku v skupine transakciu so spriaznenými osobami. Jednotka preto vo svojej individuálnej alebo samostatnej účtovnej uzávierke zverejní nasledujúce údaje:

a) zmluvnú dohodu alebo stanovený postup prispievania na náklady vykázané v súvislosti so stanovenými požitkami, alebo skutočnosť, že žiadny stanovený postup neexistuje;

b) postup stanovenia výšky príspevkov jednotky;

c) ak jednotka účtuje rozdelenie nákladov súvisiacich so stanovenými požitkami v súlade s odsekom 34A, všetky informácie o programe ako celku v súlade s odsekmi 120 a 121;

d) ak jednotka účtuje svoje splatné príspevky za dané obdobie v súlade s odsekom 34A, informácie o programe ako celku požadované v súlade s odsekmi 120A písm. b) až e), j), n), o), q) a odsekom 121. Ostatné požiadavky na zverejnenie informácií uvedené v odseku 120A sa neuplatňujú.

Vykazovanie komponentov nákladov vykázaných v súvislosti so stanovenými požitkami vo výkaze ziskov a strát

Nadpis pred odsekom 61 sa mení a znenie odseku 61 sa mení takto:

Výkaz ziskov a strát

61. Jednotka vykazuje výsledný súhrn nasledujúcich súm ako zisk alebo stratu, s výnimkou rozsahu, v akom iný medzinárodný účtovný štandard požaduje alebo povoľuje ich začlenenie do ceny majetku:

a) náklady na súčasné služby (pozri odsek 63 až 91);

b) úrokové náklady (pozri odsek 82);

c) očakávané výnosy plynúce z každého majetku programu (pozri odseky 105 až 107) a z akýchkoľvek nárokov na úhradu (pozri odsek 104A);

d) zisky a straty poistnej matematiky požadované v súlade s účtovnými zásadami jednotky (pozri odseky 92 až 93D);

e) náklady na minulé služby (pozri odsek 96);

f) účinok každého obmedzenia alebo vysporiadania (pozri odseky 109 a 110); a

g) účinok limitu uvedeného v odseku 58 písm. b), pokiaľ nie je vykazovaný mimo ziskov a strát v súlade s odsekom 93C.

Zisky a straty poistnej matematiky

Znenie odsekov 92, 93 a 95 sa mení a pridáva sa odsek 93A – 93D takto:

92. Pri oceňovaní svojho záväzku zo stanovených požitkov podľa odseku 54 jednotka na základe odseku 58A vykazuje podiel (ako je uvedené v odseku 93) svojich ziskov a strát poistnej matematiky ako výnos alebo náklad, ak čisté akumulované nevykázané zisky alebo straty poistnej matematiky presahujú ku koncu predchádzajúceho vykazovaného obdobia vyššiu hodnotu z:

a) 10 % súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov k tomuto dňu (pred odpočítaním majetku programu); a

b) 10 % reálnej hodnoty celkového majetku programu k tomuto dňu.

Tieto limity sa vypočítajú a používajú oddelene pre každý program so stanovenými požitkami.

93. Podiel ziskov a strát poistnej matematiky, ktorý sa má vykázať pre každý program so stanovenými požitkami, je prebytok určený podľa odseku 92, vydelený očakávanou priemernou dobou, počas ktorej zostanú v zamestnaní zamestnanci zúčastnení na programe. Jednotka však môže prijať akúkoľvek systematickú metódu, ktorá vyústi do rýchlejšieho vykázania ziskov a strát poistnej matematiky, za predpokladu, že sa použijú rovnaké východiská pre zisky aj pre straty poistnej matematiky a tieto východiská sa medzi obdobiami použijú konzistentne. Jednotka môže použiť takéto systematické metódy na zisky a straty poistnej matematiky dokonca aj vtedy, ak spadajú do limitov uvedených v odseku 92.

93A. Ak jednotka uplatňuje, ako to umožňuje odsek 93, metódu vykazovania ziskov a strát poistnej matematiky v období, v ktorom vznikli, môže ich vykazovať mimo Výkazu ziskov a strát, v súlade s odsekmi 93B – 93D za predpokladu, že tak urobí v prípade:

a) všetkých svojich programov so stanovenými požitkami; a

b) všetkých svojich ziskov a strát poistnej matematiky.

93B. Zisky a straty poistnej matematiky vykazované mimo ziskov a strát, ako to umožňuje odsek 93A, sú uvedené vo výkaze o zmenách vo vlastnom imaní nazvanom Výkaz vykázaných výnosov a nákladov, ktorý obsahuje iba položky uvedené v odseku 96 z IAS 1 (revidovaný v roku 2003). Jednotka nebude prezentovať zisky a straty poistnej matematiky vo výkaze o zmenách vo vlastnom imaní v stĺpcovom formáte uvedenom v odseku 101 z IAS 1 alebo v akomkoľvek inom formáte, ktorého súčasťou sú položky uvedené v odseku 97 z IAS 1.

93C. Jednotka, ktorá vykazuje zisky a straty poistnej matematiky v súlade s odsekom 93A, vykáže mimo Výkazu ziskov a strát vo Výkaze vykázaných výnosov a nákladov aj všetky úpravy vyplývajúce z limitu uvedeného v odseku 58 písm. b).

93D. Zisky a straty poistnej matematiky a úpravy vyplývajúce z limitu uvedeného v odseku 58 písm. b), ktoré boli vykázané priamo vo Výkaze vykázaných výnosov a nákladov, budú okamžite vykázané v nerozdelených ziskoch. Nebudú vykázané vo Výkaze ziskov a strát v nasledujúcom období.

95. Z dlhodobého hľadiska sa môžu zisky a straty poistnej matematiky navzájom kompenzovať. Preto je vhodné považovať odhady záväzkov z požitkov po skončení zamestnania za interval (alebo „koridor“) okolo ideálneho odhadu. Jednotka môže, ale nemusí vykázať zisky a straty poistnej matematiky, ktoré spadajú do tohto intervalu. …

Zverejňovanie

Bol vložený odsek 120, odsek 120 bol prečíslovaný na 120A a znenie odseku spolu s odsekom 121 sa zmenilo takto:

120. Jednotka zverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom účtovnej uzávierky zhodnotiť charakter jeho programov so stanovenými požitkami a finančný efekt zmien v programoch, ku ktorým došlo v danom období.

120A. Jednotka zverejňuje nasledujúce informácie o programoch so stanovenými požitkami:

a) účtovné metódy jednotky pre vykazovanie ziskov a strát poistnej matematiky;

b) všeobecný popis typu programu;

c) porovnanie počiatočného a koncového stavu súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov, v ktorom sa prípadne osobitne uvádzajú vplyvy, ktoré sa vyskytli v danom období, priraditeľné ku každej z nasledujúcich kategórií:

i) náklady na súčasné služby;

ii) úrokové náklady;

iii) príspevky účastníkov programu;

iv) zisky a straty poistnej matematiky;

v) zmeny kurzov cudzích mien pri programoch oceňovaných v mene, ktoré je odlišná od meny prezentácie jednotky;

vi) vyplatené požitky;

vii) náklady na minulé služby;

viii) podnikové kombinácie;

ix) obmedzenia; a

x) vysporiadania;

d) analýzu záväzku zo stanovených požitkov do súm vyplývajúcich z programov, ktoré sú úplne finančne nezaistené, a súm vyplývajúcich z programov, ktoré sú úplne alebo čiastočne finančne zaistené;

e) porovnanie počiatočného a koncového stavu reálnej hodnoty majetku programu a počiatočného a koncového stavu akéhokoľvek nároku na úhradu vykázanom ako majetok podľa odseku 104A, v ktorom sa prípadne osobitne uvádzajú vplyvy, ktoré sa vyskytli v danom období, priraditeľné ku každej z nasledujúcich kategórií:

i) očakávané výnosy z majetku programu;

ii) zisky a straty poistnej matematiky;

iii) zmeny kurzov cudzích mien u programov oceňovaných v mene, ktoré je odlišná od meny prezentácie jednotky;

iv) príspevky zamestnávateľa;

v) príspevky účastníkov programu;

vi) vyplatené požitky;

vii) podnikové kombinácie; a

viii) vysporiadania;

f) porovnanie súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov v písm. c) a reálnej hodnoty majetku programu v písm. e) a majetku a záväzkov vykázaných v súvahe, zobrazujúce aspoň:

i) čisté zisky alebo straty poistnej matematiky neuvedené v súvahe (pozri odsek 92);

ii) náklady na minulé služby ešte nevykázané v súvahe (pozri odsek 96);

iii) akúkoľvek sumu nevykázanú ako majetok z dôvodu limitu uvedeného v odseku 58 písm. b);

iv) reálnu hodnotu akéhokoľvek nároku na úhradu vykázanom ako majetok podľa odseku 104A k súvahovému dňu (so stručným popisom prepojenia medzi nárokom na úhradu a súvisiacim záväzkom); a

v) iné sumy vykázané v súvahe;

g) celkovú výšku nákladov vykázaných vo Výkaze ziskov a strát za každú z nasledujúcich kategórií nákladov a riadok (riadky) Výkazu ziskov a strát, v ktorých sú zahrnuté:

i) náklady na súčasné služby;

ii) úrokové náklady;

iii) očakávané výnosy z majetku programu;

iv) očakávané výnosy z každého nároku na úhradu vykázaného ako majetok podľa odseku 104A;

v) zisky a straty poistnej matematiky;

vi) náklady na minulé služby;

vii) účinok každého obmedzenia alebo vysporiadania; a

viii) účinok limitu uvedeného v odseku 58 písm. b);

h) celkovú sumu vykazovanú vo výkaze vykázaných výnosov a nákladov pre každú z nasledujúcich kategórií:

i) zisky a straty poistnej matematiky; a

ii) účinok limitu uvedeného v odseku 58 písm. b);

i) pre jednotky, ktoré vykazujú zisky a straty poistnej matematiky vo Výkaze vykázaných výnosov a nákladov podľa odseku 93A, výslednú sumu ziskov a strát poistnej matematiky vykázaných vo Výkaze vykázaných výnosov a nákladov;

j) pre každú hlavnú kategóriu majetku programu, medzi ktoré patria majetkové nástroje, dlhové nástroje, nehnuteľnosti a všetok ostatný majetok, prípadne ďalšie kategórie, percento alebo sumu, ktorými sa každá hlavná kategória podieľa na reálnej hodnote celkového majetku programu;

k) sumy zahrnuté v reálnej hodnote majetku programu pre:

i) každú kategóriu vlastných finančných nástrojov jednotky; a

ii) akékoľvek nehnuteľnosti v držbe jednotky alebo iný majetok využívaný jednotkou;

l) slovné popisy základne použitej na stanovenie celkovej očakávanej miery návratnosti majetku, vrátane účinkov hlavných kategórií majetku programu;

m) súčasnú výšku výnosov z majetku a súčasnú výšku výnosov z každého nároku na úhradu vykázaného ako majetok podľa odseku 104A;

n) základné predpoklady poistnej matematiky používané k súvahovému dňu, ktoré tam, kde je to uplatniteľné, zahŕňajú:

i) diskontné sadzby;

ii) očakávanú mieru návratnosti každého majetku programu za obdobie prezentované v účtovnej závierke;

iii) očakávanú mieru návratnosti každého nároku na úhradu vykázaného ako majetok podľa odseku 104A za obdobia prezentované v účtovnej uzávierke;

iv) očakávanú mieru zvýšení platu (a zmeny indexu alebo inej premennej uvedenej vo formálnych alebo implicitných podmienkach programu ako základne pre budúce zvýšenia požitkov);

v) vývojové miery zdravotných nákladov a

vi) akékoľvek iné použité podstatné predpoklady poistnej matematiky.

Jednotka by mala zverejniť každý predpoklad poistnej matematiky v absolútnych veličinách (napríklad ako absolútne percento), a nie len ako rozmedzie medzi percentuálnymi hodnotami alebo inými premennými;

o) účinok zvýšenia o jeden percentuálny bod a účinok zníženia o jeden percentuálny bod v očakávaných vývojových mierach zdravotných nákladov na:

i) celkovú výšku nákladov na súčasné služby a úrokových nákladov zahrnutých do nemocenských nákladov po skončení zamestnania; a

ii) akumulovaný záväzok požitkov po skončení zamestnania pre zdravotné náklady.

Na účely tohto zverejnenia zostanú všetky ostatné predpoklady konštantné. V prípade programov realizovaných v podmienkach vysokej inflácie sa informácie zverejňujú na základe takého percentuálneho zvýšenia alebo zníženia v očakávanej vývojovej miere zdravotných nákladov, ktorého význam je porovnateľný s jedným percentuálnym bodom v podmienkach nízkej inflácie;

p) sumy za aktuálne ročné obdobie a predchádzajúce štyri ročné obdobia:

i) súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov, reálnej hodnoty majetku programu a prebytku alebo deficitu programu; a

ii) úpravy vyplývajúce z praxe vznikajúcich z:

A. záväzkov programu vyjadrených ako: 1) suma; alebo 2) percento záväzkov programu k súvahovému dňu; a

B. majetku programu vyjadreného ako: 1) suma; alebo 2) percento majetku programu k súvahovému dňu;

q) najlepší odhad zamestnávateľa, akonáhle je možné ho spoľahlivo stanoviť, očakávaných príspevkov do programu počas ročného obdobia začínajúceho po súvahovom dni.

121. Odsek 120A písm. b) požaduje všeobecný opis typu programu. Takýto opis rozlišuje napríklad programy penzií odvodených od paušálneho platu od programov penzií odvodených od platu pred odchodom do dôchodku a od nemocenských programov po skončení zamestnania. Opis programu obsahuje neformálne postupy, ktorých výsledkom sú implicitné záväzky zahrnuté do ocenenia záväzku zo stanovených požitkov podľa odseku 52. Ďalšie detaily sa nevyžadujú.

Dátum účinnosti

Pridávajú sa odseky 159B a 159C a znenie odseku 160 sa mení nasledovne:

159B. Jednotka uplatní zmeny v odsekoch 32A, 34 – 34B, 61 a 120 – 121 pre ročné obdobia začínajúce 1. januára 2006 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje uvedené zmeny pre obdobie začínajúce pred 1. januárom 2006, zverejní túto skutočnosť.

159C. Možnosť v odsekoch 93A až 93D je možné využiť pre ročné obdobia končiace 16. decembra 2004 alebo neskôr. Jednotka, ktorá využíva túto možnosť pre ročné obdobia začínajúce pred 1. januárom 2006, uplatní i zmeny v znení odsekov 32A, 34 až 34B, 61, 120 a 121.

160. IAS 8 sa uplatňuje vtedy, keď jednotka zmení svoje účtovné metódy tak, aby zohľadnila zmeny špecifikované v odsekoch 159 až 159C. Pri spätnom uplatnení týchto zmien v zmysle IAS 8 považuje jednotka tieto zmeny akoby za uplatnené v rovnakom období ako ostatné ustanovenia tohto štandardu, okrem toho, že jednotka môže zverejniť sumy uvedené v odseku 120A písm. p), nakoľko sa tieto sumy stanovujú pre každé ročné obdobie perspektívne od prvého ročného obdobia uvedeného v účtovnej uzávierke, v ktorej jednotka po prvýkrát uplatňuje zmeny v znení odseku 120A.

Ďalšie zmeny v medzinárodnom štandarde

V dôsledku vyššie uvedených zmien sa zmenili nasledujúce odkazy:

V odseku 29 písm. b) sa „***odsek 120***“ mení na „***odsek 120A***“.

V odseku 60 sa „odsek 120 písm. c) bod vi)“ mení na „odsek 120A písm. f) bod iii)“.

V príklade ilustrujúcom odsek 60 sa „*odsek 120 písm. c) bod vi)*“ mení na „*odsek 120A písm. f) bod iii)*“.

V odseku 104C sa „odsek 120 písm. c) bod vii)“ mení na „odsek 120A písm. f) bod iv)“.

V odseku 159 písm. b)

„***odseky 120 písm. c) bod vii), 120 písm. f) bod iv), 120 písm. g) a 120 písm. h) bod iii)***“

sa mení na

„***odseky 120 písm. f) bod iv), 120A písm. g) bod iv), 120A písm. m) a 120A písm. n) bod iii)***“.

Bola vložená Príloha F nasledovne.

„*PRÍLOHA F:*

Zmeny a doplnenia iných medzinárodných štandardov

Zmeny a doplnenia uvedené v tejto prílohe sa stávajú účinnými pre ročné obdobia začínajúce 1. januára 2006 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje zmeny v IAS 19 v rámci skoršieho obdobia, vzťahujú sa uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.

A1. IAS 1 *Prezentácia účtovných uzávierok* (revidovaný v roku 2003) sa zmenil, ako je uvedené nižšie.

Znenie odseku 96 sa mení takto:

96. Jednotka prezentuje výkaz o zmenách vo vlastnom imaní, pričom výkaz zahŕňa:

a) …

d) …

Výkaz o zmenách vo vlastnom imaní, ktorý obsahuje iba tieto položky, sa označuje ako Výkaz vykázaných výnosov a nákladov.

A2. V IAS 24 *Zverejnenia spriaznených osôb* (revidovaný v roku 2003) sa znenie odseku 20 mení takto:

20. Nasledujú príklady transakcií, ktoré sa zverejnia, ak sú so spriaznenými osobami:

a) …

i) …

Účasť materskej alebo dcérskej spoločnosti v programe so stanovenými požitkami, v rámci ktorého zdieľajú riziká jednotky v skupine, je transakciou medzi spriaznenými osobami (pozri odsek 34B v IAS 19).

A3. V IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva* sa pridáva odsek 20A takto:

20A. Jednotka môže zverejniť sumy uvedené v odseku 120A písm. p), nakoľko sa tieto sumy stanovujú pre každé ročné obdobie perspektívne od dátumu prechodu na IFRS.“

INTERPRETÁCIA IFRIC 4

Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing

ODKAZY

IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* (revidovaný v roku 2003)

IAS 17 *Lízingy* (revidovaný v roku 2003)

IAS 38 *Nehmotný majetok* (revidovaný v roku 2004)

DÔVOD VYDANIA

1. Jednotka môže uzavrieť dohodu, ktorej súčasťou je transakcia alebo séria vzájomne súvisiacich transakcií, ktoré nenadobudnú právnu formu lízingu, ale prevádzajú právo používať majetok (napr. položku nehnuteľnosti, stroj alebo zariadenie) výmenou za platbu alebo sériu platieb. Príklady zmlúv, v ktorých môže jedna jednotka (dodávateľ) previesť na inú jednotku (nákupca) právo používať majetok, často vrátane súvisiacich služieb, zahŕňajú:

   — zmluvy o externom poskytovaní služieb (napr. externé spracovanie údajov jednotky),

   — zmluvy v telekomunikačnom priemysle, v ktorom dodávatelia kapacity telekomunikačnej siete uzatvárajú s nákupcami zmluvu o poskytnutí práv na využívanie kapacity siete,

   — zmluvy typu zober alebo zaplať (take-or-pay) a podobné zmluvy, v ktorých musia nákupcovia realizovať určité platby bez ohľadu na to, či prevzali zmluvne dohodnuté produkty alebo služby (napr. zmluva typu zober alebo zaplať zameraná na získanie v podstate celého výkonu elektrického generátora dodávateľa).

2. Táto interpretácia obsahuje usmernenie, ako určiť, či sú takéto zmluvy lízingami alebo či obsahujú lízingy, ktoré by sa mali účtovať v súlade s IAS 17. Neposkytuje usmernenie pri stanovení spôsobu klasifikácie lízingu v zmysle tohto štandardu.

3. V niektorých zmluvách je majetok, ktorý je predmetom lízingu, časťou väčšieho majetku. Táto interpretácia nerieši otázku, ako určiť, kedy je časť väčšieho majetku sama osebe majetkom na účely uplatňovania IAS 17. Napriek tomu sa táto interpretácia vzťahuje na zmluvy, v ktorých by príslušný majetok predstavoval samostatnú položku uvedenú v IAS 16 alebo IAS 38.

ROZSAH

4. Táto interpretácia sa nevzťahuje na zmluvy, ktoré sú lízingom, alebo obsahujú lízing, a sú vyňaté z uplatňovania IAS 17.

PROBLÉMY

5. Táto interpretácia rieši nasledujúce otázky:

   a) ako stanoviť, či je zmluva lízingom alebo či obsahuje lízing uvedený v IAS 17;

   b) kedy je potrebné zhodnotiť alebo prehodnotiť otázku, či je zmluva lízingom alebo či obsahuje lízing, a

   c) ak je zmluva lízingom alebo obsahuje lízing, akým spôsobom majú byť oddelené platby za lízing a platby za iné prvky dohody.

KONSENZUS

Určovanie, či je zmluva lízingom alebo či je súčasťou zmluvy aj lízing

6. Určovanie, či je zmluva lízingom alebo či je súčasťou zmluvy aj lízing, vychádza z podstaty zmluvy, pričom je potrebné vyhodnotiť, či:

a) je plnenie zmluvy závislé na využití určitého majetku alebo majetkov (majetok); a

b) zmluva prevádza právo používať majetok.

Plnenie zmluvy je závislé od využitia určitého majetku

7. Zmluva môže jasne identifikovať určitý majetok, tento majetok však nie je predmetom lízingu, pokiaľ nie je plnenie zmluvy závislé od využitia určeného majetku. Napríklad, ak je dodávateľ povinný dodať určité množstvo tovaru alebo služieb a má právo a schopnosť poskytovať daný tovar a služby s použitím iného majetku, ktorý nie je v danej zmluve špecifikovaný, nie je plnenie zmluvy závislé od určeného majetku a takáto zmluva neobsahuje lízing. Záväzok zo záruky, ktorý umožňuje a vyžaduje nahradenie majetku tým istým alebo podobným majetkom v prípade, že určený majetok nepracuje správne, nevylučuje účtovanie záväzku ako lízingu. Okrem toho, zmluvou stanovený nárok (podmienený, alebo nepodmienený), ktorý umožňuje alebo vyžaduje od dodávateľa z akéhokoľvek dôvodu nahradenie majetku pred alebo po stanovenom dátume, nevylučuje účtovanie majetku ako lízingu pred dátumom náhrady.

8. Majetok bol nepriamo špecifikovaný v prípade, ak napríklad dodávateľ vlastní alebo má v prenájme iba jeden majetok, ktorým má vyrovnať záväzok, pričom pre dodávateľa nie je ekonomicky prípustné ani realizovateľné plniť uvedený záväzok prostredníctvom alternatívneho majetku.

Zmluva prevádza právo používať majetok

9. Zmluva prevádza právo používať majetok vtedy, ak zmluva prevádza na nákupcu (nájomcu) právo riadiť používanie tohto majetku. Právo riadiť používanie majetku sa prevádza vtedy, ak je splnená niektorá z nasledujúcich podmienok:

a) kupujúci má schopnosť a právo prevádzkovať majetok alebo viesť iných, aby prevádzkovali majetok spôsobom určeným nákupcom, pričom získava alebo kontroluje viac ako nevýznamnú sumu z výstupu alebo iného úžitku z majetku;

b) kupujúci má schopnosť a právo riadiť fyzický prístup k majetku, pričom získava alebo kontroluje viac ako nevýznamnú sumu z výstupu alebo iného úžitku z majetku;

c) skutočnosti a okolnosti naznačujú, že je iba malá pravdepodobnosť, že by jedna alebo viacero strán, iných ako kupujúci, prevzala viac ako nevýznamnú sumu z výstupu alebo iného úžitku vyprodukovanú alebo vytvorenú z majetku počas trvania zmluvy a cena, ktorú kupujúci zaplatí za tento výstup, nie je zmluvne stanovená za jednotku výstupu ani sa nerovná aktuálnej trhovej cene za jednotku výstupu v čase dodávky výstupu.

Hodnotenie alebo prehodnotenie otázky, či je zmluva lízingom alebo či obsahuje lízing

10. Posúdenie, či je lízing súčasťou zmluvy, prebieha pri uzavretí zmluvy ešte pred dátumom nadobudnutia účinnosti zmluvy a dátumom, kedy zmluvné strany prijali záväzok k základným podmienkam zmluvy, pričom zohľadňuje všetky skutočnosti a okolnosti. Prehodnotenie posúdenia zmluvy ako zmluvy, ktorá obsahuje lízing, po uzavretí zmluvy prebieha iba vtedy, ak je splnená niektorá z nasledujúcich podmienok:

a) Nastali zmeny v zmluvných podmienkach, s výnimkou zmien, ktoré zmluvu iba obnovujú alebo rozširujú.

b) Realizuje sa opcia na obnovu alebo sa zmluvné strany dohodli na rozšírení zmluvy, s výnimkou takých podmienok obnovenia alebo rozšírenia, ktoré už boli zahrnuté v pôvodných podmienkach lízingu v súlade s odsekom 4 IAS 17. Obnovenie alebo rozšírenie zmluvy, ktoré nezahŕňa úpravu niektorej z podmienok uvedených v pôvodnej zmluve pred ukončením platnosti pôvodnej zmluvy, sa hodnotí v zmysle odsekov 6 až 9 iba vo vzťahu k dobe obnovenia alebo rozšírenia zmluvy.

c) Nastala zmena v stanovení závislosti plnenia zmluvy od určeného majetku.

d) Nastala podstatná zmena majetku, napríklad podstatná fyzická zmena nehnuteľnosti, stroja alebo zariadenia.

11. Prehodnotenie zmluvy vychádza zo skutočností a okolností existujúcich k dátumu prehodnotenia vrátane zostávajúcej doby platnosti zmluvy. Zmeny v odhadoch (napr. odhadované množstvo výstupov, ktoré má dostať kupujúci alebo iní potenciálni kupujúci), by nemali byť podnetom na prehodnotenie. Ak je zmluva pri prehodnotení klasifikovaná ako zmluva, ktorej súčasťou je lízing (alebo ktorá neobsahuje lízing), uplatňujú sa postupy pri účtovaní lízingu (alebo sa prestanú uplatňovať):

a) v prípade písm. a), c) alebo d) odseku 10 od doby, kedy nastala zmena okolností, ktorá bola podnetom k prehodnoteniu;

b) v prípade písm. b) odseku 10 od začiatku doby obnovenia alebo rozšírenia.

Oddeľovanie lízingových splátok od iných platieb

12. Ak je súčasťou zmluvy lízing, zmluvné strany uplatňujú na lízingový prvok zmluvy požiadavky uvedené v IAS 17, s výnimkou oslobodenia od uvedených požiadaviek podľa odseku 2 IAS 17. Ak je teda súčasťou zmluvy lízing, klasifikuje sa daný lízing ako finančný lízing alebo operatívny lízing v súlade s odsekmi 7 až 19 IAS 17. Iné prvky zmluvy, na ktoré sa nevzťahujú ustanovenia IAS 17, sa účtujú podľa iných štandardov.

13. Na účely uplatňovania požiadaviek uvedených v IAS 17 sa platby a iné zmluvne vyžadované vyrovnania rozdelia na začiatku uzavretia zmluvy alebo na základe prehodnotenia zmluvy na základe ich relatívnych reálnych hodnôt na platby za lízing a platby za ostatné prvky. Minimálne lízingové splátky definované v odseku 4 IAS 17 zahŕňajú iba platby za lízing (t. j. právo používať majetok) a nezahŕňajú platby za ostatné prvky zmluvy (napr. za služby a náklady na vstupy).

14. V niektorých prípadoch bude musieť kupujúci pri oddelení lízingových splátok od platieb za ostatné prvky využiť techniku odhadu. Napríklad, kupujúci môže odhadnúť lízingové splátky na základe zmluvy o lízingu porovnateľného majetku, ktorá neobsahuje žiadne iné prvky, alebo odhadom platieb za iné prvky v zmluve na základe porovnateľných zmlúv a následne odpočítaním týchto platieb od celkových platieb vyplývajúcich zo zmluvy.

15. Ak kupujúci príde k záveru, že platby nie je možné spoľahlivo oddeliť, kupujúci:

a) v prípade finančného lízingu vykáže majetok a záväzok v sume rovnajúcej sa reálnej hodnote majetku uvedeného v odsekoch 7 a 8 ako predmet lízingu. Záväzok sa následne zníži realizáciou splátok a vykázaním kalkulovaného finančného poplatku zo záväzku na základe zvýšenej úrokovej sadzby pôžičky kupujúceho (*);

b) v prípade operatívneho lízingu považuje všetky platby vyplývajúce zo zmluvy za lízingové splátky s cieľom zachovania súladu s požiadavkami na zverejňovanie informácií uvedenými v IAS 17; ale

i) zverejní tieto platby oddelene od minimálnych lízingových splátok z iných zmlúv, ktoré nezahŕňajú iné prvky ako lízing; a

ii) uvedie, že zverejnené platby zahŕňajú aj platby za iné prvky zmluvy ako lízing.

(*) t. j. zvýšenej úrokovej sadzby pôžičky nájomcu definovanej v odseku 4 IAS 17.

DÁTUM ÚČINNOSTI

16. Jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia začínajúce 1. januárom 2006 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje túto interpretáciu pre obdobie začínajúce pred 1. januárom 2006, zverejní túto skutočnosť.

PRECHOD

17. IAS 8 špecifikuje spôsob, akým jednotka uplatňuje zmeny v účtovných metódach vyplývajúce z prvotného uplatnenia interpretácie. Jednotka nemusí nevyhnutne postupovať v súlade s uvedenými požiadavkami, keď aplikuje túto interpretáciu prvýkrát. Ak jednotka využíva túto výnimku, aplikuje na zmluvy existujúce na začiatku najskoršieho obdobia, pre ktoré sa v súlade so štandardami IFRS prezentujú porovnateľné informácie na základe skutočností a okolností existujúcich na začiatku daného obdobia, odseky 6 až 9 tejto interpretácie.

Príloha

Zmeny a doplnenia IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva*

Zmeny a doplnenia uvedené v tejto prílohe sa stávajú účinnými pre ročné obdobia začínajúce 1. januárom 2006 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje tento IFRS v rámci skoršieho obdobia, vzťahujú sa uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

A1. IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva* a sprievodná dokumentácia sa menia nasledujúcim spôsobom.

V odseku 12 sa odkaz na odseky 13 – 25E mení na 13 – 25F.

V odseku 13 sa mení znenie pododsekov i) a j), a vkladá sa pododsek k) takto:

i) poistné zmluvy (odsek 25D);

j) záväzky z vyradenia z prevádzky zahrnuté do ceny nehnuteľností, strojov a zariadení (odsek 25E); a

k) lízingy (odsek 25F).

Za odsekom 25E sa vkladá nový nadpis a odsek 25F takto:

LÍZINGY

IFRIC 4 *Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing*

25F Prvouplatňovateľ môže uplatňovať prechodné ustanovenia uvedené v IFRIC 4 *Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing*. Prvouplatňovateľ preto môže to, či je súčasťou zmluvy existujúcej k dátumu prechodu na IFRS lízing, stanoviť na základe skutočností a okolností existujúcich k tomuto dátumu.

INTERPRETÁCIA IFRIC 5 zahŕňajúca zmeny a doplnenia IAS 39

Práva na podiely z fondov pre vyradenie z prevádzky, recykláciu a obnovu životného prostredia

ODKAZY

IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*

IAS 28 *Investície do pridružených podnikov*

IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*

IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*

IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* (revidovaný v roku 2003)

SIC-12 *Konsolidácia – jednotky špeciálneho účelu* (revidovaný v roku 2004)

DÔVOD VYDANIA

1. Fondy pre vyradenie z prevádzky, recykláciu a obnovu životného prostredia, ďalej len „fondy pre vyradenie z prevádzky“ alebo „fondy“, sa vytvárajú s cieľom vyčleniť zdroje na financovanie niektorých alebo všetkých nákladov spojených s vyraďovaním zariadení (napr. jadrových elektrární) alebo likvidáciou určitého zariadenia (napr. áut) alebo s obnovou životného prostredia (napr. odstraňovanie znečistenia vody alebo obnovy vyťažených lomov), súhrnne označovaným ako „vyradenie z prevádzky a obnova prostredia“.

2. Príspevky do týchto fondov môžu byť dobrovoľné alebo vyžadované na základe nariadenia alebo zákona. Fondy môžu mať jednu z nasledujúcich štruktúr:

   a) fondy zriadené jedným prispievateľom na účely financovania vlastných záväzkov z vyradenia z prevádzky a obnovy prostredia, či už vo vzťahu k určitému miestu, alebo k niekoľkým geograficky rozptýleným miestam;

   b) fondy zriadené viacerými prispievateľmi na účely financovania ich individuálnych alebo spoločných záväzkov z vyradenia z prevádzky a obnovy prostredia, pričom prispievatelia majú právo na úhradu nákladov z vyradenia z prevádzky a obnovy prostredia do výšky ich príspevkov plus všetkých reálnych výnosov z daných príspevkov po odrátaní ich podielu na nákladoch súvisiacich so správou fondov. Prispievatelia môžu mať povinnosť dodatočne prispieť do fondu, napríklad v prípade bankrotu iného prispievateľa;

   c) fondy zriadené viacerými prispievateľmi na účely financovania ich individuálnych alebo spoločných záväzkov z vyradenia z prevádzky a obnovy prostredia, pričom požadovaná výška príspevkov vychádza zo súčasnej činnosti prispievateľa a úžitok, ktorý daný prispievateľ získa, vychádza z jeho minulej činnosti. V takom prípade môže dôjsť k nesúladu medzi výškou príspevkov prispievateľa (vychádzajúcou z jeho súčasnej činnosti) a hodnotou, ktorú môže z fondu čerpať (založenou na minulej činnosti).

3. Tieto fondy sa vo všeobecnosti vyznačujú nasledujúcimi charakteristikami:

   a) fondy spravujú oddelene nezávislí správcovia;

   b) jednotky (prispievatelia) prispievajú do fondu, pričom prostriedky z fondu sa investujú do majetku, ktorý môže zahŕňať úverové i majetkové investície, a prispievateľ ich môže čerpať na krytie svojich nákladov spojených s vyradením z prevádzky a obnovou prostredia. Správcovia určujú spôsob investovania príspevkov, a to v súlade s obmedzeniami, ktoré stanovujú hlavné dokumenty fondu a príslušná legislatíva alebo iné nariadenia;

c) prispievatelia majú naďalej povinnosť hradiť náklady spojené s vyradením z prevádzky a obnovou prostredia. Prispievatelia môžu čerpať z fondu prostriedky na úhradu nákladov z vyradenia z prevádzky a obnovy prostredia, avšak iba do výšky nižšej sumy spomedzi nákladov vynaložených na vyradenie z prevádzky a obnovu prostredia a podielu daného prispievateľa na majetku fondu;

d) prispievatelia môžu mať obmedzený alebo žiadny prístup k prebytku fondu nad majetkom použitým na úhradu oprávnených nákladov z vyradenia z prevádzky a obnovy prostredia.

ROZSAH

4. Táto interpretácia sa týka spôsobu účtovania v účtovnej závierke prispievateľa do fondu podielov vznikajúcich z fondov pre vyradenie z prevádzky a obnovu prostredia charakterizovaných nasledujúcimi dvoma vlastnosťami:

a) majetok je spravovaný oddelene (vyčlenený do samostatnej právnickej osoby alebo ako oddelený majetok v rámci inej jednotky); a

b) prispievateľ nemá neobmedzený prístup k majetku fondu.

5. Zvyškový podiel vo fonde nad rámec práva na úhradu, napríklad zmluvné právo na rozdelenie majetku prispievateľom po ukončení vyradenia z prevádzky a obnovy prostredia alebo pri zrušení fondu, môže predstavovať majetkový nástroj, na ktorý sa vzťahujú ustanovenia IAS 39, a táto interpretácia sa naň nevzťahuje.

PROBLÉMY

6. Táto interpretácia rieši nasledujúce otázky:

a) akým spôsobom má prispievateľ účtovať svoj podiel vo fonde?

b) akým spôsobom má byť zaúčtovaná povinnosť prispievateľa dodatočne prispieť do fondu, napríklad v prípade bankrotu iného prispievateľa?

KONSENZUS

Účtovanie podielu vo fonde

7. Prispievateľ by mal svoju povinnosť hradiť náklady za vyradenie z prevádzky a obnovu prostredia vykazovať ako záväzok a vykazovať svoj podiel vo fonde oddelene, s výnimkou prípadu, keď prispievateľ nezodpovedá za krytie nákladov z vyradenia z prevádzky a obnovy prostredia, dokonca i vtedy, ak mu fond náklady neuhradí.

8. Prispievateľ stanoví, či má nad fondom kontrolu, spoločnú kontrolu alebo má v ňom podstatný vplyv s odkazom na ustanovenia IAS 27, IAS 28, IAS 31 a SIC-12. Ak áno, prispievateľ postupuje pri účtovaní svojho podielu vo fonde v súlade s uvedenými medzinárodnými účtovnými štandardmi.

9. Ak prispievateľ nemá nad fondom kontrolu, spoločnú kontrolu alebo v ňom nemá podstatný vplyv, vykazuje právo prijať úhradu z fondu ako úhradu v súlade s ustanoveniami IAS 37. Ocenenie úhrady zodpovedá nižšej hodnote spomedzi:

a) sumy vykázaného záväzku z vyradenia z prevádzky a obnovy prostredia; a

b) podielu prispievateľa na reálnej hodnote čistých aktív fondu určených pre potreby prispievateľov.

Zmeny v zostatkovej hodnote práva na prijatie inej úhrady, ako sú príspevky do fondu a čerpanie prostriedkov z neho, sa vykazujú ako zisk alebo strata za obdobie, v ktorom tieto zmeny vznikli.

Účtovanie povinnosti dodatočne prispieť do fondu

10. Ak má prispievateľ povinnosť dodatočne prispieť do fondu s predpokladaným plnením, napríklad v prípade bankrotu iného prispievateľa alebo ak sa hodnota investičného majetku vo fonde zníži do takej miery, že nie je dostatočná na vyrovnanie záväzkov fondu z náhrad, predstavuje takáto povinnosť podmienený záväzok, na ktorý sa vzťahujú ustanovenia IAS 37. Prispievateľ vykáže tento záväzok iba vtedy, ak je pravdepodobné, že povinnosť dodatočne prispieť do fondu aj vznikne.

Zverejňovanie

11. Prispievateľ zverejní charakter svojho podielu vo fonde a všetky obmedzenia v prístupe prispievateľa k majetku fondu.

12. Ak má prispievateľ povinnosť dodatočne prispieť do fondu s pravdepodobným plnením tejto povinnosti, ktorá nie je vykazovaná ako záväzok (pozri odsek 10), uvedie informácie podľa odseku 86 IAS 37.

13. Ak prispievateľ účtuje svoj podiel vo fonde podľa odseku 9, zverejní informácie podľa odseku 85 písm. c) IAS 37.

DÁTUM ÚČINNOSTI

14. Jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia začínajúce 1. januárom 2006 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie začínajúce pred 1. januárom 2006, zverejní túto skutočnosť.

PRECHOD

15. Zmeny v účtovných metódach sa účtujú v súlade s ustanoveniami IAS 8.

Príloha

Zmeny a doplnenia IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*

Zmeny a doplnenia uvedené v tejto prílohe sa stávajú účinnými pre ročné obdobia začínajúce 1. januára 2006 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje túto interpretáciu v rámci skoršieho obdobia, vzťahujú sa uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

A1 V odseku 2 IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* sa pridáva pododsek 2 písm. j) takto:

2. Tento štandard uplatňujú všetky jednotky na všetky typy finančných nástrojov s výnimkou:

…

j) právo na vyplatenie sumy určenej na úhradu výdavkov jednotky nevyhnutných na vyrovnanie záväzku vykazovaného podľa IAS 37* Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*, alebo ktorý bol v skoršom období vykázaný podľa ustanovení IAS 37.